



Cuadernos
de Derecho
y Comercio **78**

FUNDACIÓN
NOTARIADO

Julio-
Diciembre
2022



Cuadernos
de
Derecho
y
Comercio
78

julio-diciembre 2022

Revista semestral
Fundación Notariado

Los trabajos pertenecientes a *Cuadernos de Derecho y Comercio* solo se pueden copiar, compartir, difundir y exponer públicamente de forma parcial para fines exclusivamente académicos, siempre que se cite la autoría y la fuente original de su publicación (revista, editorial, publicación y datos identificativos de la obra).

Los trabajos editados en la revista únicamente podrán ser reutilizados o publicados con posterioridad en otros medios si el autor cuenta con la correspondiente autorización de la editorial, en cuyo caso el autor deberá indicar claramente que el trabajo se publicó por primera vez en esta revista.

No se permite ninguna forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de la revista o de su contenido con fines promocionales

Todos los trabajos publicados son originales.

© Fundación Notariado
Calle Silvano, 55 - 28043 Madrid
Correo de contacto: publicaciones@fundacionnotariado.org

Edita: FUNDACIÓN NOTARIADO

ISSN: 15757-4812
ISSN (versión digital): 2174-0836
Depósito Legal: M-1339-1987

Preimpresión: Outdesign, Publishing Services

Impreso en España / Printed in Spain

CONSEJO EDITORIAL/EDITORIAL BOARD

PRESIDENTE/PRESIDENT

Adolfo Príes Picardo

Notario

Consejo General del Notariado

DIRECTORA/DIRECTOR

Cristina Marqués Mosquera

Notaria

Consejo General del Notariado

SECRETARIOS Y EDITORES/SECRETARIES AND EDITORS

M^a Victoria Huertas Martín del Olmo

Notaria

Hans Alexander Braunschweig Leotte

Notario

Consejo General del Notariado

COMITÉ ASESOR/ADVISORY COMMITTEE

Josefina Boquera Matarredonda

*Catedrática de Derecho Mercantil
Universidad de Valencia*

Giuseppe Guizzi

*Profesor de Derecho Mercantil
Università di Napoli "Federico II"*

Amanda Cohen Benchetrit

*Magistrada
Audiencia Provincial de Córdoba
Consejo General del Poder Judicial*

Francisco José León Sanz

*Catedrático de Derecho Mercantil
Universidad Autónoma de Madrid*

José Miguel Embid Irujo

*Catedrático de Derecho Mercantil
Universidad de Valencia*

Andrés Recalde Castells

*Catedrático de Derecho Mercantil
Universidad Autónoma de Madrid*

CONSEJO DE REDACCIÓN/EDITORIAL COUNCIL

Jesús Alfaro Águila-Real

*Profesor Titular de Derecho Mercantil
Universidad Autónoma de Madrid*

Carmen Alonso Ledesma

*Catedrática de Derecho Mercantil
Profesora Honorífica
Universidad Complutense de Madrid*

Alberto Alonso Ureba

*Catedrático de Derecho Mercantil
Universidad Rey Juan Carlos*

Alberto Díaz Moreno

*Catedrático de Derecho Mercantil
Universidad Complutense de Madrid*

Gaudencio Esteban Velasco

*Catedrático de Derecho Mercantil
Profesor honorífico
Universidad Complutense de Madrid*

José Massaguer Fuentes

*Catedrático de Derecho Mercantil
Universidad Pompeu y Fabra Barcelona*

José Manuel García Collantes

*Notario
Consejo General del Notariado*

Rafael Illescas Ortiz

*Catedrático de Derecho Mercantil
Universidad Carlos III de Madrid*

Xavier O'Callaghan Muñoz

*Catedrático de Derecho Civil
Magistrado de la Sala Primera
del Tribunal Supremo
Consejo General del Poder Judicial*

Santiago Ortiz Navacerrada

*Catedrático de Derecho Procesal
Universidad de Alcalá de Henares*

José Cándido Paz-Ares Rodríguez

*Catedrático de Derecho Mercantil
Universidad Autónoma de Madrid*

Fernando Rodríguez Artigas

*Catedrático de Derecho Mercantil
Universidad Complutense de Madrid*

Ángel Rojo Fernández-Río

*Catedrático de Derecho Mercantil
Universidad Autónoma de Madrid*

Salvador Torres Ruiz

*Notario
Consejo General del Notariado*

Patricio Toscano Romero

*Abogado del Estado
Abogacía General del Estado*

LISTADO DE EVALUADORES (2022)

1. **Anglès Juanpere, Benjamí** (Prof. Universitat Oberta De Catalunya)
2. **Candelario Macías, M.^a Isabel** (PTU. Carlos III de Madrid)
3. **Cañabate Pozo, Rosario** (PTU. Universidad de Almería)
4. **Díaz Gómez, M.^a Angustias** (CU. Universidad de León)
5. **Fernández Torres, Isabel** (PTU. Universidad Complutense de Madrid)
6. **Fornieles Gil, Ángel** (CU. Universidad de Almería)
7. **Fuentes Naharro, Mónica** (PTU. Universidad Complutense de Madrid)
8. **Gallego Lanau, María** (CU. Universidad de Zaragoza)
9. **García Novoa, César** (CU. Universidad de Santiago de Compostela)
10. **Juan y Mateu, Fernando** (PTU. Universitat Jaume I)
11. **Martí Miravalls, Jaime** (PTU. Universitat de València)
12. **Martí Moya, Vanessa** (PTU. Universitat de València)
13. **Martín Cáceres, Adriana Fabiola** (PTU. Universidad de La Laguna)
14. **Martín Osante, José Manuel** (PTU. Universidad del País Vasco)
15. **Martínez Pérez, Miriam** (Prof. Centro Estudios Garrigues)
16. **Montero García-Noblejas, Pilar** (PTU. Universidad de Alicante)
17. **Pedrosa López, José Carlos** (PAD. Universitat de València)
18. **Peñas Moyano, María Jesús** (CU. Universidad de Valladolid)
19. **Pérez Millán, David** (PTU. Universidad Complutense de Madrid)
20. **Portellano Díez, Pedro** (CU. Universidad Autónoma de Madrid)
21. **Romero Fernández, Jesús Antonio** (CU. Universidad de Sevilla)
22. **Toribio Bernárdez, Luis F.** (Prof. Universidad de Sevilla)
23. **Viera González, Arístides J.** (CU. Universidad Rey Juan Carlos de Madrid)
24. **Zubiri de Salinas, Mercedes** (CU. Universidad de Zaragoza)

EQUIPO TÉCNICO

COORDINADORA

Isabel Cortés Calvo

Consejo General del Notariado

TRADUCTORES

Ubiquis Spain

AGtradinters

CORRECTORA ORTOGRÁFICA

Gloria Lozano Serradilla

EVALUACIÓN EXTERNA

COORDINADORA DE LA EVALUACIÓN EXTERNA

Nuria Latorre Chiner

Catedrática de Derecho Mercantil

Universidad de Valencia

SUMARIO

ESTUDIOS DOCTRINALES

Guía del tratamiento tributario de los NFTs (Tokens No Fungibles) en España (Parte 2) // Guide to the taxation of NFTS (non-fungible tokens) in Spain (Part 2), <i>por Íñigo Egea Pérez-Carasa</i>	17
El futuro del derecho de patentes ante el imparable avance en inteligencia artificial // The future of Patent Law in the face of unstoppable advance in artificial intelligence, <i>por Rosalía Estupiñán Cáceres</i>	143
Las principales instituciones de mediación en material de propiedad industrial // Main mediation institutions in the field of industrial property, <i>por Marta Cantos Pardo</i>	181

COMENTARIOS DE SENTENCIAS Y RESOLUCIONES

¿Puede uno solo de los dos administradores mancomunados actuar en el ámbito de gestión? Reflexiones y críticas sobre la mancomunidad parcial a propósito de la resolución de la DGSJyFP de 5 de mayo de 2022 // Can only one of the two joint administrators act in the area of management? Reflections and criticisms on partial manco municipality following the DGSJyFP Resolution of may 5 th , 2022, <i>por Carlos Valverde González</i>	229
--	-----

SUMARIO

Sistema de representación proporcional en las sociedades limitadas: un ejemplo más a la innecesaridad de distinguir entre sociedades anónimas y limitada // Proportional representation system in limited companies: a further example of the need to distinguish between public and private limited companies, <i>por Pere Albiol Ballesteros</i>	243
--	-----

PRÁCTICA JURÍDICA Y CLAUSULADO

Clausulado para la constitución de grupos de sociedades // Clauses for the incorporation of groups of companies, <i>por Eduardo Hijas Cid</i>	257
---	-----

RESEÑAS

Donaciones societarias — Del Val Talens, Paula, Pamplona, Thomson Reuters Aranzadi, 2021, <i>por Inés Cortell Cerdá</i>	271
---	-----

ESTUDIOS DOCTRINALES

GUÍA DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS NFTs (TOKENS NO FUNGIBLES) EN ESPAÑA (PARTE II)

ÍÑIGO EGEA PÉREZ-CARASA

*Asociado Senior del Área de Fiscal
del Despacho Cuatrecasas*

RESUMEN

En la primera parte de este trabajo se realizaba un repaso del concepto, características, tipos y proceso de acuñación de los *Tokens* No Fungibles (NFTs, por sus siglas en inglés, *Non Fungible Tokens*), así como una descripción de sus casos de uso y ecosistemas.

Como todo fenómeno con relevancia económica, los NFTs tienen su trascendencia en el ámbito tributario. Por ello, tomando en consideración los principales rasgos que comparten los NFTs, esta segunda parte del trabajo tiene por objeto sistematizar una serie de criterios genéricos que puedan servir de guía para determinar su tratamiento fiscal en España, tanto en el ámbito de la imposición directa, como indirecta.

En particular, se identificarán las operaciones relacionadas con estos activos digitales que generen rentas para los participantes en el mercado y se analizará de forma pormenorizada su tratamiento (i) en el ámbito de la imposición directa (con las implicaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas —IRPF—, el Impuesto sobre el Patrimonio —IP—, obligaciones de información y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes —IRNR—) y (ii) en el ámbito de la imposición indirecta (repasando la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido —IVA— y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados —ITPAJD—). Finalmente se analizarán las implicaciones fiscales para las plataformas de intercambio o *marketplaces*, como participantes clave en el mercado de los NFTs.

Palabras clave: *Tokens* No Fungibles (NFTs), criptoactivo, *blockchain*, plataformas, imposición directa, imposición indirecta, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSDi).

GUIDE TO THE TAXATION OF NFTS (NON-FUNGIBLE TOKENS) IN SPAIN (PART II)

ÍÑIGO EGEA PÉREZ-CARASA

*Senior Associate in the Tax Department
of Cuatrecasas Law Firm*

ABSTRACT

In the first part of this paper we reviewed the concept, characteristics, types and minting process of Non Fungible Tokens (NFTs), as well as a description of their use cases and ecosystems.

As any phenomenon with economic relevance, NFTs have their transcendence in the tax field. Therefore, taking into consideration the main features shared by NFTs, this second part of the paper aims to systematize a series of generic criteria that can serve as a guide to determine their tax treatment in Spain, both in the field of direct and indirect taxation.

In particular, the transactions related to these digital assets that generate income for market participants will be identified and their treatment will be analyzed in detail (i) in the field of direct taxation (with the implications in the Personal Income Tax —IRPF—, the Wealth Tax —IP—, reporting obligations and Non-Resident Income Tax —IRNR—) and (ii) in the area of indirect taxation (reviewing the taxation in the Value Added Tax —VAT— and in the Transfer Tax and Stamp Duty —ITPAJD—). Finally, the tax implications for exchange platforms or *marketplaces*, as key participants in the NFTs market, will be analyzed.

Keywords: Non Fungible Tokens (NFTs), cryptoasset, blockchain, platforms, *marketplaces*, direct taxation, indirect taxation, Personal Income Tax, Non Resident Income Tax, Wealth Tax, Value Added Tax, Digital Services Tax.

SUMARIO: I. ESQUEMA GENÉRICO DE OPERACIONES GENERADORAS DE RENTAS.— II. IMPLICACIONES EN IMPOSICIÓN DIRECTA PARA CREADORES DE NFTS E INVERSORES EN NFTS. 1. Implicaciones en IRPF. 1.1. Implicaciones para los artistas creadores de los NFTs que las transmiten en el mercado primario. 1.2. Implicaciones en IRPF para los inversores en NFT por la compraventa de NFTs en el mercado secundario. 1.3. Comisiones percibidas por el creador en caso de posteriores reventas en el mercado secundario y rentas obtenidas por la explotación y cesión de derechos del elemento subyacente del NFT. 2. Implicaciones en el Impuesto sobre Patrimonio. 3. Obligaciones de información para los titulares (modelo 721). 4. Implicaciones en tributación internacional: IRNR. 4.1. Consideraciones generales. 4.2. Artistas y creadores de NFTs no residentes que los transmiten en el mercado primario a un comprador residente en España. 4.3. Inversores en NFTs no residentes que los transmiten en el mercado secundario a un comprador residente en España.— III. IMPLICACIONES EN IMPOSICIÓN INDIRECTA PARA PARA CREADORES E INVERSORES EN NFTS. 1. Tratamiento en el IVA de los NFTs transmitidos en el mercado primario. 1.1. Condición de empresario o profesional y sujeción a IVA de las operaciones en el mercado primario. 1.2. Caracterización de las operaciones a efectos de IVA: entrega de bienes o prestación de servicios. 1.3. Localización de las operaciones: Servicios prestados por vía electrónica y otras reglas especiales susceptibles de aplicación. 1.4. Cuestiones conflictivas: eventual aplicación de exenciones y tipo impositivo aplicable. 2. Tratamiento de los NFTs transmitidos en el mercado secundario. 2.1. Ámbito de aplicación territorial del TPO. 2.2. Tipo impositivo aplicable a la transmisión de los NFTs. 2.3. Falta de información del comprador sobre la condición del vendedor. 3. Tratamiento en IVA o TPO de la entrega de criptodivisas a cambio de la adquisición de NFTs.— IV. IMPLICACIONES PARA LAS PLATAFORMAS. 1. Im-

GUÍA DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS NFTs (*TOKENS* NO FUNGIBLES) EN ESPAÑA

plicaciones en imposición directa. 1.1. Plataformas residentes en España. 1.2. Plataformas no residentes en España. 2. Implicaciones en imposición indirecta. 2.1. Prestaciones de servicios dentro del ámbito de aplicación del IVA y tipos de intermediación. 2.2. Localización del IVA de los servicios de intermediación prestados. 3. Obligaciones de información. 4. Implicaciones en el IDSDi. 4.1. Aspectos generales del Impuesto. 4.2. Eventual sujeción de las comisiones percibidas por las plataformas a la modalidad de servicios de intermediación en línea. 4.3. Posible acogimiento a supuestos de no sujeción. — V. BIBLIOGRAFÍA.

I. ESQUEMA GENÉRICO DE OPERACIONES GENERADORAS DE RENTAS

Del análisis que se efectuaba en la primera parte de este trabajo se desprende que, en la medida en que existen muchos tipos diferentes de NFTs y los casos de uso de estos criptoactivos pueden ser muy variados, no existe en la práctica un esquema o modelo de negocio único y común para todos ellos.

Es más, si hay algo que se puede afirmar es que los modelos de negocio basados en NFTs son cada vez son más sofisticados y están en constante evolución, por lo que el análisis de las implicaciones fiscales deberá efectuarse de forma dinámica y atendiendo a cada caso concreto.

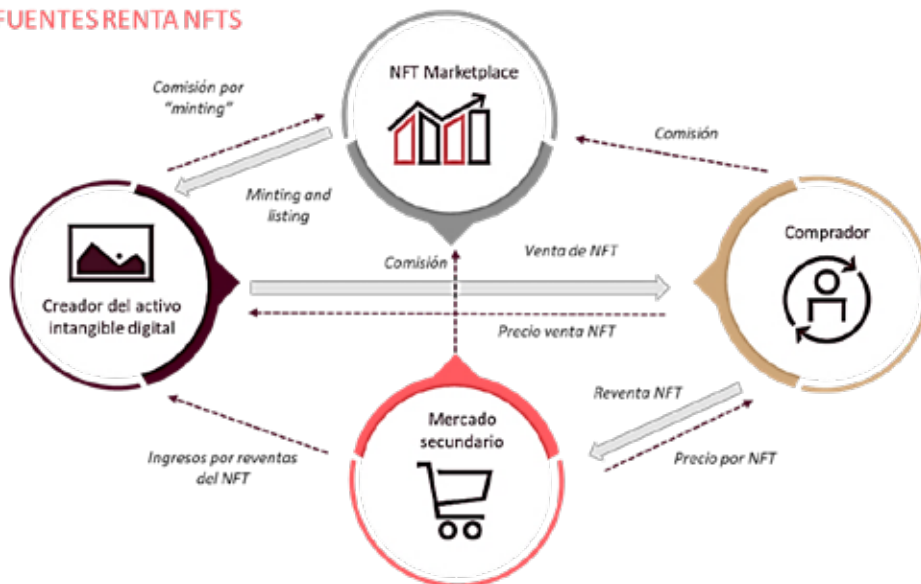
Sin perjuicio de lo anterior, dada la magnitud que está alcanzando el mercado de estos *tokens*, y tomando en consideración algunos rasgos que comparten muchos de estos NFTs, si podemos tratar de sistematizar una serie de criterios genéricos que puedan servir de guía para determinar su tratamiento fiscal en España.

Con este objetivo en mente, para efectuar dicho análisis tributario vamos a partir del esquema con la operativa que, a día de hoy, consideramos que es la más común en el mercado de los NFTs¹. Como exponen, WANI, M. y LEE, R.², este esquema sería el siguiente:

¹ Esta operativa está muy centrada en los NFTs vinculados a arte físico o digital, coleccionables, y otros subyacentes de tipo digital. No obstante, con toda seguridad esta operativa irá evolucionando para incorporar nuevas y sofisticadas formas de obtener ingresos para sus actores, las cuales, a medida que vayan surgiendo, deberán ser analizadas. Recordemos que el potencial de los NFTs va mucho más allá, como se vio en la primera parte, de servir como soporte a un mercado de compraventa de coleccionables o arte físico o digital.

² WANI, M. y LEE, R. (PWC Report), «Non-Fungible Tokens (NFTs): Legal, tax and accounting considerations you need to know», *pwchck.com*, diciembre 2021. Disponible en: <https://www.pwchck.com/en/research-and-insights/fintech/nfts-legal-tax-accounting-considerations-dec2021.html>

FUENTES RENTA NFTS



Tal y como puede apreciarse en el diagrama anterior, dentro de la operativa con NFTs debemos distinguir: (i) varios actores; (ii) distintas operaciones cruzadas entre ellos, y (iii) diferentes fuentes de renta percibidas por los actores como consecuencia de dichas operaciones. Veamos en detalle cada uno de estos aspectos:

1. Por lo que respecta a los actores, cabe diferenciar los tres siguientes:
 - a. El creador del NFT, que, tras su acuñación, lo vende en el mercado primario a través de una plataforma.
 - b. Los inversores en NFTs, dentro de los cuales nos encontramos tanto al primer comprador (que lo adquiere al creador en el mercado primario) como al segundo y sucesivos compradores del NFT que los adquieren en el mercado secundario.
 - c. La plataforma o *marketplace*.
2. En cuanto a las operaciones realizadas entre dichos actores, en el diagrama anterior se identifican las siguientes:
 - a. Servicios de acuñación e intermediación en la venta en el mercado primario prestados por parte del *marketplace* al creador del NFT.

- b. Transmisión del NFT en el mercado primario entre el creador del NFT y el comprador, y servicio de intermediación prestado por parte del *marketplace* al comprador y al vendedor del NFT.
 - c. Transmisión del NFT en el mercado secundario entre inversores, en concreto, entre el primer comprador y el segundo comprador, junto con el servicio de intermediación prestado por el *marketplace* para poner el contacto a ambos inversores.
3. Finalmente, las operaciones entre los sujetos intervinientes en el modelo de negocio originan pagos que se efectúan como contraprestación, y, con ello, se generan las rentas que se describen a continuación:
- d. El creador percibe una contraprestación por la primera venta en el mercado primario del NFT que acuña, y, de haberse programado así, una comisión por las sucesivas reventas de dicho NFT en el mercado secundario. La calificación de la renta será objeto de análisis más adelante.
 - e. El primer comprador del NFT percibe del segundo inversor, a su vez, una contraprestación por la subsiguiente transmisión en el mercado secundario al segundo inversor. Por la diferencia entre el precio de adquisición y el valor de transmisión obtendrá, en su caso, una ganancia patrimonial. Además, debemos tener en consideración que el propio intercambio, generalmente de criptomonedas por el NFT adquirido, también constituye un evento gravable para este primer comprador.
 - f. El segundo inversor (y los que posteriormente pueda haber) tributarán de la forma expuesta para el primer comprador.
 - g. La plataforma o *marketplace* recibirá comisiones de los distintos usuarios de la misma. En concreto, recibirá (i) una comisión del creador del NFT por el servicio de acuñación e intermediación en la primera venta del NFT en el mercado secundario y (ii) comisiones por intermediación de los inversores (primer, segundo y sucesivos compradores) en el mercado secundario.

A partir de la descripción que se acaba de realizar, en los siguientes apartados analizaremos la tributación de los distintos actos sujetos a gravamen tanto en imposición directa como en imposición indirecta de cada uno de los sujetos involucrados. Para ello, hemos estructurado el análisis en los tres siguientes apartados.

1. *En el ámbito de la tributación directa para los creadores e inversores en NFT.* En este apartado, se expondrá la tributación en sede del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), en el Impuesto

sobre el Patrimonio (IP) y en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)³.

2. *En el ámbito de la tributación indirecta de los creadores de NFTs e inversores en estos criptoactivos.* En este apartado, se analizará la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).
3. En el ámbito de la tributación de la plataforma o *marketplace*.

Con carácter previo a la realización de un análisis en profundidad en los siguientes apartados, debemos tener en cuenta las siguientes consideraciones preliminares:

1. En primer lugar, que, a la fecha de elaboración del presente estudio, no hay una regulación específica tributaria en vigor para los NFTs⁴ ni reglas o preceptos en la normativa existente específicamente diseñadas para estos criptoactivos. Adicionalmente, a excepción de las recientes consultas V0486-22 y V2274-22 en materia de IVA que luego analizaremos, tampoco tenemos constancia de la existencia de consultas por parte de la DGT⁵, ni de una guía interpretativa oficial o Resolución con criterios tributarios en relación con los NFTs por parte de la Administración tributaria española⁶.

Así las cosas, para determinar el tratamiento tributario que deben recibir los NFTs debemos partir de la normativa que regula cada una de las figuras impositivas, e interpretarla para aplicarla al caso concreto de los NFTs teniendo en cuenta sus características particulares. Como veremos, ello generará inevitablemente algunas incertidumbres que podrán originar conflictividad con la Administración tributaria y que,

³ Se ha decidido no analizar las implicaciones en el ámbito de la tributación directa de las personas jurídicas, esto es, no se llevará a cabo un estudio de la tributación en sede del Impuesto sobre Sociedades. Como quiera que dicho impuesto parte de la contabilidad, y que todavía no disponemos de un criterio oficial a nivel nacional ni internacional sobre el tratamiento contable de los NFTs (dada la heterogeneidad de estos criptoactivos), nos centraremos en el presente artículo en la imposición directa sobre las personas físicas y se abordará su tratamiento contable y en el IS, en un futuro.

⁴ Es más, a nivel regulatorio, está todavía por ver si los NFTs quedan excluidos del Reglamento MiCA. Como regla general, parece que estos criptoactivos quedarán excluidos del ámbito de aplicación, pero existen ciertas excepciones como los NFTs fraccionados o la emisión de colecciones de NFTs que sí podrían quedar encuadradas dentro de esta regulación.

⁵ Al contrario de lo que ocurre con las criptodivisas, donde empezamos a tener un cuerpo de doctrina de la DGT que va aclarando algunos aspectos muy relevantes para el mercado en cada uno de los impuestos.

⁶ Ausencia de regulación y de guías interpretativas oficiales que también se produce en otras jurisdicciones y no solo en España, debido (i) a la novedad de este fenómeno, y (ii) a que, como viene siendo habitual, la regulación siempre va un paso por detrás del mercado económico y sus desarrollos.

idealmente, deberían solucionarse mediante una modificación normativa futura. En cualquier caso, sería necesario hacer pública la posición de la Administración mediante la emisión de criterios interpretativos oficiales que doten de una mayor seguridad jurídica al mercado de los NFTs.

En esta misma línea se ha pronunciado el Comité de Personas Expertas para la elaboración del Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria⁷, en sus propuestas número 59, 60 y 61⁸.

2. En segundo lugar, como se ha venido exponiendo, la singularidad de cada NFT y su carácter de activo único hacen muy difícil sentar un tratamiento uniforme y apriorístico aplicable a todos ellos. Dicho de otra forma, en la medida en que cada NFT tiene sus características propias e irrepetibles, será necesario (y esencial) efectuar un análisis caso por caso atendiendo a dichos atributos. Este hecho complica, indudablemente, la elaboración de normativa que, lógicamente, se vería limitada por esta realidad, pero no excluye la necesidad de establecer un marco general para regular cuestiones que generan dudas interpretativas relevantes.

No obstante lo anterior, tomando en consideración algunos rasgos que comparten muchos de estos NFTs, en este documento se tratará de sistematizar una serie de criterios genéricos que puedan servir de guía para determinar su tratamiento fiscal en España.

Siendo conscientes de las dos cautelas que se acaban de señalar, en este trabajo se analizarán en detalle las implicaciones fiscales en cada uno de estos tres ámbitos descritos.

⁷ Al que se puede acceder a través del siguiente enlace: https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf

⁸ En este sentido, el literal de estas tres propuestas es el siguiente:

«- Propuesta 59: Disponer cuanto antes de un marco normativo sustantivo sobre los cripto activos (que se adaptaría posteriormente cuando se apruebe la normativa europea) que permita la adecuada calificación jurídico-tributaria de estos activos y de las operaciones subyacentes, superando las discrepancias contables y fiscales existentes respecto a su naturaleza jurídica.

- Propuesta 60: Realizar adaptaciones en las distintas figuras impositivas estatales (en especial, IRPF, IS, IP) para evidenciar la sujeción a gravamen de la titularidad de cripto activos, clarificar la calificación fiscal de las rentas derivadas de las operaciones con cripto activos e incorporar reglas específicas de valoración.

- Propuesta 61: Facilitar una interpretación sistemática sobre la fiscalidad de los cripto activos. Un instrumento adecuado a este fin podría ser la facultad de dictar resoluciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria contenida en el artículo 12.3 de la Ley General Tributaria».

II. IMPLICACIONES EN IMPOSICIÓN DIRECTA PARA CREADORES DE NFTs E INVERSORES EN NFTs

1. Implicaciones en IRPF

En virtud de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en lo sucesivo «**LIRPF**» o «**Ley de IRPF**»), el IRPF grava la obtención de renta por parte del contribuyente siempre que el mismo sea considerado residente a efectos fiscales en España⁹.

Pues bien, dentro de las operaciones relacionadas con NFTs que pueden dar lugar a la obtención de renta por parte un contribuyente del IRPF cabe destacar las tres siguientes:

- (i) Acuñación y venta de NFTs en el mercado primario.
- (ii) Compraventa de NFTs en el mercado secundario (generalmente, a cambio de criptodivisas).
- (iii) Comisiones percibidas por el creador y, en su caso, rentas obtenidas por la explotación y cesión de derechos del elemento subyacente del NFT.

En este apartado pasamos a analizar detenidamente el tratamiento de cada una de ellas.

1.1. Implicaciones para los artistas creadores de los NFTs que las transmiten en el mercado primario

Las rentas obtenidas por el creador y vendedor en el mercado primario de NFTs, en la medida en que sea residente en España en los términos establecidos en el artículo 9 de la LIRPF, tributarán en este territorio por el IRPF. En este impuesto, atendiendo a las particularidades de los NFTs, se debe hacer especial referencia: (1) a la calificación de las rentas a efectos del IRPF; (2) a la cuantificación de dichas rentas y su tributación; y (3) a la obligación de practicar retenciones¹⁰.

⁹ Residencia conforme a los criterios establecidos en el artículo 9 de la LIRPF.

¹⁰ En realidad, la DGT ha tomado una postura por la que considera que cualquier obra de arte tiene la consideración de RAE, aunque no concurra la habitualidad que se espera de una actividad económica. Sin embargo, un NFT puede estar relacionado con una obra de arte, ser una obra de arte o simplemente ser cualquier otra cosa. Por tanto, lo primero es definir qué tenemos delante:

- Una obra de arte digital.
- Un derecho sobre una obra de arte digital que entiendo que también sería RAE (25.4.a).

1. Calificación de la renta a efectos de IRPF

En el ámbito del IRPF, se plantean dos alternativas fundamentales a la hora de calificar las rentas obtenidas por los creadores de los NFTs que los transmiten en el mercado primario: o bien estamos ante rendimientos de la actividad económica (**—RAE—** cuando los NFTs están afectos al desarrollo de la actividad económica de su titular) o; alternatively, serán ganancias o pérdidas patrimoniales.

El artículo 27.1 de la LIRPF define los rendimientos de actividades económicas de la siguiente forma: *«Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios».*

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

Por su parte, el artículo 33 de la Ley del IRPF establece la siguiente definición las ganancias patrimoniales: *«Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos».*

Del último inciso del artículo 33 de la Ley de IRPF que se acaba de reproducir se desprende que la calificación como RAE prevalece sobre la calificación como ganancias patrimoniales, siendo esta última una categoría subsidiaria con respecto a la primera. En consecuencia, deberá analizarse, en primer lugar, si se cumplen los requisitos objetivos y subjetivos para calificar la renta percibida como RAE y, solo en el caso de que estos no se cumplan, podremos plantearnos la calificación de estas rentas como ganancias patrimoniales.

De acuerdo con la redacción del artículo 27 de la LIRPF de para que una actividad sea considerada como económica a efectos del IRPF deben concurrir los dos siguientes requisitos:

- (i) Un requisito objetivo, que es la existencia de una organización autónoma de medios de producción o de recursos humanos. En este punto es funda-

• Un activo que no se puede considerar artístico. En el ejemplo de PÉREZ POMBO sobre su Tweet sería tanto como calificar la venta de una hoja de una libreta como actividad artística.

Y entonces me sale la duda del orden de esta parte. No sé si queda muy claro todo. Meto cambios para anticipar la relevancia del subyacente.

mental que la persona física actúe por cuenta propia a la hora de ordenar dichos medios y recursos¹¹.

- (ii) Un requisito subjetivo, que consiste en que dicha ordenación de medios y recursos se realice con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

El caso sencillo en el que, con carácter general, los dos requisitos anteriores se cumplen, será cuando nos encontremos con autores y artistas que, en el marco de su actividad, crean colecciones de obras físicas o digitales, las *tokenizan* mediante el proceso de acuñación que hemos descrito, y comercializan por primera vez (en el mercado primario) los NFTs resultantes a través de una plataforma digital. En estos casos, concurrirá (i) el requisito objetivo, en tanto que dichos autores van a llevar a cabo una ordenación por cuenta propia de medios humanos (el propio artista) y materiales (los distintos recursos utilizados para generar el conjunto de obras, física o digital y acuñar el NFT), y (ii) el requisito subjetivo, teniendo en cuenta que la exposición y subasta del NFT en una plataforma, ya de por sí, es un elemento indicativo de esa voluntad de intervenir en la producción y distribución de este tipo de activos.

Pensemos, por ejemplo, en Javier Arres¹², uno de los artistas más reconocidos en el panorama nacional, con más de 270 obras vendidas por un valor conjunto que supera el millón de euros¹³. Asumiendo que es residente fiscal en España y realiza su actividad a título personal, la calificación de las rentas obtenidas por la creación y venta de sus NFTs como RAE a efectos del IRPF ofrecería pocas dudas, en tanto que, de la información disponible, se puede defender que se cumplirían los requisitos objetivos y subjetivos anteriormente citados.

Del mismo modo, la doctrina científica también se ha pronunciado a favor de esta calificación como RAE de las rentas obtenidas por los autores y artistas en su acuñación y venta de sus NFTs. En particular, CEDIEL y PÉREZ POMBO¹⁴, afirman sobre este particular lo siguiente: *«En el caso de los NFT, al igual que sucede con las obras de arte o los objetos de colección, el valor viene de su exclusividad, autenticidad y de ser un activo único. Pues bien (...) en el caso del autor o creativo original, las rentas derivadas de la venta y explotación de los NFT se integrarían como rendimientos de la actividad económica»*.

¹¹ Rasgo que lo diferencia, fundamentalmente, de las rentas del trabajo.

¹² Puede accederse a su página web oficial aquí: <https://javierarres.com/>

¹³ Tal y como se expone en la siguiente noticia de prensa: <https://www.businessinsider.es/javier-arres-criptoartista-espanol-nft-son-tecnologia-incomprendida-1000413>

¹⁴ CEDIEL, A. y PÉREZ POMBO, E., «Tributación de los criptoactivos regulados en MICA», en MADRID PARRA, A., PASTOR SAMPERE, C. (dirs.), *Guía de criptoactivos MICA*, junio de 2021, Thomson Reuters-Aranzadi.

Por su parte, PEREZ POMBO¹⁵, reitera la eventual calificación en estos casos como RAE en los siguientes términos: *«Aquí pueden darse dos opciones básicas, o se integran como rendimiento de mi actividad económica o, por el contrario, como ganancia patrimonial. Si soy un creativo de efectos visuales o mi red social está directamente afecta a mi actividad económica pareciera evidente que, las rentas provenientes de las ventas de mis activos digitales deberían formar parte de los rendimientos de mi actividad»*.

Dicho lo anterior, debemos advertir que no en todos los casos van a cumplirse, necesariamente, los dos requisitos que se acaban de mencionar para calificar una renta como RAE. En concreto, mayores dudas se plantearían si, en lugar del supuesto anterior, nos encontramos ante la venta en el mercado primario de un NFT que ha sido acuñado de forma aislada y puntual por parte de un particular al margen de la realización de cualquier tipo de actividad económica y ello por los siguientes motivos:

- (i) En primer lugar, habrá que analizar los medios utilizados y si se puede considerar que suponen una ordenación de medios o el simple uso de medios propios sin ninguna ordenación específica.
- (ii) En segundo lugar, habría que plantearse si se trata de una obra de arte. Este elemento resulta relevante, porque parece que la voluntad del artista de transmitir su arte es un elemento clave para considerar la voluntad de participar en el mercado. En cambio, quien *tokeniza* otro elemento sería más discutible que tiene esa intención de participar el mercado y no que tenga otra finalidad.

Por ejemplo, supongamos que el NFT titulado que he acuñado a título particular y a efectos didácticos, se vende en la plataforma Mintable y percibido una remuneración por ello. En este caso, considero que difícilmente se va a poder considerar la existencia de una ordenación por cuenta propia de medios (puesto que pocos recursos han sido necesarios para hacer una captura de pantalla, crear una cuenta en un sitio web, y seguir los pasos del proceso de *tokenización* hasta generar el NFT) y la finalidad de intervenir en el mercado (ya que, aunque se ha procedido a subastar el NFT, realmente la finalidad con la que se ha acuñado este NFT ha sido otra). Pues bien, en casos como este segundo, en los que no se cumplen los requisitos objetivos y subjetivo del artículo 27 de la LIRPF, la renta obtenida no podrá calificarse como RAE, y, en consecuencia, deberá calificarse y tributar como ganancia patrimonial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley de IRPF¹⁶.

¹⁵ PÉREZ POMBO, E., «Fiscalidad de la venta de tuits y otros activos digitales», *www.fiscalblog.es* [en línea], 12 de marzo de 2021, [fecha de consulta: 20 de abril de 2022]. Disponible en: <http://fiscalblog.es/?p=6496>

¹⁶ Se plantea la cuestión de si estamos ante una ganancia patrimonial derivada de la transmisión o no, aspecto muy relevante de cara a determinar su integración en la base imponible general o del

Sin embargo, si la venta se produce inmediatamente tras su acuñación difícilmente se va a poder justificar la intención de no proceder a su venta, con lo que se podría considerar la voluntad de intervenir en el mercado de forma original dedicando pocos recursos a la obtención del producto. En este sentido, un caso que puede ser muy interesante es la transmisión del NFT con la referencia al primer tuit que se realizó hace un par de años por Jack Dorsey (obviamente operación no sometida a normativa española, pero que nos puede servir como punto de reflexión). Ese primer tuit no se pensaba vender, probablemente ni existía la tecnología para ello cuando se lanzó. Cuando el fundador de Twitter lo vendió (con la finalidad de donar lo obtenido), se genera la duda de si hay una actividad económica. En ese caso parece que la respuesta sería negativa, sin embargo, si en vez de ser un tuit se tratara de una pintura que tuviera en su poder de la que realizara un NFT, probablemente nos decantaríamos por considerar la existencia de actividad económica. En estos casos, podría tener sentido acudir al sustrato del Tweet para determinar si existe actividad artística. Profundizaremos a continuación sobre estos principios.

De las reflexiones anteriores se desprende que, para calificar correctamente la renta a efectos de IRPF, resulta esencial analizar las circunstancias particulares concurrentes en cada supuesto concreto. De cara a realizar dicho análisis, y con el objetivo de evaluar si nos encontramos ante un supuesto u otro, se plantean los dos siguientes interrogantes:

- (i) *Impacto de la habitualidad o recurrencia con la que se comercializan los NFTs.* Al contrario de lo que ocurre en otros impuestos¹⁷, el tenor literal del artículo 27 de la ley de IRPF no hace referencia alguna a la recurrencia o habitualidad con la que deben realizarse las actividades para ser calificadas como RAE.

A priori, podría ser razonable considerar que las rentas obtenidas por una actividad que se realiza de forma recurrente tienen más posibilidades de ser calificadas como RAE que las rentas procedentes de la realización de un acto imponible de forma esporádica y aislada (en cuyo caso, la calificación de la renta podría encuadrarse mejor dentro de la categoría de ganancias y pérdidas patrimoniales).

Desde un punto de vista finalista, esta reflexión parece haber sido compartida por parte de la doctrina científica, pudiendo destacar a los siguientes autores:

- a) SOLÉ ESTALELLA¹⁸, al analizar la definición del artículo 27 de la Ley de IRPF establece lo siguiente: «*De esta definición se puede colegir que una actividad tiene tal carácter cuando reúne las tres características siguientes (...) realización de forma habitual de una actividad económica, entendiendo por tal la realización de una actividad de*

ahorro y que veremos más adelante en el apartado de tributación.

¹⁷ En concreto, tanto la normativa del IVA como la normativa del IAE hacen referencia expresa al carácter habitual o esporádico de las actividades, como se examinará más adelante.

¹⁸ SOLÉ ESTALELLA, J., *El IRPF inteligible*, Barcelona, Marcial y Pons, 2013, p. 158.

producción o de distribución de bienes o servicios para terceros. De este modo, no realiza actividad económica quien no lleva a cabo la mencionada producción de bienes o servicios con habitualidad sino, solo, de forma esporádica. Esta habitualidad es de difícil definición y habrá que estar a las circunstancias de cada actividad».

- b) En esta misma línea, ARGENTE ÁLVAREZ¹⁹ opina lo siguiente: *«la realización por cuenta propia de una actividad empresarial exige el empleo de unos ciertos elementos productivos y habitualidad en su ejercicio, puesto que no se considera actividad económica la realización de un solo acto u operación aislada de venta al por menor»*²⁰.

Adicionalmente, cabe destacar que, a efectos de cumplir con las obligaciones de seguridad social y darse de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA), se considera como autónomo a aquel sujeto que realiza de forma habitual, personal y directa una actividad económica a título lucrativo. Pues bien, en este ámbito, con el objetivo de concretar qué se entiende por habitual (aspecto no aclarado por la normativa) el Tribunal Supremo, en sus sentencias de 29 de octubre de 1997 (406/1997) y 20 de marzo de 2007 (5006/2007) determina como indicador de habitualidad el hecho de superar el umbral del salario mínimo interprofesional en el año natural.

Por lo tanto, en el ámbito laboral es exigible darse de alta en el RETA cuando se supere el umbral objetivo mencionado, que se utiliza como indicador objetivo de habitualidad, lo que podría servir como argumento para reforzar la interpretación anterior.

Sin embargo, la línea interpretativa manifestada por parte de la Dirección General de Tributos (en adelante, «DGT»), no necesariamente coincide con el criterio anterior. En particular:

- a) En la consulta V2097-14, al analizar los rendimientos de una persona que realiza puntualmente un reportaje fotográfico, la DGT clasifica los rendimientos como RAE con *«independencia del carácter esporádico de la actividad»*.

También se pronuncia en este sentido este Centro Directivo en la consulta V3692-16 en la que establece el siguiente razonamiento: *«De acuerdo con este precepto, el servicio prestado por el consultante, fuera de una relación laboral, debe calificarse como rendimiento de actividad económica, aunque el mismo tenga carácter ocasional y sea de escasa cuantía, por lo que, a efectos de este Impuesto, tendrá la consideración de empresario o profesional»*.

¹⁹ ARGENTE ÁLVAREZ, J. et al., *Guía del IRPF*, Madrid, CISS-Wolters Kluwer, 2007, p. 447.

²⁰ La misma opinión es manifestada por MENÉNDEZ GARCÍA, G., *Fiscalidad práctica. Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Navarra, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010, p. 332: *«¿Puede considerarse actividad económica aquella que se realiza de forma aislada, en ratos libres, o que no constituye la principal fuente de renta?»*.

- b) A esta misma conclusión llega la DGT en otro grupo de consultas, pero de forma menos explícita (entre las que se encuentran la V1047-08, V0821-21, V1845-21, V2262-10, V0826-20, V1435-22 y la V3074-17). Todas estas consultas analizan el tratamiento en IRPF de los rendimientos obtenidos por artistas por la comercialización de sus obras, y en todas ellas, la DGT califica las rentas obtenidas como RAE simplemente por el hecho de que las actividades de los consultantes derivan de una actividad artística, y ello con independencia de que la descripción de los supuestos de hecho se desprenda que en alguno de los casos consultados la actividad no se realiza de forma recurrente o ya ha dejado de ejercerse con dicha recurrencia²¹.

Y es que, a juicio de la DGT en estas consultas *«lo realmente determinante es su derivación de una actividad artística, actividad ésta cuyos rendimientos tienen la consideración de profesionales, conforme al artículo 95.2 del Reglamento del IRPF que otorga tal consideración —entre otros— a los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las secciones segunda y tercera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas»*.

En esta línea, resulta particularmente ilustrativo el razonamiento de la DGT manifestado en la consulta V3074-17, que, a estos efectos establece lo siguiente: *«Conforme a ambas definiciones, el importe del premio obtenido por la consultante en el concurso en que participaba en su condición de artista plástica presentando la obra finalmente premiada y cuya propiedad pasa a la entidad convocante, procede calificarlo como rendimiento de su actividad profesional (artística) en cuanto es consecuencia de su ejercicio, siendo irrelevante (para esta calificación) que en el período en el que se otorga el premio y se obtienen los rendimientos no se realice de forma efectiva la actividad, dando así contestación al hecho expresado en el escrito de consulta de que “no de forma continua desarrollo una actividad de realización de obra pictórica, dado que los ingresos percibidos por la venta en su caso de la misma, no es continuada y por tanto no pudiendo asumir todos los gastos obligatorios para el desarrollo de dicha actividad”. Lo realmente determinante es su derivación de una actividad artística (...)»*.

Así las cosas, la conclusión que se puede extraer es que la habitualidad o recurrencia de las rentas obtenidas por la transmisión de un NFT en el mercado primario (i) en caso de producirse, contribuirá a la calificación como RAE, reforzando dicha calificación, pero (ii) por el contrario, el hecho de que no se cumpla no nos llevará automáticamente a descartar su calificación dentro de esta categoría. En otras palabras, atendiendo a

²¹ Evidentemente, si el vendedor no es el artista, la operación se calificará como ganancia patrimonial. Así en la consulta V0959-17, el vendedor es un heredero del autor, por lo que se califica la renta obtenida por la transmisión de una obra de arte como ganancia patrimonial.

la postura de la DGT en el ámbito del IRPF, el carácter esporádico de la actividad del contribuyente por sí solo no será argumento suficiente como para descartar la calificación de la renta como RAE. No obstante lo anterior, evidentemente se estará en una mejor posición de cara a una eventual discusión de la calificación con la Administración tributaria en el marco de un procedimiento de comprobación tributaria.

- (ii) *Impacto en la calificación de la renta del tipo de elemento subyacente que representa el NFT y de los derechos transmitidos, en su caso, sobre el mismo:* otro aspecto a considerar para evaluar la calificación de las rentas es el alcance de los derechos transmitidos sobre el elemento subyacente junto con el NFT y la naturaleza de dicho elemento subyacente.

El interrogante que se plantea sobre este particular es si el análisis de los requisitos para calificar el rendimiento obtenido como RAE, y más concretamente, el análisis de utilización de medios y recursos, debe llevarse a cabo atendiendo al *token* en sí, o al conjunto del *token* más el elemento subyacente. Este es un aspecto clave sobre el que sería deseable que existiese un pronunciamiento por parte de la Administración tributaria española.

Si únicamente se transmite el NFT pero no se transmite derecho alguno sobre el elemento subyacente, una interpretación que podría resultar razonable sería considerar que los requisitos del artículo 27 de la LIRPF deberían cumplirse atendiendo únicamente a los medios utilizados y la finalidad concurrente en la acuñación del NFT transmitido, y no bajo una consideración global del NFT junto con el elemento al que hace referencia²². De acuerdo con esta interpretación, únicamente cabría computar los medios materiales y humanos empleados para crear y acuñar el NFT (no la obra o el activo o derecho subyacente), lo cual podría limitar el número de casos en los que las rentas obtenidas por la transmisión de NFTs en mercado primario son calificadas como RAE. Sería deseable, por tanto, una aclaración normativa o interpretativa al respecto.

Por el contrario, siguiendo la lógica anterior, en caso de que se transmitan, junto con el NFT, derechos sobre el elemento subyacente se podría tratar de sostener que el análisis del cumplimiento de requisitos objetivos y subjetivos del artículo 27 de la Ley de IRPF debe efectuarse atendiendo a los medios materiales y humanos empleados de forma conjunta no solo para crear el NFT en sí, sino también para elaborar el elemento subyacente. Por ejemplo, continuando con caso de Javier Arres, si junto con los NFTs se transmiten derechos sobre sus obras digitales, entendemos que será más fácil que se considere cumplido el requisito de ordenación por cuenta propia de medios en tanto que se computarían los medios utilizados para la acuñación del NFT (*software*, gas, entre otros) y los

²² No obstante, frente a ello cabría oponer que para tokenizar un determinado activo subyacente (por ejemplo, una obra de arte digital), primero hay que crear dicho elemento subyacente, por lo que se podría argumentar la necesidad de computar los elementos empleados para crear el conjunto de NFT y elemento al que está asociado.

medios utilizados para la elaboración de la obra digital subyacente (el propio artista, y las herramientas materiales e informáticas empleadas para la elaboración de la obra), de forma que el rendimiento obtenido se podrá calificar como RAE.

La interpretación anterior, nos lleva a una reflexión adicional. Y es que, si la transmisión de derechos sobre el elemento al que está referenciado el NFT conlleva la necesidad de analizar los medios y la finalidad empleados para crear el conjunto transmitido, la naturaleza del elemento subyacente en sí (y los recursos requeridos para su creación) también puede influir en la calificación de la renta derivada de la transmisión de su NFT en el mercado primario.

Siguiendo con este razonamiento, no será lo mismo la transmisión de un NFT referenciado a una obra de arte física o digital (elemento subyacente con carácter artístico y que requiere de medios personales y materiales para su elaboración) que la transmisión de un NFT referenciado a una mera captura de pantalla o a un tweet (donde la actividad para generar el subyacente encontrará más dificultades para considerarse artística o profesional atendiendo a los medios requeridos y a la finalidad con la que se crean). PÉREZ POMBO²³, apunta a esta misma reflexión, cuando al hacer referencia a la calificación de la renta derivada de un NFT sobre un tuit propio expone lo siguiente: *«Las dudas nos surgirán si, como sucede en mi caso, los trinos de mi red social, totalmente ajena a la actividad económica, son objeto de transmisión. Pretender equiparar mis comentarios en la red con el trabajo de un pintor o de un compositor musical, aparte de una osadía, sería erróneo, pues en el proceso de creación, salvo muy raras y concretas excepciones, no existe una voluntad de intervenir, con medios y recursos, en la producción y distribución de los citados activos»*.

En consecuencia, podemos decir que será más fácil calificar como RAE los rendimientos obtenidos por la acuñación y transmisión de NFTs referenciados a elementos subyacentes que requieren de una actividad artística o profesional y una organización de medios para su creación, como ocurre con las obras de arte físicas o digitales. En definitiva, la naturaleza del elemento al que está referenciado el NFT, y la actividad requerida para la elaboración o creación de dicho subyacente, puede influir en la calificación de la renta obtenida como consecuencia el citado NFT. En cambio, un caso como el planteado por PÉREZ POMBO sería más complejo, salvo que iniciara una actividad de venta de comentarios que le reportara ingresos de forma recurrente. Es decir, hoy en día, la administración parece asumir que quien realiza una actividad artística es profesional desde el primer momento, circunstancia que no es tan clara con quien se dedica a la transmisión de otros activos.

Teniendo en cuenta las consideraciones que se acaban de efectuar, y sin perjuicio de la necesidad de evaluar cada caso concreto, podemos concluir que las rentas

²³ PÉREZ POMBO, E., «Fiscalidad de la venta...», *op. cit.*

obtenidas por los creadores o autores de NFTs se clasificarán, como regla general, como RAE y solo en aquellos casos en los que se acredite que no concurren los requisitos del art. 27 de la LIRPF podrá clasificarse como ganancias patrimoniales de forma subsidiaria.

La calificación en una u otra categoría tiene importantes consecuencias en la tributación resultante y en la práctica de retenciones, tal y como pasamos a ver a continuación.

2. Cuantificación y tributación

Como se acaba de anticipar, la tributación en caso de calificar los rendimientos obtenidos por los autores y creadores de NFTs como RAE difiere sustancialmente de la tributación resultante en caso de encuadrarlos dentro de la categoría de ganancias patrimoniales. Esto es así dado que tanto las reglas para cuantificar dichas rentas como su integración y compensación en la liquidación del IRPF van a ser distintas para cada una de estas dos categorías tal y como pasamos a ver detenidamente:

- (i) Si, siguiendo la regla general, las rentas obtenidas por los creadores de NFTs se califican como RAE, la cuantificación de dichos rendimientos se realizará en estimación directa normal o simplificada, por lo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 28.1 de la LIRPF, para determinar el rendimiento neto de estas actividades se deberá acudir a las reglas del Impuesto sobre Sociedades (IS). En virtud de esta remisión, la determinación del rendimiento neto debe realizarse corrigiendo, mediante la aplicación de los criterios de calificación, valoración e imputación establecidos en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, «LIS» o «Ley del IS»), el resultado contable determinado de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio y de sus normas de desarrollo, especialmente, las contenidas en el Plan General de Contabilidad, siempre que se considere una actividad empresarial. Si se califica como una actividad artística entendemos que seguiría el régimen de las entidades profesionales.

En otras palabras, la determinación del rendimiento neto en el método de estimación directa se efectuará a partir de minorar los ingresos íntegros computables por los gastos que se consideren fiscalmente deducibles. De esta forma:

- a) Los ingresos estarán constituidos por la contraprestación obtenida por la transmisión del NFT en el mercado primario. En la medida en que esta contraprestación será obtenida en criptomonedas como el *ether*), será necesario valorarlos en euros en el momento de devengo de tales ingresos.

- b) Los gastos podrán deducirse en la medida en que (i) pueda acreditarse que se encuentran afectos a la actividad económica del creador de NFTs, y (ii) que cumplen los requisitos genéricos para su deducibilidad a efectos del IS, esto es, registro contable o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, justificación, correcta imputación temporal y correlación con los ingresos obtenidos en la citada actividad.

Dentro de dichos gastos podemos diferenciar dos grupos:

- En primer lugar, gastos directamente relacionados con el proceso de acuñación y puesta en el mercado del NFT, entre los que cabe destacar el gas pagado por acuñar el NFT y las comisiones por la acuñación y primera transmisión cobradas por los *marketplaces* al creador. En principio, la afectación de estos gastos a la actividad sería poco discutible, por lo que de cumplirse los requisitos genéricos que se han señalado, los mismos podrán deducirse en el cómputo de los RAE.
- Existe un segundo grupo de gastos cuya deducibilidad puede generar más conflictividad con la Administración tributaria, que son los gastos incurridos para la elaboración o generación del elemento subyacente al que señala el NFT. En cuanto a su tratamiento, cabe destacar lo siguiente:
 - En aquellos casos en los que únicamente se transmite el NFT pero no los derechos sobre el elemento al que hace referencia, la deducibilidad de estos gastos vinculados a la generación y creación del elemento subyacente será difícilmente admitida por la Administración tributaria, salvo que el elemento subyacente también forme parte de la actividad.
 - Por el contrario, en los supuestos en los que se pueda acreditar que se está transmitiendo el NFT junto con derechos asociados al elemento subyacente, un criterio que podría ser sensato y defendible frente a la Administración tributaria sería considerar dichos gastos como deducibles en la medida en que estarán afectos todos los gastos asociados a la creación y transmisión de dicho conjunto. No obstante, debe recordarse que el esfuerzo explicativo y probatorio exigido por la Administración tributaria para admitir la deducibilidad de estos gastos será mayor.

Los RAE cuantificados conforme a las reglas anteriores se integrará en la base imponible general del IRPF y tributará conforme a la escala general de gravamen (con tipos progresivos hasta un tipo marginal del 45,5 % en Madrid o 50 % en Cataluña).

- (ii) Si, con carácter excepcional, se calificase la renta obtenida como ganancia patrimonial, lo primero que cabe plantearse es si nos encontramos

ante una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un elemento patrimonial o no.

En mi opinión, debe poder defenderse que estamos ante una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un elemento patrimonial, puesto que resulta evidente (i) que el creador que acuña el NFT se desprende de dicho elemento patrimonial (el criptoactivo, y, en función de las condiciones, de derechos asociados al elemento subyacente), el cual deja de formar parte de su patrimonio a cambio de recibir otro elemento patrimonial (generalmente, criptodivisa); (ii) que dicha operación se formaliza a través de un verdadero negocio jurídico de compraventa o permuta con sus propias condiciones (las cuales, a menudo, están documentadas o se encuentran en el propio código del *smart contract*), y (iii) que la operación de venta viene precedida de una fase de subasta y negociación en un mercado organizado por la plataforma de *marketplace* (la cual, a su vez, cobra sus comisiones en caso de que dicha transmisión se produzca). En esta misma línea se ha pronunciado PÉREZ POMBO²⁴, de acuerdo con el siguiente razonamiento: «(...) *Ahora bien, ¿ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un elemento patrimonial? ¿Un lote de tuits son un elemento patrimonial? En mi opinión, por raro que nos parezca, así deberían considerarse. Al fin y al cabo, son intangibles, derechos de propiedad intelectual, susceptibles de valoración y explotación económica*».

MIRAS MARÍN²⁵ también admite implícitamente que estas ganancias son patrimoniales al reconocer que las mismas deben integrarse en la base imponible del ahorro de la siguiente forma: «*En todo caso esta ganancia o pérdida patrimonial tendrá la consideración de renta del ahorro a la que se refiere el artículo 46 de la LIRPF*».

Partiendo de su consideración como ganancias o pérdidas patrimoniales derivada de la transmisión, su cuantificación se realizará, en virtud de lo dispuesto en el artículo 34.1.a) y 37 de la Ley de IRPF, por la diferencia entre el valor de transmisión del NFT y su coste de adquisición, con las siguientes apreciaciones:

- a) El valor de transmisión estará constituido por el mayor de los dos siguientes: (i) el valor de mercado del NFT entregado o (ii) el valor de mercado de la criptodivisa que se recibe a cambio para adquirir dicho criptoactivo²⁶.
- b) En cuanto al coste de adquisición, el mismo estará conformado por los gastos incurridos en la acuñación del NFT (comisión del *marketplace* y gas para la *tokenización* en caso de Ethereum). De nuevo, cabría plantearse la posible activación como mayor coste de adquisición de los gastos incurridos en la elaboración del elemento subya-

²⁴ PÉREZ POMBO, E., «Fiscalidad de la venta...», *op. cit.*

²⁵ MIRAS MARÍN, N., «El régimen tributario de los tokens no fungibles», en ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (dir.), *Retos de la sociedad digital: Regulación y fiscalidad en un contexto internacional*, Madrid, Reus, 2022.

²⁶ Pudiendo deducirse las comisiones de venta que, en su caso, se abonen a la plataforma.

cente, pero su aceptación por parte de la Administración tributaria va a resultar más complicada, sobre todo en los casos en los que no se transmita el elemento subyacente o derechos sobre los mismos, en cuyo caso resulta previsible que la Administración tributaria siga un criterio restrictivo y solo admita los gastos intrínsecamente vinculados al proceso de acuñación del NFT.

Las ganancias o pérdidas patrimoniales así cuantificadas se integrarán en la base imponible del ahorro del IRPF y tributarán conforme a la escala de gravamen del ahorro, con un tipo marginal del 26 %²⁷.

3. Práctica de retenciones

Siguiendo el esquema utilizado en el apartado anterior, el tratamiento a efectos de retenciones también es diferente en función de la calificación otorgada. En este sentido:

- (i) La calificación de la renta como RAE puede llevar asociada, en determinadas ocasiones, la obligación de retención para el pagador. Recordemos que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 74.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (en adelante, «**RIRPF**» o «**Reglamento del IRPF**») para que una renta deba ser sometida a retención a cuenta del IRPF deben darse dos circunstancias de forma cumulativa:
 - a) El pagador debe ser un sujeto obligado a retener conforme al artículo 76 del RIRPF. De acuerdo con este precepto están obligadas a retener (i) las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas; (ii) los contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades, y (iii) las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en España mediante establecimiento permanente²⁸.

²⁷ Nótese que la consideración de la ganancia patrimonial como derivada o no de la transmisión de un elemento patrimonial tiene un impacto trascendental en la tributación de esta categoría. Esto es así dado que las ganancias patrimoniales no derivadas de la transmisión se integran en la base imponible general, mientras que las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión se integran en la base imponible del ahorro.

Debe tenerse en cuenta también el eventual incremento del tipo marginal de la base imponible del ahorro para los ejercicios 2023 y 2024, de acuerdo con el paquete de medidas fiscales anunciado por el Gobierno para estos ejercicios. En concreto, en el IRPF se prevé (i) incrementar hasta el 27 % el gravamen en las rentas de la base imponible del ahorro entre 200.000 euros y 300.000 euros, y (ii) incrementar hasta el 28 % las rentas de la base imponible del ahorro superiores a 300.000 euros.

²⁸ También están obligadas a retener las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a

Como se puede observar, no tendrán obligación de retener, con carácter general, los clientes particulares personas físicas que no actúan como empresarios o profesionales. Por lo tanto, en este último supuesto, se puede descartar la obligación de retención. Por el contrario, si el pagador se encuentra dentro de los sujetos obligados a retener, será necesario determinar si la renta en cuestión se encuentra dentro de las rentas sometidas a retención.

b) Las rentas deben encontrarse dentro del catálogo de rentas sometidas a retención del artículo 75 del mencionado reglamento. Si atendemos al artículo 75 y 95 del RIRPF, cabe concluir lo siguiente:

- Las actividades empresariales no están sujetas a retención.
- Las actividades profesionales están sujetas a retención a un tipo general del 15 % de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 95 del RIRPF²⁹. A estos efectos, se consideran rendimientos de actividades profesionales sujetos a retención:
 - Como regla general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.
 - En particular, y en lo que aquí interesa, tendrán la consideración de rendimientos profesionales los obtenidos, entre otros, por los autores o traductores de obras, generadoras de rentas provenientes de la propiedad intelectual o industrial, siempre que dichos autores o traductores no editen directamente sus obras, ya que en ese caso se trata de actividades empresariales. Sin embargo, a estos efectos, la norma no define que lo que debe entenderse por edición de las obras, aspecto que puede generar controversia en el caso que nos ocupa³⁰.

los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de determinadas rentas definidas en el artículo 24.2 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

²⁹ Existe una excepción para el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, cuyo tipo de retención será del 7 % en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades. En tal caso, es obligatorio comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia.

³⁰ Si acudimos a lo dispuesto en el artículo 58 de la Ley de Propiedad Intelectual, el mismo establece lo siguiente: «Por el contrato de edición el autor o sus derechohabientes ceden al editor, mediante compensación económica, el derecho de reproducir su obra y el de distribuirla. El editor se obliga a realizar estas operaciones por su cuenta y riesgo en las condiciones pactadas y con sujeción a lo dispuesto en esta Ley».

Sobre la base de los dos requisitos anteriores, debemos señalar que, como quiera que en la mayoría de las transmisiones los adquirentes son personas físicas que los compran al margen de la realización de una actividad económica, dichos compradores (como pagadores) no estarán obligados a practicar e ingresar retención a cuenta del IRPF.

En el resto de casos en los que el adquirente se encuentre dentro de los sujetos obligados a retener, dado que, como hemos visto, es relativamente habitual que se produzca la comercialización de NFTs con elemento subyacente de carácter artístico (obras físicas o digitales), ello podría llevarnos a que el pagador del NFT que lo adquiere en el mercado primario deba practicar la correspondiente retención si se considera (i) que su creador realiza una actividad artística (y, por lo tanto, sujeta a retención), y (ii) que no edita sus obras. Como se puede observar, una vez más, estamos ante una cuestión que, a nivel teórico, sería deseable que se aclarase por la normativa o por la Administración tributaria por la vía interpretativa.

Sin embargo, también nos encontramos con un problema a nivel práctico. Y es que, teniendo en cuenta cómo funciona el mercado de NFTs y la tecnología *blockchain* que lo soporta, el pagador difícilmente va a poder conocer la condición en la que actúa el vendedor del NFT (ni si edita o no las obras a las que se referencia el NFT) y ello dado que no va a tener mucha más información del vendedor que la dirección pública de este, y en su caso, su alias³¹. Y es más, aun cuando el comprador quisiese seguir un criterio prudente y practicar e ingresar la oportuna retención en todo caso³², luego se encontraría con el problema de que no dispondría de los datos requeridos posteriormente para informar sobre dicha retención.

Urge, por tanto, encontrar una solución que permita a los operadores del mercado contar con la información necesaria para cumplir con sus obligaciones tributarias, información de la que no disponen hoy en día³³.

- (ii) La calificación como GP no conlleva, en ningún caso la obligación de practicar retención a cuenta para el comprador. Esto es así, toda vez que únicamente quedan sujetas a retención las GP específicamente señaladas a estos efectos por el artículo 75.1.d) del RIRPF, el cual somete a retención las ganancias patrimoniales:

Como se puede observar, este precepto asimila más bien el concepto de edición a una actividad de distribución de la obra, planteándose la duda de cómo aplicar este concepto de edición al caso de los NFTs.

³¹ Problemática que también nos encontramos en el ámbito de la imposición indirecta (pero a la inversa, al desconocer la condición del comprador) tal y como se expondrá más adelante.

³² Con independencia de que no conozca las características del vendedor del NFT que condicionan que se deba o no se deba retener, y de que, puede que, de conocerlas, no existiese tal obligación de retener.

³³ Solución que puede pasar en un futuro por obligar a las plataformas a recabar y poner en conocimiento del resto de usuarios dicha información.

- a) Obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva.
- b) Derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos.
- c) Derivadas de la transmisión de los derechos de suscripción previstas en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 37 de la LIRPF.

En la medida en que las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de NFTs no se encuadran en ninguna de las tres categorías³⁴ anteriores, las mismas quedan excluidas de la obligación de retener con independencia de la condición con la que actúe el comprador del NFT.

1.2. Implicaciones en IRPF para los inversores en NFTs por la compraventa de NFTs en el mercado secundario

Una de las particularidades más relevantes del mercado de los NFTs es que, con carácter general, el pago de la contraprestación pactada para la adquisición de estos criptoactivos (bien sea en el mercado primario, bien en el mercado secundario) se realiza con criptodivisas (frecuentemente el *ether*, pero pueden ser otras criptomonedas³⁵). Esta característica operativa tiene como implicación principal que el inversor en NFTs puede obtener una renta tributable a efectos de IRPF, no solo cuando transmite un NFT previamente adquirido, sino también por la mera adquisición del NFT, ya que para adquirir dicho NFT entrega en contraprestación criptodivisas que formaban parte de su patrimonio, generándose como consecuencia de esta permuta (intercambio de criptodivisas por NFT) una ganancia patrimonial en sede del adquirente del NFT.

A continuación examinaremos cada uno de estos dos eventos tributables (adquisición y transmisión de NFTs) en el IRPF de los inversores en estos criptoactivos.

1. Tributación en el IRPF del comprador del NFT por el pago efectuado en criptodivisa para la adquisición del NFT

De acuerdo con el artículo 33 de la LIRPF, se considera que se genera una ganancias o pérdidas patrimoniales si se cumplen los tres siguientes requisitos:

- (i) Que se produzca una variación en el valor del patrimonio del contribuyente.
- (ii) Que dicha variación esté motivada por una alteración en la composición del patrimonio.

³⁴ Ni tampoco se encuadran, con carácter general, en los supuestos del artículo 75.2 de la LIRPF.

³⁵ E incluso como hemos visto, en algunas plataformas se admite el uso de dinero fiduciario, aunque son casos menos frecuentes.

- (iii) Que la renta no se califique legalmente como rendimientos (del trabajo, de actividades económicas o del capital mobiliario).

Cuando un inversor persona física y residente fiscal en España, que actúa como un inversor privado, transmite criptodivisas (por ejemplo, *ethers*) para adquirir un NFT, por la transmisión de criptodivisas que sirven como pago de la contraprestación acordada se estaría produciendo una variación en el valor de su patrimonio (por la fluctuación del valor de la criptomoneda utilizada como medio de pago desde su adquisición hasta su transmisión) motivada por una alteración del mismo (intercambio de una criptomoneda por un NFT), por lo que, dicha operación generaría una ganancia patrimonial en sede del comprador del NFT que tributaría en el IRPF³⁶.

Esta calificación como ganancia patrimonial ha sido confirmada por parte de la DGT, entre otras en sus consultas V0808-18 y V1604-18.

Atendiendo a la calificación como ganancias patrimoniales de la renta obtenida por el comprador del NFT por el intercambio de criptodivisas para la adquisición de este cryptoactivo interesa realizar las siguientes consideraciones relativas a la cuantificación, imputación temporal, identificación de las criptodivisas transmitidas y tratamiento de las pérdidas³⁷:

- (i) *Cuantificación.* Conforme a la regla general establecida en el artículo 34 de la LIRPF anteriormente señalado, el importe de la ganancia patrimonial se cuantificará como la diferencia entre (i) el valor de transmisión (valor de cotización de la criptomoneda entregada a cambio del NFT en el momento de la compra del NFT), y (ii) el valor de adquisición de dichas criptodivisas (por ejemplo, bitcoins). Sin embargo, esta regla general debe complementarse con las tres siguientes precisiones:
 - a) En primer lugar, como quiera que el intercambio de criptodivisas por NFTs se calificaría como una permuta³⁸, resultaría de aplicación la regla especial de determinación de la ganancia o pérdida patrimonial prevista en el artículo 37.1.h) de la LIRPF³⁹. En virtud de esta regla, que afecta a la determinación del valor de transmisión, la ganancia o

³⁶ Ello siempre y cuando nos encontremos ante un inversor que no actúa de forma profesional, sino como un inversor privado. En este sentido, debemos recordar que la renta obtenida por parte de los *traders* personas físicas que actúan como inversores profesionales al transmitir sus criptodivisas en el marco de su actividad profesional podría calificarse como rendimiento de actividades económicas de conformidad con el artículo 27 de la LIRPF.

Para profundizar en esta problemática se recomienda acudir a EGEA PÉREZ-CASARA, I., «Tratamiento tributario del “bitcoin” y demás criptomonedas», *Cuadernos de derecho y comercio*, núm. 70, 2018, pp. 131-180.

³⁷ Muchos de estos aspectos están tratados en mayor profundidad en EGEA PÉREZ CARASA, Í., «Tratamiento tributario del “bitcoin”...», *op. cit.*

³⁸ Recordemos que, de conformidad con el artículo 1.538 del Código Civil la permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra.

³⁹ Así se confirma, por ejemplo, en la contestación a la consulta tributaria vinculante V1149-18 de la DGT.

pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre (i) el valor de adquisición del bien o derecho que se cede (criptodivisa utilizada para el pago), y (ii) el mayor de los dos siguientes⁴⁰:

- El valor de mercado del bien o derecho entregado (criptodivisa).
 - El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio (valor del mercado del NFT).
- b) En segundo lugar, que a la hora de determinar el valor de transmisión y adquisición para tener en cuenta en el cálculo de la ganancia patrimonial deben computarse los gastos o comisiones que cobran tanto las plataformas de NFTs como las casas de cambio o *exchanges*.
- Esta conclusión ha sido expresamente confirmada por parte de la DGT, entre otras en su consulta V1604-18, en la cual se permite, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 de la LIRPF, (i) incrementar los costes de adquisición por las comisiones pagadas por el contribuyente a los *exchanges* en la adquisición de los cryptoactivos, y (ii) minorar el valor de transmisión por las comisiones y gastos satisfechos a dichas casas de cambio inherentes a la transmisión de los cryptoactivos.
- c) La cuantificación de la ganancia patrimonial se deberá efectuar en euros y determinando el coste de adquisición conforme a los criterios de identificación de la criptodivisa transmitida que se señalan seguidamente.

- (ii) *Criterios de identificación de las criptodivisas transmitidas.* A la hora de determinar el coste de adquisición a tener en cuenta para el cálculo de la ganancia patrimonial, se plantea la cuestión de cuál es el criterio que debe seguirse de cara a identificar las criptomonedas que se transmiten para efectuar la compra del NFT. Y es que, lo más habitual será que el contribuyente disponga de una cartera de la criptomoneda empleada en la compra del NFT compuesta por monedas adquiridas en fechas diferentes, con precios diferentes, y, en su caso, adquiridos a través de diferentes casas de cambio.

Pues bien, sobre este particular se ha pronunciado la DGT en su contestación a la consulta V1604-18 (ratificada por la reciente consulta V2005-22) estableciendo (i) que, ante la ausencia de una norma específica diferente en la LIRPF para las criptodivisas, debe acudirse al criterio FIFO (*First In First Out*) establecido en el artículo 37.2 de la LIRPF (en virtud del cual *debe* considerarse que se transmiten las criptodivisas adquiridas en primer lugar)⁴¹, y (ii) que el criterio FIFO se aplica global-

⁴⁰ Téngase en cuenta que, en la medida en que la operación se realiza entre partes independientes y los precios están fijados en el mercado ofrecido por la plataforma, el valor de mercado de la criptodivisa entregada tenderá a coincidir con el valor del mercado por el que se subasta el NFT adquirido.

⁴¹ Ello dado que, a juicio de la DGT en la citada consulta, una misma criptodivisa tiene la naturaleza de bien homogéneo en tanto que: «*son computables por unidades o fracciones de unidades,*

mente por contribuyente, con independencia de que haya adquirido su cartera de esa misma criptodivisa en diferentes *exchanges* (de forma que se aplica un FIFO global por contribuyente y criptodivisa y no un FIFO por cada casa de cambio)⁴².

- (iii) *Imputación temporal*. En el ámbito de intercambio de criptomonedas se ha venido planteando una cuestión recurrentemente en relación con las permutas, y es si se puede extrapolar a las operaciones con criptodivisas el criterio que mantiene la DGT desde su consulta V0243-07 para la imputación temporal de las ganancias patrimoniales obtenidas por los intercambios de divisas tradicionales (por ejemplo, cambio de dólares por euros, o de libras por dólares). Recordemos que, en virtud de este criterio, la tributación como ganancia patrimonial solo se produce cuando se lleva a cabo la conversión de las divisas a euros, pero no cuando se convierten a otras divisas (como puede ser un intercambio de yuanes por libras, en cuyo caso se difiere temporalmente la ganancia hasta que se intercambien por euros).

Como exponía en otro artículo⁴³, de aplicarse este criterio a las criptodivisas únicamente se produciría una ganancia patrimonial si dichas criptodivisas son intercambiadas por euros, pero no se generaría tributación en las permutas, esto es, cuando las criptodivisas se intercambien (i) por otras criptomonedas, (ii) por otros cryptoactivos, o (iii) por otras divisas distintas al euro (como el dólar o la libra). Por lo tanto, la extrapolación de este criterio al caso de la transmisión de una criptodivisa para adquirir NFTs permitiría no imputar temporalmente ganancia o pérdida patrimonial alguna en el momento de la adquisición de este cryptoactivo, lo cual tendría una gran trascendencia en la práctica.

Sin embargo, hoy en día, el criterio de la DGT a este respecto es el manifestado en su consulta V0808-18, en la cual el Centro Directivo ha establecido que la regla especial de imputación temporal prevista para las divisas no puede aplicarse de forma extensiva a las criptodivisas, y ello sobre la base de considerar que las criptomonedas no deben calificarse

tienen su origen en un mismo protocolo específico y poseen todas las mismas características». En la consulta V2005-22 se manifiesta que: «Las criptomonedas de un tipo, computables por unidades o fracciones de unidades, tienen su origen en un mismo protocolo informático y todas las del mismo tipo poseen las mismas características, siendo iguales entre sí, lo que confiere a las diferentes unidades o fracciones de unidades de la criptomoneda en cuestión la naturaleza de bienes homogéneos».

⁴² La DGT justifica este criterio en su consulta V1604-18 de la siguiente forma «Que las criptomonedas se adquieran y transmitan en diferentes casas de cambio o “exchanges” no constituye una circunstancia que altere la homogeneidad de las referidas monedas virtuales». En la consulta V2005-22 se modifica la justificación «Habida cuenta que la LIRPF no establece una regla específica diferente para identificar, en el caso de monedas virtuales homogéneas, las que se entienden transmitidas a efectos de determinar la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial, cabe entender, de acuerdo el criterio anteriormente señalado, que en el caso de efectuarse ventas parciales de criptomonedas de un mismo tipo que hubieran sido adquiridas en diferentes momentos, debe considerarse que las criptomonedas que se transmiten son las adquiridas en primer lugar».

⁴³ EGEA PÉREZ-CARASA, I., «Tratamiento tributario del “bitcoin” y demás criptomonedas», *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. 70, 2018, pp. 131-180.

como «divisas» sino como una suerte de «*activos intangibles no asimilables a divisas*».

Este criterio tiene como consecuencia que se generen ganancias patrimoniales no solo cuando se conviertan las criptomonedas a euros, sino que basta con «moverse» de una criptomoneda a otra o a otro criptoactivo (como ocurre con la adquisición del NFT a cambio de criptomonedas) para generar una ganancia o pérdida patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro del contribuyente. Por lo tanto, conforme al criterio actual de la DGT, no es posible diferir la ganancia o pérdida patrimonial que se pueda poner de manifiesto por el intercambio de criptodivisas por NFTs.

No obstante, debe tenerse en cuenta que el razonamiento utilizado por la DGT para justificar este criterio (negando que se traten de divisas) puede resultar discutible atendiendo (i) al criterio mantenido por este Centro Directivo en otras subdirecciones⁴⁴, y (ii) sobre todo, si se tiene en cuenta que criptodivisas como el bitcoin ya se han convertido en moneda de curso legal en el Salvador⁴⁵ y República Centroafricana⁴⁶, y que es probable que otros países como Panamá, Paraguay o incluso Ucrania⁴⁷ puedan adoptar esta misma decisión en un futuro⁴⁸.

Por tanto, no es descartable que este criterio de la DGT pueda verse modificado en un futuro⁴⁹.

- (iv) *Pérdidas patrimoniales*. Si, como consecuencia de la caída de la cotización de la criptodivisa entregada para adquirir el NFT, el valor de transmisión es inferior al coste de adquisición, entonces se generará en el contribuyente una pérdida patrimonial que se integrará y compensará en la base imponible del ahorro atendiendo a las reglas generales del IRPF.

Esta pérdida tendrá la consideración de deducible con carácter general. Sin embargo, la deducibilidad de esta pérdida puede encontrarse limitada (o, mejor dicho, diferida en el tiempo) en caso de que se produzca una reinversión en activos equivalentes (esto es, en esa misma criptomoneda) dentro de un determinado período de tiempo. Y es que, el

⁴⁴ Como se analizará más adelante, la DGT ha considerado que las criptodivisas deben asimilarse a divisas a efectos de IVA (siguiendo el criterio del TJUE) y la Subdirección de Tasas y Precios Públicos los asimila a medios de pago (al establecer que deberán declararse «*de la misma forma que se haría con un capital en divisas*») en el ámbito del IP.

⁴⁵ Entre otras, se puede consultar la siguiente noticia: <https://www.bbc.com/mundo/noticias-america-latina-58441561>

⁴⁶ Como puede leerse en la siguiente noticia: <https://www.larazon.es/internacional/20220428/kznhknzcbhf3ltxndcpkzsqn4.html>

⁴⁷ Como consecuencia de la situación de guerra, tal y como se puede ver en esa noticia: <https://tynmagazine.com/ucrania-aprueba-el-bitcoin-como-moneda-de-curso-legal-en-plena-guerra/>

⁴⁸ Tal y como se señala, entre otras en la siguiente noticia: <https://www.bolsamania.com/noticias/criptodivisas/panama-paraguay-o-turquia-en-las-quinielas-para-emular-a-el-salvador-con-el-bitcoin--9016639.html>

⁴⁹ Téngase en cuenta, no obstante, que la aceptación como moneda de curso legal solo se está planteando con respecto al Bitcoin exclusivamente, existiendo muchas otras criptomonedas que no podrían beneficiarse de esta calificación. Entre ellas estaría el *ether*, que sería la criptomoneda utilizada de forma más habitual hoy en día en el mercado de los NFTs.

artículo 33.5) de la LIRPF establece que no se computarán como pérdidas patrimoniales:

- a) Las derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales, cuando el transmitente vuelva a adquirirlos dentro del año siguiente a la fecha de dicha transmisión (letra e del art. 33.5 de la LIRPF)⁵⁰.
- b) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones (letra f del citado precepto).
- c) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones no admitidos a negociación cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a dichas transmisiones (letra g del artículo 33.5 de la LIRPF)⁵¹.

Con respecto a la aplicación de estas reglas, debemos tener en cuenta que la DGT ha confirmado (i) por un lado, que dos monedas de una misma criptodivisa son bienes homogéneos entre sí⁵², y (ii) por otro lado, que las criptomonedas no pueden considerarse como valores a efectos del IRPF⁵³. Así las cosas, y en línea con lo manifestado por COTO GONZÁLEZ y ROMERO GARCÍA⁵⁴ parece evidente que no podrían resultar de aplicación los apartados f (para valores homogéneos cotizados) y g (para valores homogéneos no cotizados) al no tener la condición de valores, sin embargo, no se puede descartar la aplicación de la norma anticómputo de pérdidas de la letra e) del artículo 33.5 de la LIRPF para el resto de elementos patrimoniales. En particular, y en palabras de estos autores: *«De acuerdo con ciertas opiniones doctrinales, podría sin embargo resultar de aplicación la regla contenida en el artículo 33.5.e)*

⁵⁰ La norma aclara que esta pérdida patrimonial podrá integrarse cuando se produzca la posterior transmisión del elemento patrimonial recomprado, por lo que se trata de un diferimiento en el reconocimiento de la pérdida.

⁵¹ De nuevo, y atendiendo a la configuración de estas reglas como un mecanismo de diferimiento de las pérdidas. En ambos casos (valores cotizados de la letra f) y valores no cotizados de la letra g) el párrafo final del artículo 33.5 de la LIRPF establece expresamente que *«las pérdidas patrimoniales se integrarán a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente»*.

⁵² Como ha confirmado la DGT, entre otras en su consulta V1604-18 ratificada por V2005-22 anteriormente reseñadas, para concluir que se puede aplicar el método FIFO.

⁵³ En este sentido se ha pronunciado la DGT en su consulta V1149-18 en la cual excluye a criptomonedas como el *bitcoin* e *iota* del ámbito de aplicación del *exit tax* sobre la base del siguiente razonamiento: *«Las monedas virtuales bitcoin e iota no se encuentran incluidas en el ámbito de aplicación del exit tax “al no tener dichas monedas virtuales consideración de acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad”»*.

⁵⁴ COTO GONZÁLEZ, L. y ROMERO GARCÍA, F., «La Agencia Tributaria y la fiscalidad de las criptomonedas», *periscopiofiscalylegal.pwc.es* [en línea], 11 de febrero de 2022, [fecha de consulta: 11 de mayo de 2022]. Disponibles en: <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/la-agencia-tributaria-y-la-fiscalidad-de-las-criptomonedas/>

de la Ley del IRPF en base a la cual no podrán computarse aquellas pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que vuelvan a adquirirse en el plazo de un año. Así, en caso de adquisición de criptomonedas que tengan la misma naturaleza que las transmitidas con menos de un año de antelación, podría cuestionarse la deducibilidad de la pérdida generada en la primera transmisión».

Nótese la importancia práctica de esta regla, habida cuenta de la volatilidad de estos activos y la frecuencia con la que los operadores de estos mercados transmiten y reinvierten en criptodivisas (siendo el plazo de un año un plazo extremadamente amplio para un mercado tan dinámico como el de las monedas virtuales). Si bien es cierto que, conforme a la redacción actual de la norma, tiene difícil encaje (por no tratarse de valores), cabría preguntarse si no tendría más sentido establecer una norma específica para este tipo de activos con un plazo limitado, al menos, a 2 meses, equiparándolo al resto de activos cotizados.

Finalmente, en la medida en que la ganancia o pérdida patrimonial trae causa de la transmisión de criptodivisas (a cambio del NFT adquirido), esta ganancia patrimonial se integrará en la base imponible del ahorro del contribuyente, tributando, como máximo, a un tipo impositivo marginal del 26 %⁵⁵.

Asimismo, las ganancias o pérdidas patrimoniales que pudiera obtener el adquirente del NFT por la transmisión de criptodivisas utilizadas para el pago de su precio no se encontrarán sujetas a retención en tanto que no se encuentran dentro del catálogo de ganancias patrimoniales previsto en el artículo 75.1.d) del Reglamento del IRPF.

2. Tributación en el IRPF del inversor en NFT por la transmisión del NFT en el mercado secundario

Con carácter adicional a la renta que se pueda generar en la adquisición de los NFTs, las personas físicas titulares de NFTs también obtendrán una renta tributable en el IRPF en caso de que transmitan dicho NFT. En particular, en la medida en que actúen como inversores privados, la transmisión del NFT (a cambio de recibir una criptodivisa) generará la correspondiente alteración patrimonial y variación del valor del patrimonio del contribuyente, calificándose la renta obtenida en sede del vendedor como una ganancia o pérdida patrimonial de conformidad con el artículo 33 de la LIRPF.

⁵⁵ Téngase en cuenta el eventual incremento del tipo marginal de la base imponible del ahorro para los ejercicios 2023 y 2024, de acuerdo con el paquete de medidas fiscales anunciado por el Gobierno para estos ejercicios. En concreto, en el IRPF se prevé (i) incrementar hasta el 27 % el gravamen en las rentas de la base imponible del ahorro entre 200.000 euros y 300.000 euros, y (ii) incrementar hasta el 28 % las rentas de la base imponible del ahorro superiores a 300.000 euros.

Esta calificación ha sido confirmada por MIRAS MARÍN, N.⁵⁶ en los siguientes términos: «En el IRPF —siempre que no estemos en el ámbito de una actividad económica— con la venta de obras de arte (digitales o no) certificadas por NFTs, nos encontraríamos con la generación de una ganancia o pérdida patrimonial, de acuerdo con el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), el cual establece que “son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”».

La tributación de esta ganancia patrimonial tiene las especialidades que se señalan a continuación:

- (i) *Cuantificación.* Teniendo en cuenta que el intercambio del NFT por el precio de venta pactado (recibido generalmente en criptodivisas) también se consideraría como una permuta a efectos fiscales, la ganancia patrimonial se deberá determinar de conformidad con lo previsto en los artículos 34 y 37 de la Ley de IRPF en los mismos términos expuestos en el apartado anterior. En concreto:
 - a) Al resultar de aplicación en este caso la regla especial de las permutas del artículo 37 de la LIRPF anteriormente mencionada, el valor de transmisión será el mayor de (i) del valor de mercado del bien o derecho entregado (NFT), o (ii) del valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio (valor del mercado de la criptomoneda recibida). No obstante, como quiera que estos activos se negocian en uno o varios mercados entre partes independientes, entendemos que ambos valores generalmente coincidirán en la práctica.

Por otra parte, este valor de transmisión estará determinado por el precio acordado de venta del NFT (que deberá transformarse a euros aplicando el tipo de cambio que corresponda a la criptomoneda percibida)⁵⁷. Asimismo, tendiendo a lo dispuesto en el artículo

⁵⁶ MIRAS MARÍN, N. «El régimen tributario de los tokens no fungibles», pp. 203-217, Capítulo VII de la obra dirigida por ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *et al. Retos de la sociedad digital: Regulación y fiscalidad en un contexto internacional*, Madrid, Reus, 2022.

⁵⁷ En este punto se presentan dos problemas prácticos no resueltos en relación con el tipo de cambio aplicable en la ganancia patrimonial:

(i) En primer lugar, debe destacarse que, tradicionalmente, la DGT ha mantenido criterios distintos en cuanto al procedimiento para aplicar los tipos de cambio en las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de acciones y las derivadas de la venta de participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva (IIC). En este sentido:

a) En el caso de transmisión de acciones cotizadas denominadas en moneda extranjera, la DGT, entre otras en su consulta V1740-17, ha establecido que el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la venta de estas acciones debe realizarse en moneda local y posteriormente

35.2 de la LIRPF, este precio podrá minorarse por la comisión de venta cobrada, en su caso, al vendedor por parte del *marketplace* (como gasto inherente a la transmisión)⁵⁸.

- a) El coste de adquisición del NFT estará constituido por el precio en criptodivisa abonado para comprar el mismo, convertido a euros atendiendo al tipo de cambio que corresponda a dicha criptodivisa⁵⁹. Igualmente, a tenor de lo dispuesto en el artículo 35.1.a) de la LIRPF el mismo podrá verse incrementado por el importe de las comisiones inherentes a la adquisición satisfechas por el comprador en su momento.
- (ii) *Identificación individualizada del bien transmitido*. Por otro lado, atendiendo a la naturaleza no fungible de los NFTs y a su singularidad, no será posible disponer de una cartera de NFTs que puedan considerarse bienes homogéneos. En consecuencia, entendemos que deberá efectuarse un seguimiento individualizado de cada NFT para determinar en todo momento su coste de adquisición, sin que pueda aplicarse en este caso la regla FIFO anteriormente mencionada para las criptodivisas.

convertir dicha ganancia/pérdida patrimonial a euros según el tipo de cambio de aplicación en la fecha de la alteración patrimonial ($G_{\text{Peur}} = (V_{\text{Tdivisa}} - V_{\text{adq Divisa}}) \times \text{tc fecha transmisión}$).

b) Por el contrario, en caso de transmisión de participaciones en IICs denominadas en moneda extranjera, el criterio de la DGT (manifestado, entre otras, en sus consultas 0687-04, de 22 de marzo, y 1232-03) es que las ganancias patrimoniales se determinarán por diferencia entre el valor de enajenación de las participaciones, determinado en euros al tipo de cambio correspondiente al día de la operación, y su valor de adquisición, igualmente considerado en euros al cambio de la fecha en que se hubiera realizado la adquisición. ($G_{\text{Peur}} = V_{\text{Tdivisa}} \times \text{tc fecha transmisión} - V_{\text{adq}} \times \text{tc fecha adquisición}$).

Pues bien, se plantea la cuestión de cuál de los dos criterios anteriores debería aplicarse en el caso de los NFTs, sin que tengamos constancia de la existencia de ninguna consulta vinculante que aclare esta problemática. Dada la elevada volatilidad de la cotización de las criptomonedas (en las que suelen estar denominado el valor de los NFTs) aplicar un criterio u otro podría generar diferencias relevantes, por lo que sería recomendable que la DGT se pronunciase sobre este particular.

(ii) Adicionalmente, se presenta un segundo problema práctico muy común y es que la cotización de las criptodivisas tiene una elevada fluctuación intradía y varía notablemente en función del exchange o indicador al que se acuda. Recordemos que, consciente de esta problemática, la DGT en su consulta V3513-19 (como veremos más adelante) ha sentado un criterio práctico en el ámbito del IVA estableciendo que «(...) será admisible la utilización de aquellas fuentes de publicación de tipos de cambio que reúnan ciertas características tales como que sean representativos, que dichas fuentes sean de uso generalizado y aceptados para la conversión de divisas, que sean de fácil acceso y por último, que sean utilizadas de manera recurrente y mantenida en el tiempo por el sujeto pasivo».

Este criterio no llega a objetivar del todo el método de cálculo, pero introduce criterios razonables que creemos que pueden ser extrapolables al ámbito de la tributación directa.

⁵⁸ También resultará de aplicación en este caso la regla especial de las permutas del artículo 37 de la LIRPF anteriormente mencionada. La misma establece que el valor de transmisión será el mayor de (i) del valor de mercado del bien o derecho entregado (NFT), o (ii) del valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio (valor del mercado de la criptodivisa recibida). No obstante, como quiera que estos activos se negocian en uno o varios mercados entre partes independientes, entendemos que ambos valores coincidirán en la práctica.

⁵⁹ Nos remitimos a las dos problemáticas expuestas en la anterior nota al pie.

- (iii) *Imputación temporal*. En cuanto a la imputación temporal, en este caso las ganancias o pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto como consecuencia de la venta del NFT deberán imputarse temporalmente en el ejercicio de la transmisión de dicho criptoactivo (ejercicio de la alteración patrimonial) conforme a lo dispuesto en el artículo 14.1.c) de la LIRPF⁶⁰. En este sentido, si bien pueden existir argumentos para defender la extensión de la aplicación del criterio que permite diferir la imputación temporal de las ganancias patrimoniales en los cambios de divisas tradicionales (a divisas distintas del euro) a los intercambios de criptodivisas, en el caso de los NFTs la aplicación de esta regla de diferimiento tiene, en mi opinión, poco recorrido, en la medida en que los NFTs no constituyen meros medios de pago, sino que su funcionalidad, naturaleza y finalidad no puede equipararse a la de una divisa.
- (iv) *Pérdidas patrimoniales*. Finalmente, si el valor de mercado del NFT en el momento de la venta ha caído con respecto al precio por el que fue adquirido, se generará una pérdida patrimonial que podrá integrarse y compensarse en la base imponible del ahorro siempre que se disponga de la correspondiente acreditación y justificación de los valores de adquisición y transmisión.

Dicho esto, y dado el carácter único y singular de los NFTs, en este caso la norma anticómputo de pérdidas con recompra solo aplicará si se vuelve a comprar ese mismo NFT dentro del plazo de un año, pero no otro. Y es que, como hemos anticipado, y al contrario de lo que ocurre con las criptodivisas, parece razonable entender que un NFT no pueda considerarse como un bien homogéneo con otro NFT, partiendo de sus características únicas y su singularidad. No obstante, no estaría de más que este aspecto, por obvio que pueda parecer, se aclarase por parte de la DGT de cara a ganar seguridad jurídica sobre este particular.

Las ganancias o pérdidas patrimoniales determinadas con las especialidades que se acaban de señalar se integrarán en la base imponible del ahorro (tributando al tipo marginal del 26 %⁶¹) y no estarán sujetas a retención al no ser una de las ganancias patrimoniales expresamente incluidas en el citado artículo 75.1.d) del Reglamento del IRPF.

⁶⁰ Sin perjuicio de que teóricamente pueda resultar alguna regla especial como la regla de operaciones a plazos o con precio aplazado previstas en el artículo 14.2.d) de la LIRPF.

⁶¹ Como se ha anticipado anteriormente, no debemos olvidar el eventual incremento del tipo marginal de la base imponible del ahorro para los ejercicios 2023 y 2024, de acuerdo con el paquete de medidas fiscales anunciado por el Gobierno para estos ejercicios. En concreto, en el IRPF se prevé (i) incrementar hasta el 27 % el gravamen en las rentas de la base imponible del ahorro entre 200.000 euros y 300.000 euros, y (ii) incrementar hasta el 28 % las rentas de la base imponible del ahorro superiores a 300.000 euros.

1.3. *Comisiones percibidas por el creador en caso de posteriores reventas en el mercado secundario y rentas obtenidas por la explotación y cesión de derechos del elemento subyacente del NFT*

Tal y como se ha explicado en apartados anteriores, uno de los principales atractivos de los NFTs es su programabilidad, y, en particular, la posibilidad de codificar los NFTs para que el creador reciba como comisión o regalía un determinado porcentaje cada vez que se produzca una transmisión de dicho NFT en el mercado secundario.

Asimismo, también es posible que junto al NFT se lleve a cabo la cesión a los siguientes titulares de los NFTs de determinados derechos asociados al elemento subyacente cuya explotación puede originar rentas para estos últimos que también estarían sometidas a tributación en el IRPF.

A la hora de analizar la tributación en IRPF de estas fuentes adicionales de rentas, debemos diferenciar los dos siguientes escenarios:

- (i) *Comisiones percibidas por el creador del NFT por sucesivas transmisiones del criptoactivo en el mercado secundario.* Siguiendo con lo expuesto anteriormente, con carácter general los creadores de NFTs llevarán a cabo una ordenación por cuenta propia de factores con la voluntad de intervenir en el mercado que conlleva la calificación de las rentas obtenidas por esta actividad como RAE.

Pues bien, dentro de estas rentas se deberán incluir, como ingresos adicionales, y bajo la calificación de RAE, los ingresos percibidos por estas comisiones o regalías, por tratarse de un rendimiento más derivado del ejercicio de su actividad.

A este respecto, no debemos olvidar que el artículo 25.4.a) de la LIRPF establece que tendrán la calificación de rendimientos del capital mobiliario, «*Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor y los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente*».

Sin embargo, en este primer caso, consideramos que no resultaría de aplicación la calificación como Rendimientos del Capital Mobiliario (RCM) sobre estos cánones, sino que los mismos se encuadrarían dentro de los RAE por dos motivos:

- a) En primer lugar, porque, conforme a la redacción literal de este artículo, si quien percibe las comisiones o regalías por la reventa del NFT es el autor original de dicho NFT y de la obra subyacente, quedará excluido de la calificación como RCM.
- b) En segundo lugar, y en línea con el razonamiento anterior, porque parece desprenderse que la calificación como RCM de estas rentas procederá única y exclusivamente si previamente se ha verificado que no

existe una organización por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, ya que, en ese caso, prevalecerá la calificación como RAE.

Este es el motivo por el que parece que el legislador excluye como RCM a los rendimientos de propiedad intelectual percibidos por el autor, ya que sobreentiende que, en este caso, se incluirán como RAE en sede de la actividad efectuada por este último. En esta misma línea se ha pronunciado en los siguientes términos: *«Reseñar que cuando los rendimientos de la propiedad intelectual se perciban por el propio autor será considerando como rentas del trabajo en la medida que se cede el derecho a su explotación, si el autor realiza una actividad que supone la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios estaríamos en presencia de un rendimiento proveniente de actividades económicas»*⁶².

Bajo su calificación como RAE estos rendimientos se integrarán y compensarán en la base imponible general en los mismos términos y con las mismas condiciones anteriormente expuestas, presentando la misma problemática en relación con las retenciones que se ha analizado en el apartado correspondiente y al cual nos remitimos.

- (iii) *Rendimientos por la explotación y cesión de derechos del elemento subyacente del NFT.* Como se ha analizado, puede ocurrir que junto con el NFT el autor de la obra subyacente transmita al comprador del NFT determinados derechos de propiedad intelectual que sean explotados posteriormente por parte de este último, generando rentas que deberán tributar en su IRPF.

En este segundo caso sí que resultara de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.4 de la LIRPF que, recordemos, califica como rendimientos del capital mobiliario a aquellos procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor. En esta misma línea se han pronunciado CEDIEL y PÉREZ POMBO⁶³: *«Pues bien, mientras que en el caso del autor o creativo original, las rentas derivadas de la venta y explotación de los NFT se integrarían como rendimientos de la actividad económica, en el caso de los sucesivos tenedores (distintos de los autores, artistas o creativos originales), la explotación de los derechos de propiedad intelectual o industrial podrían calificarse como rentas del*

⁶² CISS Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en línea) accesible a través del siguiente enlace: https://cissfiscal.ciss.es/Content/DocumentoChapComp.aspx?params=H4sIAAAAEADWOS27DMAxETxOvk36cdqFNnQIN0BhG6wvQEMETiUhBpFP49hUgdDfz3ixGdxbeoxvzho0u8tvDnWYwEn6DXDGF4laMimzgi3ifRH4-JGIDqqSdsGVZr8F1EmgWHSdv1nd6VRz0ceaxj2hu6FBrV_AMxaXMYmSSd4HsMWpIRO-MZj0k9TclQN5HDKxpWTr4eHpcPY35K2XHMv0DhV9b1MstM6PhTV-gdRJTL0ELC_ax_b1-dy-AEIXERq-gAAAA=WKE

⁶³ CEDIEL, A. y PÉREZ POMBO, E., «Tributación de los criptoactivos...», *op. cit.*

capital mobiliario, atendiendo a la naturaleza original, singular y creativa subyacente».

Partiendo de su calificación como RCM, es importante recordar que, en virtud de lo dispuesto en los artículos 45 y 46 de la Ley de IRPF, este tipo particular de RCM (encuadrados en el artículo 25.4 de dicha norma) se integrarán en la base imponible general, tributando conforme a la escala general de gravamen del IRPF⁶⁴.

2. Implicaciones en el Impuesto sobre Patrimonio

El inversor en NFTs no solo deberá tributar por las diferentes modalidades de obtención de renta en el IRPF, sino que la mera tenencia de estos criptoactivos puede generar tributación en el IP. En este sentido, los artículos 1 y 3 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, «**LIP**» o «**Ley del IP**»), establecen que el hecho imponible del IP se encuentra constituido para el sujeto pasivo (persona física) y en el momento del devengo del impuesto (31 de diciembre), por la titularidad del conjunto de bienes y derechos de contenido económico que le sean atribuibles, con deducción de cargas y gravámenes que disminuyan su valor y de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

De esta forma, si dentro del conjunto de bienes y derechos que conforman el patrimonio de un determinado contribuyente nos encontramos con NFTs, el valor de estos *tokens* deberá computarse junto con el resto de bienes y derechos de dicho contribuyente para la determinación de la base imponible del IP.

Si bien a la fecha de redacción de este artículo no tenemos constancia de la existencia de consultas de la DGT que confirmen esta cuestión en un caso específico de un NFT, la sujeción a IP de la tenencia de *tokens* por parte de los contribuyentes ha sido implícitamente confirmada por este Centro Directivo, entre otras, en sus recientes consultas V0766-21 (en relación con un *equity token*) y V2834-21 (con respecto a un *utility token*)⁶⁵.

Partiendo de su sujeción a IP, las dos principales cuestiones que se plantean en relación con este impuesto son las siguientes:

- (i) *Valoración de los NFTs*. En primer lugar, el principal problema de índole práctica que se plantea en relación con el IP está relacionado con la valo-

⁶⁴ Al contrario de lo que ocurre con los RCM de los apartados 1,2 y 3 del artículo 25 de la Ley de IRPF, que se integran en la base imponible del ahorro.

⁶⁵ En ambas consultas se analiza el criterio de valoración que debe utilizarse con respecto a los *tokens* descritos (*equity token* y *utility token*). Aunque no se manifiesta de forma expresa, en estas dos consultas la DGT da por sentada la sujeción de la tenencia de estos activos al IP (ya que, de lo contrario, no tendría sentido plantearse su valoración a efectos de este impuesto).

ración de los NFTs que debe tenerse en cuenta a la hora de determinar la base imponible de este impuesto.

En concreto, cabe preguntarse cuál debería ser la regla de valoración de la Ley de IP aplicable considerando las características particulares del NFT en cada caso y teniendo en cuenta que la LIP contiene, entre otras, las siguientes reglas especiales de valoración que podrían resultar de aplicación en función de las características del NFT en cuestión y de su bien o derecho subyacente:

- a) Bienes Inmuebles (reglas del artículo 10 de la LIP).
- b) Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios y a los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades (reglas de los artículos 13 a 16 de la LIP).
- c) Joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves (regla del artículo 18 de la LIP).
- d) Objetos de arte y antigüedades (artículo 19 de la Ley de IP)⁶⁶.
- e) Derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial (artículo 22 de la Ley de IP).
- f) Demás bienes y derechos de contenido económico (artículo 24 de la Ley de IP).

A la hora de seleccionar la regla de valoración aplicable, la DGT, en las consultas V0766-21 y V2834-21, establece una serie de pautas que, aunque están inicialmente referenciadas a otro tipo de *tokens*, resultan perfectamente aplicables en la valoración de los NFTs.

Y es que, como ha manifestado la DGT en la consulta V0766-21 será preciso un «examen de los derechos o facultades que otorga a su titular para poder determinar su calificación a efectos tributarios». y, con ello, la regla de valoración de IP aplicable. En este sentido, prosigue la DGT, «... los elementos determinantes para realizar una calificación fiscal de estos activos virtuales han de buscarse, con independencia de la denominación que se les dé, en las facultades o derechos que otorguen a su titular frente a su emisor; los cuales, a la vista de su configuración informática, se encontrarán incluidos en la programación que se haya efectuado de tales activos, sin que incida en dicha calificación su forma atípica de representación, tenencia y transmisión, a través de la tecnología informática de registro distribuido, denominada “blockchain” o “cadena de bloques”».

Por lo tanto, habrá que realizar un análisis de los derechos y facultades otorgados por el NFT sobre el titular de cara a determinar la regla de valoración aplicable. En muchas ocasiones, podrá ocurrir que, del análisis del NFT en cuestión se llegue a la conclusión de que

⁶⁶ Una cuestión que se podría suscitar en caso de encuadrarse en esta categoría sería la eventual aplicación de la exención del artículo 4.tres.b) de la Ley de IP.

dicho *token* no se encuadra en ninguna de las categorías específicas de bienes de los artículos 10 a 23 de la Ley de IP, en cuyo caso, deberá aplicarse el criterio de valoración residual o de cierre del artículo 24 de la Ley de IP para «*demás bienes o derechos con contenido económico*». A esta misma conclusión llega la DGT (i) en el caso de las criptodivisas⁶⁷, y (ii) en el caso analizado del *utility token* de la consulta V2834-21.

Este artículo 24 de la LIP establece que «*Los demás bienes y derechos de contenido económico, atribuibles al sujeto pasivo, se valorarán por su precio de mercado en la fecha del devengo del Impuesto*».

Ahora bien, la determinación a la fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre) del valor de mercado puede variar en función del momento del día al que acuda (dada la fluctuación intradía que pueden tener estos criptoactivos). Asimismo, la valoración también va a verse afectada teniendo en cuenta que la mayoría de los precios por los que cotizan los NFTs están referenciados en criptodivisas (*ethers*) por lo que, de cara a convertir su valoración a euros, de nuevo, dicha valoración dependerá del indicador o *exchange* en el que nos fijemos (para ver la cotización de la criptodivisa) y de si tomamos en consideración el valor de cierre de dicho día o el valor medio del día (teniendo en cuenta las fluctuaciones intra día que pueden producirse en la valoración de las criptodivisas).

Seria, por tanto, deseable una modificación normativa o un criterio interpretativo por parte de la DGT que establezca una regla lo más objetiva posible de cara a llevar a cabo la citada valoración y evitar discusiones con la Administración Tributaria⁶⁸.

Hasta que esto ocurra, una pauta o criterio que podría resultar razonable es el expuesto por la DGT en el ámbito del IVA en su consulta V3513-19 en la cual aclara que «*(...) será admisible la utilización de aquellas fuentes de publicación de tipos de cambio que reúnan ciertas características tales como que sean representativos, que dichas fuentes sean de uso generalizado y aceptados para la conversión de divisas, que sean de fácil acceso y por último, que sean utilizadas de manera recurrente y mantenida en el tiempo por el sujeto pasivo*».

- (ii) *Bienes improductivos para el límite renta patrimonio*. Otro aspecto técnico que puede generar dudas es si los NFTs pueden ser considerados o no como bienes improductivos en la determinación del límite-renta patrimonio. Recordemos a estos efectos:

⁶⁷ Entre otras, en sus consultas V2289-18, o V0590-18.

⁶⁸ Como ocurre, por ejemplo, con los valores cotizados en los que no solo se aclara en la norma que se atenderá a valor medio de cotización del último trimestre del año, sino que, para dar mayor seguridad jurídica, esta valoración se fija y publica en una Orden Ministerial publicada en el BOE a estos efectos.

- a) Que, de conformidad con el artículo 31 de la Ley de IP, para los sujetos pasivos del IP por obligación personal existe un límite conjunto de la cuota íntegra del IP y de las cuotas del IRPF (cuota íntegra general y cuota íntegra del ahorro), en virtud del cual su suma no puede superar el 60 % de la suma de las bases imponibles del IRPF (general y del ahorro) del ejercicio⁶⁹ y
- b) Que, para la correcta determinación del límite no debe tenerse en cuenta la parte de la cuota íntegra del IP que corresponda a bienes que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir rendimientos gravados por el IRPF (también llamados bienes improductivos a estos efectos).

La norma no contiene una definición cerrada de bienes improductivos a estos efectos, siendo este un concepto jurídico indeterminado susceptible de interpretación. Por su parte, la DGT en su reciente consulta V1685-21 ha establecido los siguientes criterios genéricos al respecto:

- a) En primer lugar, la DGT recuerda que la Ley se refiere a categorías generales de bienes y no al caso concreto⁷⁰.
- b) En segundo lugar, la DGT identifica dos factores relevantes que deben tenerse en cuenta en dicha determinación, que son la naturaleza del elemento patrimonial y el destino asignado por el titular de dicho elemento patrimonial. Y ello en los siguientes términos: «*Que el destino asignado por el titular a un elemento patrimonial puede ser decisivo sobre su capacidad de generar rendimientos, de la misma forma que la naturaleza de aquel podría generar esa no susceptibilidad de producirlos*».
- c) En tercer lugar, aclara que dicha naturaleza o destino del bien debe evaluarse en el momento del devengo del IP. Por lo tanto, y en palabras de la DGT «*no se tendrán en cuenta dentro del cálculo del citado límite aquellos elementos patrimoniales que, en dicho momento, no produzcan rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al margen de que en un momento posterior puedan ser sometidos o destinados a operaciones que devenguen rendimientos*»⁷¹.

⁶⁹ El precepto aclara que, cuando se produzca un exceso de cuota sobre dicho límite, debe reducirse la cuota del IP para respetar el tope máximo de tributación, pero la reducción no puede exceder del 80 % de la cuota. Dicho de otro modo, se establece una cuota mínima en el IP, no reducible, equivalente al 20 % de la total.

⁷⁰ En esta misma línea se ha pronunciado el TEAC en su Resolución 1046/2005, de 2 de marzo de 2007.

⁷¹ Nótese (i) que para llegar a esta conclusión, la DGT se basa en el criterio manifestado por el TS en el fundamento jurídico quinto de su Sentencia de 16 de marzo de 2011, recurso de casación nº 212/2007 (ROJ 1346/2011) y (ii) que este mismo criterio ha sido mantenido por la DGT en su consulta previa V0925-19.

- d) Finalmente, recuerda que, en cualquier caso, la determinación de los elementos patrimoniales susceptibles de producir rendimientos constituye una cuestión de hecho, por lo que deberá ser determinada, en todo caso, por la Administración gestora del tributo, a la vista de las circunstancias específicas de los elementos patrimoniales en cada caso concreto.

Debe destacarse que en la citada consulta se preguntaba específicamente sobre si las criptomonedas de las que era titular el consultante (entre otros bienes) debían calificarse como bienes improductivos a efectos de la liquidación del IP, sin que la DGT haya resuelto expresamente esta cuestión, limitándose a establecer los criterios genéricos anteriores.

Centrándonos ya en el caso de los NFTs interesa destacar, en primer lugar, la siguiente mención expresa realizada por la DGT en la contestación a la consulta referenciada: *«La norma legal, en realidad, cuando se refiere a estos bienes improductivos, está pensando en objetos de arte, antigüedades, joyas o suelo no edificado que, en principio, por su propia naturaleza, no son susceptibles de producir rendimientos gravados en el IRPF»*⁷².

En segundo lugar, en aplicación de los criterios señalados al caso concreto de los NFTs pueden hacerse las dos siguientes consideraciones:

- Primero que, con carácter general, los NFTS no suelen generar rendimientos para sus titulares durante el periodo de tenencia de los mismos⁷³, con independencia de que si son vendidos en un momento posterior, puedan generar ganancias patrimoniales tributables por el IRPF. En otras palabras, en el momento de devengo del IP estos activos virtuales no generan rendimientos, aunque podrán generarlos después en un futuro cuando se transmitan si se han revalorizado.
- Segundo, que será muy habitual encontrarnos con muchos NFTs que se encuentran referenciados a objetos coleccionables y obras de arte físico o digital. Pues bien, precisamente estos elementos subyacentes son los activos que tradicionalmente se incluirían dentro los bienes improductivos en los que inicialmente estaba pensando el legislador al establecer esta norma⁷⁴.

⁷² En un sentido parecido se pronuncia la DGT en su consulta 969/1995, de 6 de junio de 1995.

⁷³ Téngase en cuenta que las comisiones o cánones por reventa para el creador del NFT suelen percibirse cuando ya se ha transmitido este elemento en el mercado secundario.

⁷⁴ Sin perjuicio de que, como ya se ha reiterado en ocasiones previas, el NFT y el elemento subyacente son dos activos distintos, aunque en determinados casos puede que la transmisión del NFT lleve aparejada la transmisión de derechos sobre dicho elemento subyacente.

Así las cosas, y en base a las dos consideraciones anteriores, resulta sensato interpretar que, en la gran mayoría de ocasiones, el momento en que se produzca el devengo del IP, los NFTs se considerarán como bienes improductivos a efectos del IP, de forma que estos activos virtuales no deberán tenerse en cuenta dentro del cálculo del límite del artículo 31 de la Ley de IP⁷⁵.

Ahora bien, la conclusión anterior debe tomarse con cautela teniendo en cuenta (i) la heterogeneidad de NFTs existentes en el mercado, que obliga a efectuar un análisis caso por caso, y (ii) la ausencia de un criterio interpretativo de la DGT que avale expresamente la misma, siendo aconsejable realizar un seguimiento de las consultas evacuadas por parte de la DGT de ahora en adelante para comprobar si publican alguna nueva consulta que aclare esta cuestión para el caso de los NFTs y confirme este criterio.

Finalmente, en relación con la liquidación de este impuesto debe recordarse que, en la medida en que el IP es un impuesto cedido a las CC. AA., su liquidación variará dependiendo de si el contribuyente es residente en una CC. AA. u otra. En particular, (i) el artículo 31 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, «**Ley 22/2009**») determinar que el rendimiento del IP se ha producido en la CC. AA. en la que el sujeto pasivo tenga su residencia habitual (aplicándose la normativa autonómica aprobada por la misma), y (ii) el artículo 28 apartado 1.1º y apartado 2 de la Ley 22/2009 determina que se considera que una persona física es residente a estos efectos en aquella CC. AA. en la que hubiera permanecido un mayor número de días dentro del periodo impositivo (comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, fecha de devengo del IP).

Sobre la base de lo anterior, la liquidación del IP se efectuará atendiendo (i) a las reducciones; (ii) tarifas, y (iii) deducciones y bonificaciones aprobadas, en su caso, por la normativa autonómica que corresponda, lo cual llevará a sensibles diferencias de tributación en la práctica por este impuesto⁷⁶.

3. Obligaciones de información para los titulares (modelo 721)

Una de las cuestiones que pueden resultar conflictivas en relación con la imposición directa de las personas físicas es la necesidad o no de incluir los NFTs en la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero por parte de sus titulares.

⁷⁵ Esta sería, además, la posición más conservadora.

⁷⁶ Nótese el eventual impacto adicional que se podría desplegar para los contribuyentes titulares de NFTs como consecuencia de la aprobación del Impuesto de Solidaridad a las Grandes Fortunas, previsto en el paquete de medidas fiscales para los ejercicios 2023 y 2024.

Esta obligación tributaria fue incorporada por la Ley 7/2012, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. En concreto, mediante esta norma se introdujo la Disposición Adicional decimoctava en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, «LGT»). Este precepto ha sido desarrollado reglamentariamente en los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, «RGAT»)⁷⁷.

La regulación anterior introduce la obligación tributaria de informar sobre las tres siguientes categorías de bienes descritas expresamente en la Disposición Adicional Decimoctava de la LGT: (i) cuentas en entidades financieras; (ii) títulos, activos y valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, (iii) bienes inmuebles y derechos sobre los mismos.

Adicionalmente, para que deban ser incluidos en la citada declaración, los bienes que, por su naturaleza, se encuentren dentro de estas tres categorías (i) deben estar situados en el extranjero, y (ii) deben cumplir un determinado límite cuantitativo, regulado de forma específica para cada categoría junto con la información a incluir y determinados aspectos particulares en cada uno de los tres artículos del RGAT anteriormente mencionados⁷⁸.

A partir de esta normativa en los últimos años se ha planteado el debate de si las criptodivisas debieran incluirse o no dentro de esta obligación de declaración. Y es que, como expuse un artículo anterior⁷⁹, a la hora de terminar si las criptomonedas estaban sujetas a esta obligación de declaración se planteaban dos interrogantes: (i) si estaban dentro de las tres categorías de bienes reportables inicialmente contempladas por la normativa, y (ii) si se podía considerar que las criptomonedas se encontraban localizadas en el extranjero⁸⁰.

De los dos interrogantes anteriores, el primero parece haber sido solucionado con la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el

⁷⁷ Por último, las disposiciones reglamentarias se complementan con la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación. (Publicada en el BOE el 31 de enero de 2013).

⁷⁸ En este sentido: (i) el artículo 42 bis regula la obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero; (ii) el artículo 42 ter hace referencia a la obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero, y (iii) el artículo 54 bis regula específicamente la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

⁷⁹ EGEA PÉREZ-CARASA, Í., «Tratamiento tributario del “bitcoin” y demás...», *op. cit.*, pp. 159-161.

⁸⁰ Para profundizar en las reflexiones sobre los dos interrogantes anteriores recomendamos acudir a EGEA PÉREZ-CARASA, Í., «Tratamiento tributario del “bitcoin” y demás...», *op. cit.*

fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (en adelante, «Ley 11/2021»).

Sin perjuicio de que a la fecha de emisión del presente artículo todavía se está pendiente el desarrollo reglamentario y de la orden ministerial por la que se creará un modelo específico (según la información disponible a día de hoy⁸¹), esta Ley 11/2021, a través de su artículo decimotercero, apartado 26, ha introducido modificaciones en la disposición adicional decimotava de la LGT para incluir las criptomonedas, de conformidad con la siguiente redacción: *«Información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales»*.

Sin embargo, debe destacarse que el segundo de los interrogantes (localización de las monedas virtuales en España o en el extranjero) no ha sido expresamente solucionado por parte de esta reforma normativa.

Pues bien, centrando el análisis en el caso de los NFTs, debemos destacar que se plantean exactamente las dos mismas cuestiones conflictivas para estos criptoactivos que las anteriormente anunciadas para el caso de las criptomonedas. En particular:

⁸¹ En concreto, el pasado 17 de junio de 2022 se publicó en la sede electrónica del Ministerio de Hacienda y Función Pública el Proyecto de Real Decreto por el que modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, por el cual se desarrolla reglamentariamente la nueva obligación informativa sobre tenencia y operaciones con monedas virtuales, introducida en la letra d) de la disposición adicional decimotava de la LGT.

Adicionalmente, el pasado 29 de junio de 2022 se publicaron en la sede electrónica del Ministerio de Hacienda dos proyectos de Orden en relación con la citada obligación de informar acerca de monedas virtuales. En particular, se publicaron los siguientes documentos:

- Proyecto de Orden por la que se aprueba el Modelo 721 («Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero»), donde se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/28062022-Proyecto-OM-modelo-721.pdf>

- Proyecto de Orden por la que se aprueban el Modelo 172 («Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales»), y el modelo 173 («Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales») donde del mismo modo, se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/27062022-ProyectoOM-modelo-172-173.pdf>

Hoy en día, tanto el Proyecto de Real Decreto como los Proyectos de Orden se encuentran sometidos a trámite de información pública, estando prevista su aprobación definitiva.

- (i) *En primer lugar, cabe plantearse si los NFTs están dentro de las categorías de bienes reportables.* Sin perjuicio de que será necesario efectuar un análisis caso a caso atendiendo a las características de cada NFT, debemos recordar que la mayoría de los casos los NFTs no dejan de ser un archivo de metadatos que representan un activo físico, un activo digital o un determinado derecho y que rara vez su transmisión implica transmisión de derechos sobre el elemento subyacente⁸². Así, salvo algún caso aislado⁸³, difícilmente se podrá sostener que un NFT se encuentra dentro de las categorías de cuentas corrientes, valores o inmuebles.

Adicionalmente, atendiendo a la redacción introducida por la ley 11/2021 tampoco se puede considerar que los NFTs puedan incluirse dentro de la nueva categoría de criptomonedas y ello dado que el tenor literal del precepto hace referencia expresa al concepto de «*monedas virtuales*».

Y como venimos reiterando, un NFT, siendo un criptoactivo, no puede considerarse una moneda virtual. En consecuencia, conforme a la redacción actual y sin perjuicio de la señalada necesidad de efectuar un análisis caso a caso, con carácter general se puede concluir que los NFTs no se encuentran comprendidos dentro de las cuatro categorías actuales de bienes reportables a través del modelo 720.

Tanto es así, que el Comité de personas expertas en su Libro Blanco para la Reforma Tributaria introduce una propuesta específica en la que admite que debería modificarse la normativa para incluir dentro de la obligación de declarar el modelo 720 a todos los criptoactivos (y no solo las monedas virtuales) tal y como puede observarse en la siguiente propuesta número 58: «*Ampliar en el futuro el ámbito material de las dos nuevas obligaciones de información establecidas por la Ley 11/2021 que, en su redacción actual, limitan sus efectos a las criptomonedas, extendiéndolas a otros cripto activos —en línea con las propuestas de DAC 8 y de Reglamento MiCA—*».

- (ii) La segunda cuestión controvertida que habría que solucionar para determinar si un NFT debe declararse en el modelo 720 es dónde se localiza. Vaya por delante que esta es una cuestión de difícil solución, sobre todo teniendo en cuenta que la normativa actual no hace referencia a algún criterio o presunción que pueda tomarse en consideración para dar respuesta a este interrogante.

Teniendo en cuenta las especiales características de los NFTs, como posibles puntos de conexión para determinar la localización de este tipo específico de criptoactivos, se pueden plantear las siguientes opciones:

⁸² Salvo que así se haya pactado expresamente de forma paralela, casos minoritarios en la práctica hoy por hoy.

⁸³ Como pudiera ser un NFT vinculado a un activo inmobiliario que transfiera todos los derechos de propiedad de dicho inmueble.

- a) Considerar que el NFT se localiza en el lugar en el que se encuentra el elemento subyacente al que está referenciado: este primer criterio, que resulta el más intuitivo, podría tener sentido para aquellos NFTs referenciados activos físicos y que atribuyen sobre los mismos todos los derechos asociados. Este criterio es el que parecen sostener HAZARA, SHUTT, y RUFFEL⁸⁴, para el caso concreto del Reino Unido, a pesar de que advierten de que la guía administrativa emitida por la Administración tributaria de dicho país (HMRC), se centra en las criptomonedas como el bitcoin y no aborda esta problemática⁸⁵.

Sin embargo, ya sabemos que estos son casos hoy en día residuales en la práctica por lo que, aun cuando se aceptase el mismo (cuestión que podría resultar discutible), debería complementarse con otros criterios en tanto que dicho criterio no solucionaría la mayoría de los supuestos de NFTs (como sería en supuestos de NFTs vinculados a activos virtuales, o NFTs vinculados a derechos).

- b) Otro criterio que podría plantearse sería atender a la localización del prestador de servicios de salvaguarda de claves criptográficas utilizado para almacenar y transferir el NFT. En realidad, este segundo criterio consistiría en extrapolar al caso de los NFTs el criterio manifestado por la DGT en su consulta V1069-19, en la cual, a la hora de localizar las criptomonedas a efectos del IRNR, se considera que una criptomoneda se localiza en España cuando la entidad que facilita la aplicación de acceso (*wallet*, o *exchange*) esté localizada en dicho territorio, tal y como veremos más adelante de forma detenida.

De nuevo, este criterio, tampoco soluciona todas las situaciones que podemos encontrarnos en el mercado en tanto que es posible utilizar para almacenar y transferir NFTs otros tipos de monederos como *cold wallets*, o *t wallets autogestionados*, para los cuales habría que buscar otro criterio alternativo de localización. Nos remitimos en este aspecto a los puntos de conexión señalados como posibilidad en el análisis relativo al IRNR que se realiza en el siguiente apartado.

- c) Finalmente, como alternativa a los dos criterios anteriores cabría plantearse considerar que el NFT se localiza en el estado de residen-

⁸⁴ HAZARA, SHUTT y RUFFEL establecen lo siguiente: «*NFTs are not specifically referred to as a specific class in HMRC's guidance at present, which focusses more on 'exchange tokens' such as bitcoin. However, looking at what HMRC has said, we anticipate that their approach to situs of NFTs for capital gains tax purposes is likely to be that the situs relates to the asset of which the NFT gives ownership. That would mean that where an NFT gives ownership of a non-digital asset (such as, in our example above, land) the NFT will be situated where the asset physically is*», en HAZARA, J., SHUTT, D. y RUFFEL, A., «Non-Fungible Tokens (NFTs): what next for 2021's word of the year», *www.lexology.com* [en línea], 4 de marzo de 2022, [fecha de consulta: 12 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=5162ec3c-928b-4774-a09a-16e1e69e83ef&filterId=1f8c996e-81bb-4dc5-a0f8-ed1e8eca0339>

⁸⁵ Nos remitimos en este punto a las reflexiones que se ponen de manifiesto en el posterior análisis del IRNR.

cia de su titular. Esta solución es la que anticipan HAZARA, SHUTT y RUFFEL que se aplicará para los NFTs en el Reino Unido (HMRC) siguiendo con el criterio sentado por la Administración tributaria británica para las criptomonedas, el cual no está exento de controversia⁸⁶. En particular, estos autores prevén que para los NFTs referenciados a servicios o a activos digitales, la HMRC tratará el NFT como situado en el lugar donde el beneficiario efectivo es residente fiscal, de modo que un NFT propiedad de una persona residente en el Reino Unido será un activo situado en el Reino Unido.

Sin embargo, en cuanto a las obligaciones de declaración se refiere, esta alternativa puede llevar resultados poco satisfactorios. En concreto, ello llevaría a no tener que declarar los NFTs en ningún caso en un modelo equivalente al 720, ya que se entendería que estos activos se localizarían en España (no cumpliéndose con el requisito de localización en el extranjero para incluirlos en esta declaración) si su titular es residente fiscal en territorio español (que son los sujetos obligados a declarar este tipo de modelos).

En mi opinión, el legislador deberá buscar un punto de conexión razonable que permita obtener un equilibrio entre el necesario control y la imposición de cargas administrativas excesivas. En este sentido, creemos que el segundo criterio excluiría de su alcance algunos activos, pero que sería equivalente al criterio de localización de criptomonedas y sería razonable para intentar ofrecer una solución a un problema en la práctica complejo.

En concreto, y en línea con lo ya he manifestado en un trabajo anterior⁸⁷, si se tiene en cuenta que, técnicamente, los NFTs (como cryptoactivos) constituyen una anotación en un libro de contabilidad digital de carácter global cuya localización territorial resulta indefinida se podría argumentar (i) que, realmente, los NFTs, no están localizados en ningún territorio o en todos a la vez, o (ii) si se admite que estos activos virtuales

⁸⁶ Los propios autores, aunque anticipan esta solución, advierten de que la misma puede resultar controvertida en los siguientes términos: «However, the situation is more complex where there is no underlying asset (which might be the case if the NFT is a right to services, for example) or the underlying asset itself is digital, such as a digital artwork. In that case, we anticipate that HMRC will treat the NFT as situated where the beneficial owner is tax resident, so an NFT owned by a UK resident person will be a UK asset.

*This would match HMRC's current approach to the CGT situs of cryptocurrencies such as bitcoin but would not be without controversy. There is no strong basis in law for cryptoassets being situated where its owner is resident and it contrasts with two decisions of the courts which held that the situs of a cryptoassets is the place where the owner is domiciled (see Fetch.ai Ltd v Persons Unknown [2021] EWHC 2254 and the unreported 2020 case of Ion Science v Persons Unknown). The Society of Trust and Estate Practitioners has also published its alternative view in the form of a guidance note highlighting that the situs of a cryptoassets is not only of critical importance for UK tax purposes but also succession and offering the alternative view that the situs of a cryptocurrency should be based on the jurisdiction with which the relevant participant has the closest connection»; en HAZARA, J., SHUTT, D. y RUFFEL, A., «Non-Fungible Tokens (NFTs): what next...», *op. cit.**

⁸⁷ EGEA PÉREZ-CARASA, Í., «Tratamiento tributario del "bitcoin"...», *op. cit.*, p. 161.

se localizan allí donde pueda existir una copia del libro registro digital (lo cual de por sí ya podría ser discutido), bastaría con que se entienda que hay una copia de este libro registro de contabilidad digital en España (por haber una copia de la base de datos de la cadena de bloques en el equipo de un minero localizado en territorio español) para defender que, en este caso, no estamos ante bienes localizados en el extranjero.

De todo lo que se acaba de exponer se llega a la conclusión de que, con la normativa actual, se puede sostener que los NFTs no deben ser objeto de declaración en el modelo 720. Principalmente porque, con carácter general, hasta que no se modifiquen la normativa (y se pase del concepto actual de «*monedas virtuales*» a un concepto más amplio de *criptoactivos*) los NFTs no estarían dentro de las categorías de bienes reportables.

Adicionalmente, también existen argumentos para defender que un NFT no se encuentra localizado en el extranjero. Esto es así en la medida en que el legislador no ha regulado aún un criterio objetivo o presunción que permita determinar la localización de estos *criptoactivos* dejando esta cuestión abierta a interpretación y, con ello, ofreciendo distintos argumentos técnicos que permiten defender que estos activos virtuales no se localizan en el extranjero.

Una vez más, sería deseable que legislador introdujese una aclaración al respecto para dar mayor seguridad jurídica. En este sentido, si se modifica la normativa para ampliar el ámbito de aplicación de la nueva categoría de bienes reportables introducida por la Ley 11/2021 (referenciada actualmente a las monedas virtuales) a un concepto más amplio de *criptoactivos*, este sería un muy buen momento para introducir algún criterio objetivo que permita determinar la localización, con un mayor grado de seguridad jurídica, de estos *tokens*.

4. Implicaciones en tributación internacional: IRNR

4.1. Consideraciones generales

En materia de imposición directa, la siguiente figura que conviene analizar es la eventual tributación de las operaciones con NFTs en el IRNR. Dado el carácter global de los mercados de estos *criptoactivos*, va a resultar muy habitual que las operaciones con NFTs tengan un componente internacional, al involucrarse en la transacción participantes con residencia fiscal en distintos territorios.

Vaya por delante que, como señalan WANI y LEE⁸⁸ este análisis de la tributación internacional va a resultar especialmente complejo, debido, fundamentalmente, a los siguientes motivos:

⁸⁸ WANI, M. y LEE, R., PWC Report: «Non-Fungible Tokens (NFTs): Legal...», *op. cit.*

- (i) La calificación de los ingresos para el creador del NFT (para las ventas en el mercado primario) y para el transmitente (en las ventas secundarias) no está del todo clara y puede estar sujeta a una caracterización diferente en distintas jurisdicciones atendiendo a su normativa interna. Esta diferente calificación de la renta va a verse, a su vez, afectada:
 - a) Por los derechos y obligaciones legales creados por el NFT (incluyendo el contrato inteligente y las condiciones de servicio/uso).
 - b) Por la aplicación de las protecciones legales previstas en los respectivos ordenamientos domésticos relacionadas con la propiedad subyacente (incluyendo, pero sin limitarse a, los derechos de autor o la ley de marcas).
 - c) Por los principios de calificación de las rentas utilizados por la jurisdicción correspondiente.
- (iv) Incluso si los flujos de ingresos se caracterizan como cánones, en muchas jurisdicciones, no todos los tipos de cánones están sujetos a retención fiscal. Por lo general, aquellos que están sujetos a retención implican algún tipo de explotación comercial de la propiedad intelectual. Los cánones pagados por parte de los usuarios finales, por ejemplo, pueden no estar sujetas a retención fiscal en la fuente.
- (v) Por otra parte, algunas jurisdicciones tienen en cuenta el lugar de uso o protección, o el lugar de traspaso del título, para determinar el origen de los ingresos generados. En este caso, la posible dificultad práctica para identificar la ubicación del comprador puede aumentar la complejidad de este análisis.
- (vi) Con carácter adicional, incluso si las rentas en cuestión entran en el ámbito de aplicación de la obligación de practicar retención, puede no estar claro quién tiene la obligación de retener. Las jurisdicciones no suelen imponer obligaciones de retención a las personas físicas (suponiendo que muchos compradores de NFT sean personas físicas). Por otra parte, si los pagos no fluyen a través de las plataformas de NFTs, sería inadecuado que éstos fueran los agentes de retención.
- (vii) Otro elemento que añade complejidad al análisis es la posible interacción y diferente calificación entre la legislación nacional de cada uno de los territorios intervinientes (estado de residencia y estado de fuente) y los tratados o Convenios para Evitar la Doble Imposición que hayan podido suscribir (en adelante, «CDI»). En efecto, esta diferencia de calificación puede aumentar la complejidad del análisis tributario de este tipo de transacciones.
- (viii) Por último, cuando los ingresos están sujetos a impuestos tanto en la jurisdicción en la que se encuentra el creador o transmitente del NFT como en la jurisdicción de la fuente, deberán examinarse los mecanismos

aplicables para evitar la doble imposición, la cual en gran medida va a depender de la capacidad de acreditar la tributación en el extranjero que podría implicar la presentación de recibos de pago de impuestos, certificados de residencia fiscal, etc.

Sentado lo anterior, dentro del análisis de la tributación internacional de las operaciones con NFTs debemos diferenciar los dos siguientes escenarios:

- (i) Transmitedores de NFTs (artistas y creadores de NFTs que los transmiten en el mercado primario o inversores que los transmiten en el mercado secundario) residentes en España que venden este criptoactivo a un comprador no residente: los transmitentes del NFT, como hemos visto, tributarán en el IRPF en España por su renta mundial (esto es, con independencia de que las mismas se hayan obtenido o no en el extranjero). Ahora bien, en estos casos habrá que comprobar, las rentas obtenidas por la citada transmisión del NFT tributan también en el extranjero, en concreto, en el estado de residencia del comprador (en el llamado estado de la fuente).

Ello va a depender (i) de la normativa interna del país de la fuente en cuestión, y (ii) en caso de que dicho país haya firmado CDI con España, de si las disposiciones de dicho CDI otorgan al estado de la fuente potestad para gravar dicha renta, lo cual va a depender a su vez de la calificación que se le otorgue a la mencionada renta a los efectos del CDI. Es por ello, que el análisis que a continuación se va a realizar de la categorización de las rentas obtenidas por transmitentes de NFTs no residentes en España a los efectos de los CDIs resulta de aplicación también a estos supuestos.

De confirmarse la tributación en origen de estas rentas (en el país extranjero de la fuente), (i) el vendedor del NFT tendrá que soportar en los pagos recibidos de fuente extranjera una retención en origen, y (ii) se deberá estudiar si resulta de aplicación algún mecanismo para evitar la doble imposición en sede del IRPF de este contribuyente, atendiendo a las disposiciones de la LIRPF y del CDI que, en su caso, resulte de aplicación.

- (ii) Transmitedores de NFTs (artistas y creadores de NFTs que los transmiten en el mercado primario o inversores que los transmiten en el mercado secundario) residentes en el extranjero que los venden a un comprador residente en España: en este segundo caso, los transmitentes del NFT tributarán en su estado de residencia, previsiblemente, por su renta mundial, pero será necesario analizar si los mismos también tributan en España por el IRNR por las rentas de fuente española. Esto ocurrirá si:
 - a) Las rentas se consideran sujetas y no exentas a IRNR de conformidad con lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, «**TRLIRNR**»).

- a) El CDI suscrito entre España y el país de residencia fiscal del transmitente del NFT otorga a España la potestad para gravar dichas rentas en origen a través del IRNR.

Centrándonos en este segundo escenario, a continuación, analizaremos su eventual tributación en el IRNR en España siguiendo el mismo esquema de análisis que el efectuado para el IRPF, esto es, analizando primero las transmisiones en el mercado primario por creadores de NFTs no residentes y abordando después las transmisiones de NFTs en el mercado secundario por parte de inversores no residentes.

En ambos casos, deberán tenerse en cuenta las siguientes consideraciones generales:

- (ii) Los creadores o inversores en NFTs no residentes que los transmiten y obtienen rentas por ello tendrán la consideración de contribuyentes del IRNR en la medida que obtenga rentas en territorio español, tal como se define en dicho impuesto.
- (iii) Asimismo, en el caso de que el contribuyente sea residente en un país con el que España tenga suscrito un CDI⁸⁹, habrá que estar a lo que se disponga en él, ya que, en algunos casos, la tributación es inferior, y, en otros, las rentas, si concurren determinadas circunstancias, no pueden someterse a imposición en España.
- (iv) En estos casos en que las rentas no se pueden gravar en España (no sujetas por aplicación del CDI) o se gravan con un límite de imposición, el contribuyente no residente deberá justificar que es residente en el país con el que España tiene suscrito el CDI, mediante el correspondiente certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales de su país, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido del CDI.
- (v) Vaya por delante que, en el presente análisis, se asumirá que el creador o inversor en NFTs no residente o bien no tiene presencia física en España o bien dicha presencia no tiene la continuidad suficiente como para dar lugar a la existencia de un Establecimiento Permanente (en adelante, «EP») en este territorio⁹⁰. En consecuencia, a efectos expositivos, partiremos de la base de que estos creadores e inversores en NFTs no residentes obtendrían, con carácter general, rentas en España sin EP, con todas las peculiaridades asociadas a la tributación de este tipo de rentas⁹¹.

⁸⁹ Caso que será el más frecuente, teniendo en cuenta la amplia red de CDIs suscritos por España (que, actualmente tiene suscritos CDIs con 88 países, cubriendo, por tanto, la mayoría de las jurisdicciones).

⁹⁰ Nótese que el concepto de EP lo veremos más adelante al analizar la tributación de las plataformas.

⁹¹ Como ya tuve ocasión de exponer en un trabajo anterior, entre estas particularidades cabe destacar las siguientes:

- (vi) Así las cosas, la eventual tributación en IRNR de las rentas obtenidas por los creadores o inversores en NFTs no residentes va a depender en gran

«(i) En primer lugar, la tributación de rentas obtenidas sin mediación de EP se realiza renta a renta, de manera que cada evento individualizado de obtención de renta en España da lugar a un devengo del impuesto y a una liquidación del mismo. Esto es una consecuencia natural de cómo está configurada la tributación del no residente sin EP: en la medida en que son sujetos que únicamente obtienen rentas en España en momentos puntuales o irregulares, no se define un periodo impositivo como tal (como sí existe en los impuestos que gravan la renta de los residentes -IRPF e IS- y las rentas de no residentes obtenidas mediante EP). Esta ausencia de periodo impositivo conlleva una tributación cuasi inmediata en el momento de obtención de la renta de fuente española. También derivada de esta configuración del impuesto como de devengos individualizados por cada obtención de renta está la imposibilidad de los no residentes sin EP de compensar rentas de signo distinto: es decir, que un no residente sin EP que obtenga una renta positiva y otra negativa, ambas de fuente española, no podrá compensarlas, y deberá liquidar el impuesto correspondiente a la renta positiva.

(ii) En la tributación de no residentes sin EP, y para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá tanto a lo dispuesto en el TRLIRNR como a los criterios establecidos en la LIRPF, según la remisión efectuada a estos efectos por el artículo 13.3 del TRLIRNR. Esto implica que los conceptos que determinan la existencia de rentas de fuente española se completan con las definiciones (por ejemplo, de RAE, de ganancias patrimoniales, o de rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios) contenidas en la LIRPF.

(iii) Una vez calificada la renta, veremos que cada tipo de renta tiene sus propios criterios de sujeción (es decir, bajo qué supuestos se vincula la obtención de dicha renta por un no residente a su tributación en España), determinación de base imponible, devengo del impuesto y tipo de gravamen.

(iv) El sistema de tributación de los no residentes sin EP está fuertemente vinculado a la existencia de un obligado a retener. Mientras que en la tributación de residentes hay ciertas rentas que están sujetas a retención, pero en todo caso el contribuyente presenta una declaración-liquidación recogiendo todas las rentas obtenidas en el periodo impositivo, desde una perspectiva de cumplimiento tributario este sistema no es factible para sujetos pasivos como los no residentes sin EP, cuya vinculación con España es mínima. Por lo tanto, el impuesto se configura a través de un sistema de retenciones, en el cual los sujetos pagadores de la renta (residentes en España) son quienes, en el momento del pago, retienen el importe correspondiente al IRNR y lo ingresan en la Administración, liberando así al contribuyente no residente de cualquier obligación formal.

(v) Así, si un sujeto obligado a practicar retenciones abona una renta a un no residente sin EP, y dicha renta se encuentra entre aquellas sobre las que corresponde practicar retención el sujeto obligado a retener está obligado a retener e ingresar una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las reglas del impuesto —es decir, que el retenedor está obligado a calcular el impuesto correspondiente al no residente—, según lo dispuesto en el artículo 31 del TRLIRNR. Los obligados a retener declararán e ingresarán de manera mensual o trimestral todas las retenciones efectuadas a no residentes durante dicho periodo mediante la presentación del Modelo 216 (de retenciones a cuenta sobre el IRNR) que se complementa con la presentación de un resumen anual de retenciones a cuenta del IRNR, el Modelo 296.

(vi) Esta retención, una vez ha sido ingresada y practicada correctamente, exonera al contribuyente no residente de la presentación de cualquier declaración (artículo 28.3 TRLIRNR). Por lo tanto, en la práctica, los únicos contribuyentes no residentes que tendrán que presentar declaraciones por el IRNR serán aquellos que (i) obtengan rentas que tributan por el IRNR pero respecto de las cuales no exista obligación de practicar retención o ingreso a cuenta (como las ganancias patrimoniales) o (ii) cuyas rentas, pese a ser rentas sujetas a retención no hayan sido abonadas por un sujeto abonado a retener, como por ejemplo, en el caso de que dichas rentas sean abonadas por una persona física que no realice actividades económicas. En estos casos, el contribuyente no residente estará obligado a presentar una autoliquidación (Modelo 210)».

EGEA PÉREZ-CARASA, Í., «Tributación de los influencers: Normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones», *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. 75, 2021, pp. 15-112.

medida de la calificación que se les otorgue a estas. A estos efectos, debe tenerse en cuenta (i) que para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá tanto a lo dispuesto a lo dispuesto en el TRLIRNR como a los criterios establecidos en la LIRPF, según la remisión efectuada a estos efectos por el artículo 13.3 del TRLIRNR⁹², y (ii) que dicho análisis y categorización también deberá efectuarse a nivel CDI, para determinar si estos instrumentos atribuyen o no a España la potestad para gravar la renta.

A continuación se detallan, para cada uno de los escenarios indicados, los tipos de rentas más significativos dentro de los que se pueden calificar las rentas obtenidas por los intervinientes en el mercado de los NFTs no residentes, los criterios por los que dichas rentas se pueden entender obtenidas en territorio español y la tributación conforme a la normativa interna española y los convenios para evitar la doble imposición.

4.2. Artistas y creadores de NFTs no residentes que los transmiten en el mercado primario a un comprador residente en España

Un creador de un NFT no residente y que lo transmite en el mercado primario tendrá la consideración de contribuyente del IRNR en la medida que obtenga rentas en territorio español, tal como se define en dicho impuesto, y que el CDI en su caso, aplicable, permita a España gravar dicha renta.

Teniendo en cuenta la actividad de los artistas o creadores de NFTs, las rentas obtenidas por parte de estos cuando tengan la consideración de no residentes podrían encuadrarse dentro de las siguientes categorías, con la tributación que se describe para cada una de ellas:

1. Rentas de artistas o deportistas

Dado el carácter artístico de muchos de los elementos subyacentes a los que se encuentran referenciados los NFTs, la primera calificación que podemos plantearnos para este tipo de NFTs es que la contraprestación obtenida por el artista que acuña un NFT y lo vende en el mercado primario sea categorizada como una renta de artista a efectos de IRNR. De acuerdo con el artículo 13.1.b) número 3º del TRLIRNR se entienden rendimientos obtenidos en territorio español cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas aun cuando se perciban por persona o entidad distinta.

⁹² Esto implica que los conceptos que determinan la existencia de rentas de fuente española se completan con las definiciones (por ejemplo, de RAE, de ganancias patrimoniales, o de rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios) contenidas en la Ley de IRPF.

Desde el punto de vista de los CDIs suscritos por España, estos incluyen como categoría independiente de rentas las derivadas de actividades artísticas y deportivas (generalmente en su artículo 17 conforme al MC OCDE). Como norma general, debe destacarse que, en aplicación de estos CDIs, los rendimientos obtenidos por artistas y deportistas pueden gravarse en España si los mismos traen causa de actuaciones realizadas en territorio español. No obstante, existen peculiaridades en los diversos CDIs con respecto a este tipo de rentas que deberán examinarse caso a caso.

Sea como fuere, en el caso de la transmisión de NFTs por parte de artistas no residentes resulta difícil sostener *a priori* que la contraprestación obtenida por la transmisión de un NFT derive directa o indirectamente de una actuación personal en territorio español⁹³, por lo que, de calificarse bajo este tipo de rentas, parece poco probable que dicha contraprestación deba llevar asociada tributación por el IRNR en España.

2. Beneficios empresariales

Como hemos visto a lo largo del artículo hay muchos casos de uso de los NFTs y podemos encontrarnos muchos de ellos que no estén vinculados a un elemento con componente artístico. En tales casos, una posible calificación alternativa de la contraprestación obtenida por su transmisión en el mercado primario puede ser considerarla como una renta proveniente de una actividad económica o un servicio profesional. Conforme al artículo 13.1.b) del TRLIRNR se entienden obtenidos en territorio español los rendimientos de las actividades económicas realizadas sin mediación de EP situado en territorio español, en los siguientes casos:

- (i) *Cuando las actividades económicas sean realizadas en territorio español.* No obstante, no se considerarán rendimientos obtenidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor y su importe no excedan del 20 por 100 del precio de adquisición; ni tampoco los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidos gastos accesorios y comisiones de mediación.
- (ii) *Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español.* Cuando tales prestaciones de servicios sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España solo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.

⁹³ Sin perjuicio de la ya reiterada necesidad de examinar las circunstancias concurrentes en cada caso concreto.

Desde el punto de vista técnico cabría plantearse si la renta obtenida por un no residente sin EP por la creación y transmisión de un NFT a un comprador español estaría sujeta a IRNR atendiendo a los puntos de conexión establecidos en el artículo 13 del TRLIRNR y ello en tanto que (i) la mera transmisión de un activo (NFT) a través de una interfaz digital a un comprador español difícilmente va a poder considerarse la realización de una actividad económica en territorio español⁹⁴, y (ii) surge la duda de si se cumpliría el criterio de utilización efectiva para la prestación de los servicios.⁹⁵

Sin embargo, las dudas interpretativas anteriores carecen de relevancia en la práctica teniendo en cuenta que, de aplicarse un CDI suscrito por España, las reglas de reparto de potestad tributaria incluidas en estos generalmente no van a permitir a España gravar estas rentas. Y es que, como norma general y, sin perjuicio de las peculiaridades que se contienen en los distintos CDIs suscritos por España, el tratamiento que la mayoría de estos dan a los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas obtenidos sin mediación de EP es el siguiente:

- (i) *Beneficios empresariales (artículo 7 MCOCDE)*. Normalmente, los beneficios empresariales obtenidos sin mediación de establecimiento permanente solo pueden ser sometidos a imposición en el país de residencia del contribuyente, estando exentos en España en aplicación del CDI.
- (ii) *Actividades profesionales*. En general, al igual que en el caso anterior, los CDIs solo atribuyen la potestad tributaria para gravar estos rendimientos, obtenidos sin base fija en territorio español, al país en que resida el contribuyente, estando exentos en España; no obstante, en algunos CDIs se establece potestad tributaria para España bajo ciertas circunstancias (por la duración de la estancia, por el importe de la renta...).

Como quiera que los creadores de NFTs no dispondrán en España de un EP a efectos del IRNR, con carácter general, consideramos que no podrán someterse a imposición por este impuesto las rentas obtenidas por los creadores de NFTs si la contraprestación obtenida por la transmisión de un NFT en el mercado primario se califica como beneficios empresariales.

1. Cánones

Conforme al artículo 13.1.f) del TRLIRNR, se entienden obtenidos en territorio español los cánones satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por EPs situados en el mismo, o que se utilicen en territorio español.

⁹⁴ Máxime atendiendo a la excepción de las compraventas internacionales de mercancías (aunque los NFTs tenderían a ser considerados servicios al carecer, en la mayoría de ocasiones, de sustancia física).

⁹⁵ Duda que se plantea también en el ámbito de la imposición indirecta. En concreto, de cara a aplicar la regla de cierre del artículo 70. Dos de la Ley de IVA, como veremos más adelante.

El concepto de canon del TRLIRNR es extenso, considerándose como cánones a estos efectos en el citado precepto:

«Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas. Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos. Derechos sobre programas informáticos. Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen. Equipos industriales, comerciales o científicos. Cualquier derecho similar a los anteriores.

En particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes, y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas».

Es necesario tener en cuenta que la calificación como canon está vinculada a que la transacción subyacente se trate de un «uso o cesión de uso». Por lo tanto, una transmisión total del derecho particular se calificaría como ganancia patrimonial, y no como canon. La determinación de cuándo un contrato supone una cesión de uso o una transmisión dependerá de las circunstancias de cada caso, debiendo tener en cuenta factores como el alcance y duración de los derechos transmitidos.

Por otra parte, como se puede observar, el criterio de sujeción a IRNR en los cánones es doble. Un canon quedará sujeto a IRNR siempre que (i) sea satisfecho por una persona residente en territorio español o un EP situado en España, o (ii) que sea utilizado en territorio español. El primero de los dos criterios de sujeción se cumplirá cuando el adquirente del NFT (junto con los derechos de autor asociados) sea residente fiscal en España.

Asimismo, dada la tipología de transacciones con NFTs y las partes intervinientes (eminentemente personas físicas) prácticamente se puede descartar la aplicación de la exención prevista en el artículo 14.1.m) del TRLIRNR, que, a modo de recordatorio, declara exentos los cánones entre sociedades asociadas, satisfechos a una sociedad residente en un Estado miembro de la UE o a un EP de dicha sociedad situado en otro Estado miembro de la UE, siempre que se cumplan determinados requisitos.

Por su parte, cuando resulte aplicable un CDI, en relación con los cánones, habrá que consultarlo específicamente. En general, se sigue el régimen de tributación compartida entre España y el Estado donde reside el contribuyente, permitiendo a España someter a gravamen los rendimientos calificados como cánones, pero con un límite de imposición señalado en el respectivo CDI.

En aplicación de las consideraciones anteriores al caso específico de los NFTs, y como se puede intuir, la contraprestación percibida por el creador de un NFT

que lo transmite en el mercado primario únicamente será susceptible de calificarse como canon si:

- (i) El NFT se encuentra referenciado a un elemento protegido por la Ley de Propiedad Intelectual, la Ley de Patentes o la Ley de Marcas.
- (ii) Si junto con el NFT se ceden derechos de propiedad intelectual sobre la obra subyacente.

Por lo tanto, es posible que la contraprestación (o una parte de ella) recibida por el autor como consecuencia de la transmisión de un NFT que cumpla las dos condiciones anteriores se califique como canon a efectos de IRNR y, en consecuencia, deba tributar en España por este impuesto.

En tal caso, la base imponible estará compuesta por el importe íntegro de los rendimientos, sin deducción de gastos⁹⁶. En cuanto al tipo impositivo aplicable, los residentes en la UE o en un país del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información podrán aplicar un tipo del 19 %, mientras que el resto de los contribuyentes aplicarán un tipo del 24 %. No obstante, será muy habitual que este tipo de gravamen pueda quedar limitado por CDI aplicable en cada caso (se adjunta a estos efectos como **Anexo II**, tabla con los límites de gravamen de los CDIs suscritos por España).

2. Ganancias patrimoniales

Si, conforme (i) a las características particulares del NFT; (ii) a la actuación de su creador, y (iii) a los elementos comprendidos en la transmisión, la renta obtenida por la venta de un NFT en el mercado primario no puede encuadrarse en las tres categorías anteriores, la misma probablemente se calificará como ganancia patrimonial. La eventual sujeción a IRNR de la ganancia patrimonial y su correspondiente tributación se describe a continuación al analizar las transmisiones en el mercado secundario, por lo que nos remitimos en este punto a dichas explicaciones.

4.3. *Inversores en NFTs no residentes que los transmiten en el mercado secundario a un comprador residente en España*

Como hemos visto en el análisis relativo al IRPF, las rentas obtenidas por los inversores que adquieren NFTs y los transmiten en el mercado secundario se califi-

⁹⁶ Lo anterior con la excepción de los residentes en otro Estado miembro de la UE o del EEE con efectivo intercambio de información tributaria, los cuales podrán deducir los gastos previstos en la LIRPF o en la LIS según se trate de personas físicas o entidades, relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y con vínculo directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

carán, con carácter general⁹⁷, como ganancias patrimoniales conforme a su artículo 33 de la Ley de IRPF. En consecuencia, dada la remisión efectuada por el artículo 13 del TRLIRNR a las calificaciones de IRPF, las rentas obtenidas por inversores no residentes en NFTs que los transmitan en el mercado secundario se incluirán dentro de la categoría de ganancias patrimoniales a efectos del IRNR.

Conforme al artículo 13.1.i) del TRLIRNR, se consideran obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales obtenidas por no residentes en los siguientes casos:

- (i) Cuando deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes.
- (ii) Cuando deriven de otros bienes muebles situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse en dicho territorio.
- (iii) Cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o derechos que deban de cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego.

De los tres casos anteriores, una transmisión de NFTs en el mercado secundario podría quedar sujeta a IRNR por el segundo de ellos, esto es, si se considera que el NFT constituye un bien mueble situado en territorio español o de derechos que deban cumplirse en dicho territorio.

Y precisamente esta cuestión, la localización de un determinado NFT, es una cuestión muy complicada y no resuelta actualmente por la normativa, como hemos anticipado al analizar la obligación de declarar los NFTs en la declaración de bienes situados en el extranjero. Como se anticipaba en el apartado correspondiente, ante la ausencia de una regla específica contemplada en la normativa actual, esta cuestión queda abierta a diversas interpretaciones, entre las que cabe destacar las siguientes:

- (i) Considerar que el NFT se localiza en el lugar en el que se encuentra el elemento subyacente al que está referenciado. Como se explicaba en el apartado del modelo 720, este primer criterio, que puede resultar intuitivo, podría tener sentido para aquellos NFTs referenciados activos físicos y que atribuyen sobre los mismos todos los derechos asociados, sin embargo, no nos solucionaría la mayoría de los supuestos de NFTs (como serían los casos de NFTs vinculados a activos virtuales, o NFTs vinculados a derechos).
- (ii) Otro criterio que cabría plantearse es atender a la localización del monedero criptográfico utilizado para almacenar y transferir los citados criptoactivos, pudiendo diferenciar los siguientes escenarios y criterios:

⁹⁷ Con excepción de aquellos que no actúen como inversores profesionales, sino como *traders* profesionales, en cuyo caso, las rentas se calificarían como RAE a efectos de IRPF.

- a) Si el monedero es ofrecido por un prestador de servicios de custodia de claves, atender a la residencia de dicho prestador de servicios de salvaguarda de claves criptográficas. Recordemos que, precisamente, este ha sido el criterio de localización utilizado por la DGT en su consulta V1069-19 para determinar la eventual sujeción a IRNR de una operación de compraventa de criptodivisas, de acuerdo con el siguiente razonamiento: *«Aun cuando los “bitcoin” están representados por registros informáticos incluidos en una cadena global compartida en una red P2P, la posibilidad, a la que se ha aludido anteriormente, de que las claves que permiten la gestión y disposición de los “bitcoin” por su titular se puedan encontrar almacenadas a través de la página web de un tercero que ofrezca dicho servicio de almacenamiento, permitiría concluir que, a los exclusivos efectos de la aplicación del IRNR, la citada moneda virtual se encuentra situada en territorio español cuando en dicho territorio radique la entidad con la cual se realiza dicho servicio de almacenamiento, ya que el acceso a los “bitcoin” requerirá el acceso a la página web de la entidad y, por tanto, la necesaria participación de esta última».*

Con independencia de las diferencias existentes entre criptoactivos y NFTs, este criterio también podría ser extrapolable para localizar los NFTs.

- b) Puede ocurrir que se utilicen otras formas alternativas de almacenamiento como puede ser el caso:
- De los monederos fríos o *cold wallets*, en cuyo caso, un criterio que podría resultar razonable sería atender al lugar físico de ubicación de dicho *wallet* (*hardware* o papel). La acreditación de dicha localización debería poder demostrarse mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho.
 - De los monederos en línea o *hot wallet no custodiados o autogestionados*. En este caso, cabría plantearse como punto de conexión el lugar físico de ubicación del dispositivo en el que se hayan instalado, determinado conforme a cualquier medio de prueba admitido en derecho (como podría ser, a título de ejemplo, la localización de la dirección de IP de dicho dispositivo).
- (iii) Finalmente, siguiendo las opciones descritas en las obligaciones de declaración de bienes en el extranjero, como alternativa a los dos criterios anteriores cabría plantearse considerar que el NFT se localiza en el estado de residencia de su titular o beneficiario efectivo. En tal caso, si el transmitente es un inversor no residente, dicho activo no se localizaría en España en el momento de la transmisión, y, consecuentemente, no podría tributar en España.

Idealmente, esta cuestión debería resolverse mediante la introducción de determinados puntos de conexión objetivos (o presunciones con prueba en contrario) establecidos en una norma con rango legal. Dado que, actualmente carecemos de regulación sobre la materia y la única interpretación de la Administración tributaria es la manifestada en la citada consulta V1069-19 (que solo sirve para un número limitado de casos), sería deseable una actuación del legislador para aclarar la materia o, al menos, la concreción mediante una Resolución publicada en el BOE de los criterios administrativos.

Hasta entonces, el eventual contribuyente por IRNR se encuentra en una clara situación de inseguridad jurídica. No obstante, debe destacarse que la misma puede verse mitigada por el hecho (i) de que, de acuerdo con los CDIs suscritos por España, normalmente, la potestad tributaria sobre estas ganancias corresponde exclusivamente al Estado de residencia, quedando no sujetas a IRNR en territorio español⁹⁸. En este sentido, la mayoría de los CDIs suscritos por España sigue en su cláusula de ganancias patrimoniales el Modelo de Convenio de la OCDE de forma que únicamente atribuyen a España la potestad para gravar las ganancias patrimoniales:

- (i) Que obtenga un no residente por la enajenación de propiedad inmobiliaria en territorio español.
- (ii) Derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un EP localizado en España.
- (iii) Obtenidas como consecuencia de la enajenación de buques.
- (iv) Obtenidas por un no residente en la enajenación de acciones en entidades en las que más de un 50 % de su valor proceda, de forma directa o indirecta, de propiedad inmobiliaria localizada en España.

A priori, ninguno de estos casos encajaría en el supuesto de la transmisión de los NFTs en el mercado secundario⁹⁹, por lo que los CDIs no otorgarían a España la potestad de gravar dicha eventual ganancia patrimonial, aun cuando pudiera considerarse que dicho NFT es un bien mueble localizado en España conforme algunos de los posibles criterios de localización expuestos anteriormente.

De esta forma, la trascendencia del vacío normativo se encuentra limitada en la práctica en la medida en que la gran mayoría de las rentas obtenidas por un no residente por la transmisión de NFTs en el mercado secundario no podrán gravarse en España atendiendo al reparto de potestades tributarias establecido en la red de CDIs firmados por España para las ganancias patrimoniales. No obstante lo anterior, no debemos olvidar que será necesario revisar en cada caso las particularidades

⁹⁸ Junto con el hecho de que, de momento, estamos ante mercados generalmente entre particulares no obligados a retener.

⁹⁹ Con la excepción de un NFT vinculado a un inmueble situado en España cuya transmisión incorpore los derechos sobre dicho inmueble subyacente.

des del CDI que resulte aplicable (en función de la jurisdicción de residencia del vendedor) y que, en cualquier caso, sería recomendable la ya mencionada modificación normativa en cuanto a los puntos de conexión aplicables para localización de este tipo de criptoactivos.

III. IMPLICACIONES EN IMPOSICION INDIRECTA PARA CREADORES E INVERSORES EN NFTS

A la hora de analizar la imposición indirecta de las operaciones con NFTs debemos tener en cuenta que existen dos impuestos en el sistema impositivo español que pueden someter a gravamen las operaciones con estos criptoactivos: el IVA, y la modalidad de TPO del ITPAJD.

La tributación de las operaciones con NFTs en un impuesto u otro va a depender, fundamentalmente, de la condición del transmitente de estos *tokens*. En concreto, si el transmitente tiene la condición de empresario o profesional a efectos de IVA, la operación quedará sujeta a este impuesto mientras que si se concluye que el transmitente no tiene tal condición las operaciones con NFTs entrarán dentro de ámbito objetivo de aplicación de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, «TPO») del ITPAJD.

Como pasamos a ver a continuación, en la práctica va a resultar más frecuente que el transmitente del NFT tenga la condición de empresario profesional cuando el mismo es el artista creador del elemento subyacente que acuña el NFT para transmitirlo en el mercado primario. Por el contrario, las transmisiones de NFTs en el mercado secundario entre inversores privados se encontrarán frecuentemente excluidas del ámbito de aplicación del IVA quedando, en consecuencia, sujetas a TPO.

Con carácter adicional, no debemos olvidar que, en la mayoría de los casos, la contrapartida pagada para adquirir un NFT son criptodivisas, cuya entrega a su vez constituirá una operación sujeta a IVA o a TPO según corresponda, pero exenta de ambos impuestos, como analizaremos más adelante.

Por lo tanto, en el presente apartado se analizará en primer lugar el tratamiento en IVA de los NFTs transmitidos en el mercado primario, para pasar a abordar el tratamiento de las transmisiones de NFTs en el mercado secundario y haciendo un breve repaso a la tributación de la entrega de criptodivisas, como contrapartida común habitualmente pactada en las dos operaciones anteriores.

1. Tratamiento en el IVA de los NFTs transmitidos en el mercado primario

1.1. *Condición de empresario o profesional y sujeción a IVA de las operaciones en el mercado primario*

En virtud del artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «LIVA»), estarán sujetas al IVA «las en-

tregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen».

Por su parte, de acuerdo con el artículo 5 de la LIVA, se considerarán empresarios o profesionales a efectos de IVA, entre otros, las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales, definiendo las actividades empresariales o profesionales a efectos de IVA como aquellas que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Sin perjuicio de que en este artículo nos estamos centrando en las operaciones que llevan a cabo las personas físicas y no las entidades jurídicas, debemos destacar por su relevancia práctica que, conforme al artículo 5.Uno b) de la LIVA, se presumen empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. En virtud de esta regla, se presumirá que todas las acuñaciones y entregas de NFTs efectuadas por parte de sociedades mercantiles se encuentran dentro del ámbito de aplicación del IVA, por ser efectuadas por empresarios o profesionales (siendo esta última una presunción *iuris tantum*, esto es, con prueba en contrario¹⁰⁰).

En cuanto a las operaciones efectuadas por personas físicas, la definición de actividades empresariales o profesionales de la LIVA es muy similar a la ya analizada para el IRPF de cara a calificar las rentas obtenidas por los artistas o creadores de NFTs como RAE. Como ya se concluyó en dicho apartado, con carácter general, en el caso de artistas creadores de NFTs, se cumpliría (i) con el elemento objetivo de ordenación por cuenta propia de factores, y (ii) con el elemento subjetivo de llevar a cabo dicha ordenación con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, por lo que la acuñación y transmisión de NFTs en el mercado primario en principio se considerarán actividades empresariales o profesionales sujetas a IVA, y, con ello, estos sujetos tendrán la consideración de empresarios o profesionales a efectos de este impuesto.

Sin embargo, en el caso del IVA, el tenor literal del artículo 4 de la LIVA, establece una aclaración de especial relevancia a estos efectos, y es que se considerará que una persona tiene la condición de empresario o profesional cuando realice actividades empresariales sujetas al impuesto, con independencia del carácter habitual u ocasional con el que se realicen estas. Por lo tanto, el impacto de la habitualidad o frecuencia a la hora de determinar la sujeción a IVA de estas actividades es aún menos relevante en el caso de analizar su sujeción a IVA.

¹⁰⁰ Por ejemplo, si se puede acreditar que la entidad actúa como mera tenedora o inversor privado.

En esta línea se ha pronunciado la DGT, entre otras en su consulta V2097-14, en la cual establece lo siguiente: *«En el escrito de la consulta se expresa que la prestación de servicios se llevaría a cabo, eventualmente, por una persona física que no ejerce habitualmente la actividad de fotografía pero que percibe, por este servicio, una contraprestación. Al respecto debe decirse que la frecuencia o habitualidad con la que un profesional de la fotografía presta servicios no tiene relevancia en lo que respecta a la consideración de esa persona física como empresario o profesional a los efectos del impuesto en la medida en que exista la concurrencia de la ordenación de unos medios de producción que impliquen la voluntad de intervenir en el mercado aunque sea de forma ocasional»*¹⁰¹.

Cabe destacar que este criterio ha sido recientemente reiterado por este Centro Directivo en la contestación a las consultas V0486-22 y V2274-22, donde específicamente se resuelve el tratamiento a efectos de IVA de una transmisión de NFTs vinculados a una serie de ilustraciones y fotografías transformadas mediante Photoshop efectuada por parte de personas físicas. En concreto, sobre la condición de empresario o profesional del transmitente del NFT establece lo siguiente la DGT: *«Por otra parte, debe decirse que la frecuencia o habitualidad con la que un empresario o profesional presta sus servicios no tiene relevancia en lo que respecta a la consideración de esa persona física como empresario o profesional a los efectos del Impuesto, en la medida en que exista la concurrencia de la ordenación de unos medios de producción que impliquen la voluntad de intervenir en el mercado, aunque sea de forma ocasional»*.

Como se puede observar, la nota de la habitualidad no define el ejercicio de una actividad empresarial o profesional a efectos de IVA. Este ejercicio de una actividad empresarial o profesional habrá que definirlo según la intencionalidad en intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, mediante la ordenación por cuenta propia de factores de producción (materiales o humanos), y dicha intencionalidad puede darse aun cuando la prestación de este tipo de servicios no se realice de forma frecuente o recurrente¹⁰².

Por lo tanto, en la medida en que el creador del NFT y transmitente en el mercado primario tenga la consideración de empresario o profesional a efectos del

¹⁰¹ En un sentido idéntico se ha pronunciado la DGT en sus consultas V1102-12 y V1417-20.

¹⁰² Dicho lo anterior, téngase en cuenta que, aunque el peso sea limitado, la falta de recurrencia o habitualidad en el ejercicio de las actividades no siempre es completamente inocua en la determinación de la sujeción al IVA y la condición de empresario o profesional. En este sentido, y a título de ejemplo, la consulta V3074-17 menciona que la actividad no estaría sujeta a IVA si se trata de una actividad *«de carácter aficionado y no se ejerce en un ámbito de actividad económica»* y, por su parte, las consultas V3692-16 y V1845-21 establecen que las personas físicas no tendrían la consideración de empresarios o profesionales cuando realicen la operación de forma *«puntual y aislada y sin intención de continuidad, al margen de una actividad empresarial o profesional»*.

En idénticos términos se pronuncia la DGT en la mencionada consulta V0486-22 al introducir la siguiente puntualización final: *«No obstante, dichas personas físicas no tendrían la consideración de empresarios o profesionales cuando realicen dicha operación, de forma puntual y aislada y sin intención de continuidad, efectuada al margen de una actividad empresarial o profesional»*.

artículo 5 de la LIVA, la transmisión de dicho NFT constituirá una operación sujeta a IVA. Asimismo, como empresarios o profesionales a efectos de IVA, estos artistas y creadores de NFTs deberán cumplir, además, con todas y cada una de las obligaciones formales a las que hace referencia el artículo 164. Uno de la LIVA.

1.2. Caracterización de las operaciones a efectos de IVA: entrega de bienes o prestación de servicios

Sentada la sujeción de estas operaciones a IVA, el siguiente aspecto a determinar es si la transmisión de los NFTs en el mercado primario¹⁰³ (y, en su caso, en el mercado secundario) deben calificarse como entregas de bienes o prestaciones de servicios a efectos de IVA. Esta calificación en la práctica va a resultar muy relevante en tanto que las reglas de localización aplicables, la aplicación de determinadas exenciones, las reglas de determinación de la base imponible, la determinación del devengo o el tipo impositivo pueden variar en función de si nos encontramos ante una calificación u otra a efectos de IVA.

Vaya por delante que la normativa de IVA no contiene una referencia específica a este tipo de operaciones con NFTs, por lo que será necesario partir de la normativa existente y aplicar la misma al caso concreto atendiendo a las particularidades de los NFTs.

Asimismo, y como ya se ha reiterado previamente en este artículo, debido a la variedad de NFTs existentes en el mercado, no va a ser posible sentar un criterio apriorístico aplicable a todos los NFTs, sino que será necesario efectuar un análisis caso por caso tomando en consideración las características particulares de cada NFT en cuestión. Y es que, recordemos, que dentro de los NFTs nos podemos encontrar con:

- (i) NFTs referenciados a activos físicos.
- (ii) NFTs referenciados a activos virtuales o digitales.
- (iii) NFTs referenciados a determinados derechos.
- (iv) NFTs híbridos que representan activos (físicos o virtuales) junto con determinados derechos.

Teniendo en cuenta las cautelas señaladas, pasamos a continuación a exponer una serie de criterios genéricos. Si acudimos a la normativa de IVA, debemos tener en cuenta (i) que la misma define el concepto de entrega de bienes en el artículo 8 de la LIVA, y (ii) que, siguiendo a la normativa de la UE, ofrece un concepto residual de prestaciones de servicios en su artículo 11 de la LIVA, al calificar como tales a todas las operaciones sujetas a IVA que no constituyan entrega de bienes.

En lo que aquí interesa debemos tener en cuenta que el artículo 8 de la LIVA:

¹⁰³ Y, en su caso, en el mercado secundario, sin perjuicio de lo que se comentará más adelante.

- (i) Establece como regla general en su apartado Uno (artículo 8 Uno de la LIVA) que se considerarán entregas de bienes «*la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes*»¹⁰⁴.
- (ii) Dentro de las reglas especiales, también se califica como entrega de bienes en el artículo 8. Dos. Apartado 7 de la LIVA el suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material. A estos efectos, la norma aclara que se considerarán como productos informáticos normalizados aquellos que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario.

Por su parte, dentro de la definición de prestaciones de servicios del artículo 11 de la LIVA debemos destacar:

- (i) La regla general del apartado Uno del artículo 11 de la LIVA, en virtud de la cual, a efectos del IVA, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con la LIVA, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.
- (ii) Adicionalmente, dentro de las reglas especiales del apartado Dos del citado precepto, debemos destacar que se califican como prestaciones de servicios:
 - a) Las cesiones del uso o disfrute de bienes (artículo 11.Dos. 3º de la LIVA.)
 - b) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial (artículo 11.Dos.4º de la LIVA).
 - c) El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte (artículo 11.Dos.16º de la Ley de IVA). En particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de este, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario, ya que, si no, se trataría de una entrega de bienes, dado el carácter residual de esta prestación de servicios.

¹⁰⁴ Nótese que la transmisión del poder de disposición se puede producir por cualquier título jurídico, ya sea el de compraventa, aportación o disolución societaria, resolución administrativa o jurisdiccional, etc.

En aplicación de los preceptos anteriores al caso de los NFTs, y sin perjuicio de la ya señalada necesidad de analizar cada caso concreto, cabe efectuar las siguientes consideraciones:

- (i) La compraventa de aquellos NFTs referenciados (i) a activos virtuales (con independencia de los derechos asociados transmitidos sobre el elemento subyacente), o (ii) a determinados derechos, en principio, se calificarán como prestaciones de servicios a efectos de IVA, en tanto que el elemento que representan no constituye ningún bien corporal ni encajan dentro de ninguna otra regla especial que los califique como prestaciones de servicios.

Esta calificación se ha visto confirmada recientemente por la DGT en sus consultas V0486-22 y V2274-22 anteriormente referenciadas, y, que, por su importancia, pasamos a analizar con más detalle. Estas consultas, la DGT comienza analizando de concepto de NFT¹⁰⁵ y su proceso de creación¹⁰⁶ y transmisión¹⁰⁷, para poder determinar la naturaleza de esta operación a efectos de IVA.

A partir de ahí, tras reproducir el concepto de entrega de bienes¹⁰⁸ (y poner de manifiesto que este tiene carácter comunitario¹⁰⁹), la DGT recuerda (i) que, hasta la fecha de la consulta no hay ningún pronunciamiento al respecto¹¹⁰, y

¹⁰⁵ Definiéndolos en las dos consultas citadas de la siguiente forma: «los NFT o ‘tokens’ no fungibles» son certificados digitales de autenticidad que, mediante la tecnología blockchain (la misma que se emplea en las criptomonedas) se asocia a un único archivo digital. Por tanto, los NFT actúan como activos digitales únicos que no se pueden cambiar entre sí, ya que no hay dos iguales y cuyo subyacente puede ser todo aquello que pueda representarse digitalmente tales como una imagen, un gráfico, un vídeo, música o cualquier otro contenido de carácter digital, incluso obras de arte como pueden ser, en su caso, las que son objeto de consulta».

¹⁰⁶ Estableciendo lo siguiente: «En cuanto al proceso de creación de los NFT, parece que una vez generado el correspondiente archivo digital (imagen o vídeo, por ejemplo), se subiría este a una plataforma, en la que, a través de la tecnología blockchain, tiene lugar la generación del NFT. De esta forma, parecen existir dos activos digitales con entidad propia, esto es, por un lado, el archivo digital subyacente y, por otro, el “token no fungible” o NFT que representaría la propiedad digital del archivo digital subyacente».

¹⁰⁷ En relación con la transmisión la DGT aclara que: «Cabe destacar, no obstante, que lo que va a ser objeto de transmisión, a través de las correspondientes plataformas en línea, es el propio NFT y no el archivo digital subyacente».

¹⁰⁸ En los siguientes términos: «En este sentido cabe destacar que el concepto de entrega de bienes que regula la Ley 37/1992 en su artículo 8, está igualmente definido por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006), cuyo artículo 14.1. lo configura como “la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario”».

¹⁰⁹ En este sentido, tras hacer referencia a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en sus sentencia de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, Asunto C-320/88, la DGT recuerda que: «Del contenido de esta sentencia se deduce, en primer lugar, que el concepto de entrega de bienes a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no es un concepto que admita su análisis únicamente desde el punto de vista del ordenamiento jurídico de los Estados miembros, sino que se trata de un concepto de derecho comunitario que, por tanto, precisa de una interpretación también comunitario».

¹¹⁰ Cuestión que señala expresamente de la siguiente forma: «En este sentido cabe destacar que, a la fecha de contestación de la presente consulta, no existe aún ningún pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la naturaleza de este tipo de activos digitales, a

(ii) que los pronunciamientos sobre el tratamiento de las criptodivisas¹¹¹ no son aplicables a los NFTs debido a su distinta naturaleza¹¹².

Siguiendo con dicho razonamiento, la DGT acaba concluyendo en las consultas V0486-22 y V2274-22 que la transmisión de los NFTs objeto de consulta deben calificarse como prestaciones de servicios, y ello en los siguientes términos: *«tampoco procedería la calificación de la venta de los “token” objeto de consulta como entregas de bienes dado que parece que, en todo caso, el bien subyacente no será la propia fotografía digital¹¹³ como bien corporal existente, de forma que la tenencia del NFT no parece dar derecho, en su caso, a la adquisición de dicho bien corporal sino que el bien subyacente parece que tiene, igualmente, carácter digital»*.

Continuando con esta argumentación, la DGT establece una aclaración esencial, debido a la confusión que a menudo existe en el mercado sobre este tipo de operaciones al indicar que *«En definitiva, el objeto de la transacción parece consistir en el propio certificado digital de autenticidad que representa el NFT sin que tenga lugar la entrega física del archivo de imagen ni del propio archivo digital asociado al mismo»*.

Sentado lo anterior, la DGT acaba concluyendo que la transmisión del NFT con las características planteadas en los dos supuestos de hecho planteados en las consultas V0486-22 y V2274-22 constituyen una prestación de servicios a efectos de IVA.

diferencia de lo que ocurre con las criptomonedas y diversas operaciones relacionadas con las mismas que ya ha sido objeto de análisis por dicho Tribunal y cuyas conclusiones se recogen en la doctrina de este Centro Directivo».

¹¹¹ Los cuales califican las transmisiones de criptomonedas como prestaciones de servicios, como se puede apreciar:

(i) En la jurisprudencia del TJUE, que en su sentencia de 22 de octubre de 2015, asunto David Hedqvist (C263/14), estableció específicamente que, teniendo en cuenta (1) su naturaleza de divisa virtual de flujo bidireccional, y (2) que este tipo de monedas carecen del carácter corporal necesario para que su transmisión sea calificada como una entrega de bienes, la transmisión de criptomonedas debe calificarse como una prestación de servicios en el sentido del artículo 24 de la Directiva de IVA. Para ello, el TJUE se basa también en las conclusiones del abogado General, en particular, en el punto 17 de sus conclusiones.

Se puede acceder a esta sentencia del TJUE por medio de siguiente enlace: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=170305&doclang=ES>

(ii) En el mismo sentido, el Comité de IVA de la UE en su reciente documento de trabajo n° 1037 sobre el tratamiento del IVA de los criptoactivos ha asumido dicha calificación del TJUE de prestaciones de servicios a efectos de IVA para los llamados *tokens* de pago.

(iii) Entre otras en, la consulta V2679-21 de la DGT, donde este Centro Directivo concluye que los *bitcoins*, criptomonedas y demás monedas digitales son divisas por lo que los servicios financieros vinculados con las mismas están exentos del IVA en los términos establecidos en el artículo 20.Uno.18° de la LIVA.

¹¹² Aspecto que manifiesta la DGT en la citada consulta de acuerdo con el siguiente razonamiento: *«No obstante, entiende este Centro directivo que los NFT objeto de consulta no participarían de la naturaleza de las criptomonedas y demás divisas digitales al no configurarse como divisas ni tratarse de bienes fungibles»*.

¹¹³ En el caso de la consulta V2274-22 el elemento subyacente es una ilustración o dibujo.

- (ii) Por lo que respecta a los NFTs referenciados a activos físicos (por ejemplo, a obras de arte en soporte físico), habrá que examinar con mayor detalle los derechos sobre dicho subyacente atribuidos al titular del NFT. En concreto:

a) Si se produce una cesión total de derechos sobre el subyacente de forma que se pueda considerar que se ha producido una transmisión total del poder de disposición de dicho bien corporal, se podría calificar la transmisión de dicho NFT como una entrega de bienes.

Sin embargo, como ya se ha explicado, estas hoy en día son situaciones minoritarias en el mercado.

b) Si no hay cesión de derechos asociados al elemento subyacente junto con la transmisión del NFT o la cesión de dichos derechos es parcial o limitada, entonces muy probablemente volvamos a estar dentro de la categoría de prestaciones de servicios a efectos de IVA. Y es que, recordemos a estos efectos que las transmisiones de derechos, y más particularmente, las cesiones y concesiones de derechos de autor de más derechos de propiedad intelectual e industrial expresamente son calificadas como prestaciones de servicios por la regla especial del artículo 11.Dos.4º de la LIVA.

Debe destacarse que, sobre este particular, no se pronuncia la DGT ni en su consulta V0486-22 ni en la V2274-22, al centrarse en el tratamiento de los NFTs específicamente consultados (NFTs vinculados a ilustraciones transformadas mediante Photoshop y a dibujos e ilustraciones de tipo digital). Sería conveniente, por tanto, una aclaración sobre esta cuestión.

- (iii) Transmisiones de NFTs híbridos. En aquellos casos en los que el NFT en cuestión represente no solo un bien (físico o virtual) sino que incorpore también la transmisión de determinados derechos, su transmisión podrá ser considerada como una operación compleja a efectos de IVA, planteándose la cuestión de si (i) deben separarse y tributar cada una de los elementos y derechos que conforman el NFT atendiendo a su propio tratamiento individual a los efectos del IVA, o (ii) por el contrario, se deben tratar como una única operación global, aplicando a todas las prestaciones de servicios o entregas de bienes que se consideren como operaciones accesorias el tratamiento en imposición indirecta que deba otorgarse a la prestación que se identifique como principal.

Esta es una cuestión que no se encuentra regulada específicamente en la Directiva de IVA y, a nivel doméstico, solo encontramos una sucinta referencia a las operaciones accesorias en el artículo 78. Dos.1º de la LIVA. Sin embargo, como exponen CASCANTE E. y FLORES, A.¹¹⁴ sí que

¹¹⁴ CASCANTE, E. y FLORES, A., «Las operaciones complejas en el IVA: ¿independientes o accesorias?», *Economist&Jurist* [en línea], vol. 26, Nº 222, año 2018, pp. 76-81 [fecha de consulta: 21 de abril de 2022]. Disponible en: <https://www.economistjurist.es/articulos-juridicos-destacados/las-operaciones-complejas-en-el-iva-independientes-o-accesorias/>

nos encontramos abundante jurisprudencia del TJUE en esta materia¹¹⁵ que ha tenido su correspondiente reflejo en la doctrina administrativa de la DGT¹¹⁶ y la jurisprudencia.

Así, el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, «TEAC»), en su Resolución de 14 de diciembre de 2017, pone de manifiesto las dos siguientes pautas en relación con el tratamiento que deben recibir estas operaciones complejas:

- La regla general que debe seguirse en el IVA (y así se refleja en la normativa comunitaria reguladora de este impuesto) es que en cada operación sea exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio (artículo 1, apartado 2, párrafo segundo). Por tanto, de esta regla se desprende que cada prestación debe normalmente considerarse distinta e independiente a efectos del IVA.
- Sin embargo, como complemento a lo anterior, debe tenerse en cuenta que, excepcionalmente, si nos encontramos ante una operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. Y es que, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención por el IVA, deben considerarse como una operación única cuando no puedan considerarse como operaciones independientes. Y ello ocurre en dos supuestos¹¹⁷:

¹¹⁵ Sentencias del TJUE de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting Linien; de 22 de octubre de 1998, asunto C-308/96 y C-94/97, Madgett y Baldwin; de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/96, CPP; 15 de mayo de 2001, asunto C-34/99, Primback; de 3 de julio de 2001, asunto C-389/99, Bertelsmann; de 27 de octubre de 2005, asunto C-41/04, Levob Verzekeringen y OV Bank; de 6 de julio de 2006, asunto C-251/05, Talacre Beach; de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, Aktiebolaget NN; de 14 de junio de 2007, asunto C-434/05, Horizon College; 21 de junio de 2007, asunto C-453/05, Ludwig; 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, Part Service; 11 de junio de 2009, asunto C-572/07, RLRE Tellmer Property; de 22 de octubre de 2009, asunto C-242/08, Swiss Re Germany Holding; de 19 de noviembre de 2009, asunto C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed; de 11 de febrero de 2010, asunto C-88/09, Graphie Procédé; de 2 de diciembre de 2010, asunto C-276/09, Everything Everywhere; de 10 de marzo de 2011, asuntos C-497, 499, 501 y 502/09, Bog; de 5 de julio de 2012, asunto C-259/11, DTZ Zadelhoff vof; de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse; 17 de enero de 2013, asunto C-224/11, BGZ Leasing; de 21 de febrero de 2013, asunto C-18/12, Zamberk; y de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Polans.

¹¹⁶ Entre las que cabe destacar la consulta V0221-18.

¹¹⁷ En esta misma línea cabe destacar los pronunciamientos de la DGT en sus consultas V1415-21 o V218-19, o la jurisprudencia del TJUE, en su Sentencia de 4 de marzo de 2021, asunto Frenetikexito, C-581/19.

- Cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial.
- Cuando uno o varios elementos deben considerarse constitutivos de la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben considerarse como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. Esto es, nos encontramos también ante una prestación única cuando una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y la otra o las otras prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

En este sentido, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para el destinatario un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

De cara a determinar en cuál de estos escenarios estamos, y en palabras del TEAC «*Teniendo en cuenta esta doble circunstancia que se ha expuesto (cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente y, por otra, la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe dividirse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA) y para concretar y determinar ante qué situación nos encontramos, debe recordarse que no existe una regla absoluta sobre la determinación de la amplitud de una prestación desde el punto de vista del IVA, o para determinar la extensión de una prestación y, por tanto, para concretar la amplitud de una prestación es preciso considerar todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión. No obstante, estas apreciaciones deben realizarse considerando el punto de vista del consumidor medio, y debe tenerse en cuenta, en una apreciación de conjunto, la importancia cualitativa, y no meramente cuantitativa, de los distintos elementos en que se compone la operación*».

De acuerdo con este criterio, cuando nos encontremos con un NFT que represente un bien (físico o virtual) e incorpore también la transmisión de determinados derechos, con carácter general, se analizará la calificación como entregas de bienes o prestaciones de servicios y su correspondiente tributación de IVA de cada una de estas prestaciones por separado. Excepcionalmente, solo en aquellos casos en los que se determine que, teniendo en cuenta la importancia cuantitativa y cualitativa de los distintos elementos comprendidos en la transmisión, dentro del conjunto transmitido existe una operación principal y una serie de prestaciones accesorias (que permiten al adquirente del NFT disfrutar en las mejores condiciones de dicha

prestación principal) se aplicará a estas últimas el tratamiento (como entrega de bienes o como prestación de servicios) de la prestación identificada como principal dentro del NFT transmitido.

De lo anterior se desprende que, a día de hoy, en la mayoría de las ocasiones la transmisión de un NFT se encuadrará dentro de la categoría de prestaciones de servicios a efectos de IVA, mientras que su calificación como entrega de bienes va a quedar reservada a casos más excepcionales en la práctica. Sin perjuicio de lo anterior, se deberá estar en disposición de identificar estos últimos supuestos de entregas de bienes para otorgarles un correcto tratamiento a efectos de IVA.

En cualquier caso, no estaría de más una aclaración bien normativa o interpretativa sobre este particular que ayude a otorgar una mayor seguridad jurídica en el mercado, teniendo en cuenta las implicaciones de esta calificación en aspectos como la localización de las operaciones gravadas, que seguidamente analizaremos.

1.3. Localización de las operaciones: servicios prestados por vía electrónica y otras reglas especiales susceptibles de aplicación

Como se ha anticipado, la calificación de la transmisión de los NFTs, como entregas de bienes o prestaciones de servicios va a resultar determinante, entre otras cosas, en la determinación de las reglas de localización aplicables a efectos de IVA.

Como quiera que en la generalidad de supuestos nos encontraremos ante una prestación de servicios, comenzaremos analizando las reglas de localización aplicables a estos (haciendo especial referencia a los llamados servicios prestados por vía electrónica y otras reglas especiales que pueden resultar aplicables) para posteriormente hacer una breve referencia a la localización en el caso (claramente residual en la práctica) de que podamos encontrarnos ante una entrega de bienes.

1. Servicios prestados por vía electrónica

Para determinar la localización de las prestaciones de servicios sujetos a IVA, la Ley de IVA establece una regla general en su artículo 69. Uno y determinadas reglas especiales en sus artículos 69. Dos y 70. Tal y como está configurada la norma, la aplicación de la regla general es subsidiaria con respecto a la aplicación de las reglas especiales, de forma que, si se confirma que resulta de aplicación alguna de las reglas especiales previstas en los preceptos citados, prevalecerá esta sobre la aplicación de la regla general del artículo 69 de la LIVA.

Dentro de las reglas especiales, el artículo 69. Tres 4º de la LIVA, define los servicios prestados por vía electrónica como *«aquellos que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y*

enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos (...).».

En la medida en que el IVA es un impuesto armonizado a nivel europeo, conviene complementar la definición anterior con lo dispuesto (i) en el Anexo I de la Directiva 2006/112/CE (Directiva de IVA), y (ii) al artículo 7 y Anexo I del Reglamento (UE) N.º 282/2011 modificados por el Reglamento de Ejecución (UE) N.º 1042/2013.

Específicamente, el artículo 7 del Reglamento 282/2011 establece que las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán *«los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información»*.

De esta definición se desprende que deben concurrir los siguientes cuatro elementos para que un servicio se considere prestado por vía electrónica:

- (i) Los servicios deben prestarse a través de Internet o una red electrónica (primer elemento).
- (ii) Son servicios donde su naturaleza hace que la oferta sea esencialmente automatizada (segundo elemento).
- (iii) La naturaleza del servicio permite el suministro con una mínima intervención humana (tercer elemento).
- (iv) La naturaleza de un servicio hace que sea imposible prestarlos en ausencia de tecnologías de la información (cuarto elemento).

En el caso de los NFTs, resulta evidente que se cumplen el primer, segundo y cuarto requisito de los que se acaban de señalar. Pero pueden plantearse más dudas en relación con el tercero (intervención humana mínima), y como expuse en otro trabajo¹¹⁸, *«(...) precisamente este concepto de “grado de intervención humana”, es un concepto controvertido pero que se considera clave para fijar el límite en la consideración de estos servicios como prestados por vía electrónica por parte de la Comisión Europea y por la propia Agencia Tributaria española. De esta forma, en aquellos casos en los que el grado de intervención humana es elevado, muy probablemente no estemos ante un servicio prestado por vía electrónica mientras que, si el grado de intervención humana es reducido, es previsible que estemos en el ámbito del comercio electrónico»*.

Pues bien, en el caso de los NFTs, resulta razonable considerar que la intervención humana en relación con el suministro del NFT (si se asimila el suministro a

¹¹⁸ EGEA PÉREZ-CARASA, Í., «Tributación de los influencers: Normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones», *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. 75, 2021, pp. 15-112.

la mera transmisión del NFT) puede considerarse mínima. Por el contrario, si la apreciación de la intervención humana debe efectuarse con respecto al conjunto, esto es, tomando también en consideración la intervención humana en la elaboración, en su caso, del elemento subyacente dicha intervención humana encontrará más dificultades para poder considerarse mínima.

Naturalmente, esta segunda interpretación podría tener más sentido en aquellos casos en los que se transmitan el NFT junto con el elemento subyacente (o derechos sobre el mismo), casos que, como hemos visto, son más bien minoritarios. Por el contrario, si solo se transmite el NFT de forma aislada, entonces existen más argumentos para defender la concurrencia de esa mínima intervención humana, pero, de nuevo, sería recomendable una aclaración normativa o interpretativa sobre este particular.

Realizadas las reflexiones anteriores, no debemos olvidar que tanto la Ley de IVA, como la normativa comunitaria establecen una lista ejemplificativa de supuestos dentro de las cuales podrían entenderse incluidas las transmisiones con NFTs. En este sentido:

1. El propio artículo 69 Tres 4º de la LIVA establece que se considerarán servicios prestados por vía electrónica *«entre otros, los siguientes:*
 - a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.*
 - b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.*
 - c) El suministro de programas y su actualización.*
 - d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.*
 - e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.*
 - f) El suministro de enseñanza a distancia».*
2. Asimismo, la legislación de la UE sobre el IVA también proporciona las listas ilustrativas de suministros que se consideran servicios suministrados electrónicamente y de aquellos excluidos de este concepto. En concreto (i) la lista (positiva) de los servicios incluidos en este grupo se encuentra en el artículo 7, apartado 2, y en el anexo I de Reglamento 282/2011, así como en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE sobre el IVA, y (ii) La lista (negativa) de suministros que no se consideran servicios prestados electrónicamente está contenido en el artículo 7, apartado 3, del Reglamento 282/2011 así como en el Anexo III de la Directiva de IVA.

En el cuadro que se muestra a continuación se detallan aquellos elementos de la lista positiva que, atendiendo a las características de los NFTs, pueden considerarse relevantes:

Categoría del Anexo II de la Directiva 2006/112/CE	Servicios comprendidos en el Anexo I del Reglamento de Ejecución 282/2011
Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos	(i) Acceso o descarga de fondos de escritorio. (ii) Acceso o descarga de imágenes fotográficas o pictóricas o de salvapantallas. (iii) Contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas. (iv) Suscripción a periódicos y revistas en línea. (v) <i>Weblogs</i> y estadísticas de sitios web. (vi) Noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos. (vii) Información en línea generada automáticamente por programas informáticos tras la introducción de datos específicos por el cliente, como datos jurídicos y financieros, por ejemplo, datos sobre la Bolsa continuamente actualizados. (viii) Suministro de espacio publicitario como, por ejemplo, <i>banners</i> en un sitio web o página web. (ix) Uso de motores de búsqueda y de directorios de Internet.
Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio	(i) Acceso o descarga de música en ordenadores personales y teléfonos móviles. (ii) Acceso o descarga de melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos. (iii) Acceso o descarga de películas. (iv) Descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles. (v) Acceso automatizado a juegos en línea que dependan de Internet, o de otra red electrónica similar, en los que los jugadores se encuentren en lugares diferentes.

Pues bien, tal y como hemos visto, dado que en una gran mayoría de supuestos la transmisión de NFTs no constituyen más que suministros, por medios electrónicos, de archivos de metadatos vinculados a un activo virtual (que pueden ser archivos de imágenes, música, textos, manifestaciones artísticas, culturales, deportivas o avatares y elementos digitales de videojuegos) dicha transmisión podrá encuadrarse dentro del concepto de servicios prestados por vía electrónica.

A esta misma conclusión llega la DGT en las ya mencionadas consultas V0486-22 y V2274-22 en las cuales establece lo siguiente sobre este particular: *«los servicios denominados de arte digital que se concretan en la venta del NFT por parte del consultante desde algún tipo de plataforma en línea o marketplace deben ser calificados como servicios prestados por vía electrónica»*.

No obstante, en la medida en que, como se acaba de precisar, uno de los requisitos para acceder a esta calificación de servicios prestados por vía electrónica es que la naturaleza del servicio permita su suministro con una mínima intervención humana, interesa destacar la reflexión efectuada por la DGT en ambas consultas de cara a guardar consistencia con la doctrina anteriormente manifestada por este Centro Directivo en relación con los servicios prestados por artistas de forma digital.

En concreto, la DGT al analizar la calificación de la venta de un NFT como prestación de servicios por vía electrónica recuerda que, de acuerdo con el criterio manifestado en sus consultas V0716-16, V2689-19 o V0025-21 (que analizan servicios prestados por artistas de forma digital), es necesario diferenciar los dos siguientes supuestos:

- (i) Prestaciones de servicios que consisten en el diseño personalizado de un determinado dibujo, archivo, o cualquier otro elemento que es enviado por correo u otro medio electrónico al cliente una vez realizado el mismo.
- (ii) Casos en los que se suministran contenidos digitales no personalizados (ficheros de dibujos, grabados o cualquier otro fichero no personalizado) que sus clientes pueden descargar a través de Internet.

Pues bien, la DGT concluye que la venta del NFT debe clasificarse como un servicio prestado por vía electrónica al considerar que estamos en el segundo de los dos supuestos anteriores y ello dado que no existe ningún encargo que implique la personalización del elemento subyacente al NFT. El razonamiento seguido por la DGT sobre este aspecto es el mismo en las dos consultas referenciadas y se reproduce a continuación: *«el supuesto objeto de consulta no existe un encargo por parte del cliente de la obra que implique la personalización de un determinado diseño o fotografía sino que se trata de fotografías¹¹⁹ que, en su caso, son objeto de transformación por el artista mediante un programa informático y que son objeto de venta si bien, por la propia tecnología blockchain utilizada, se convierten*

¹¹⁹ O, en el caso de la consulta V2274-22, de dibujos e ilustraciones.

en bienes digitales únicos y originales, puesto que no existe otro activo digital idéntico, siendo objeto de transmisión, además, no el propio archivo digital de la fotografía, sino el certificado digital de autenticidad que representa el NFT».

Como servicios prestados por vía electrónica, las reglas de localización para determinar el IVA del territorio aplicable van a depender de la condición y de la localización del destinatario del servicio prestado por el creador del NFT y transmitente en el mercado primario¹²⁰. Así, partiendo de la base de que el vendedor del NFT es un empresario o profesional establecido en España, los distintos escenarios que nos podemos encontrar son los siguientes:

- (i) Cuando el destinatario del servicio prestado sea empresario o profesional¹²¹, hay que diferenciar en función de si el mismo se encuentra establecido en:
 - a) *La Península o Islas Baleares*: en este caso, estaríamos ante una operación interna, de forma que el servicio se considera prestado en el Territorio de Aplicación del IVA español (TAI) y sujeto al IVA español.
 - b) *En un EM de la UE distinto de España*: en este caso, el servicio no estaría sujeto al IVA español, sino al IVA del EM de destino. La factura se emitiría sin IVA español aplicando el destinatario el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.
 - c) *Fuera de la UE*: el servicio no estaría sujeto al IVA, salvo en el caso de que se aplique la regla de cierre relativa al lugar de uso y consumo efectivo prevista en el artículo 70 Dos de la LIVA y que se expone más adelante.
- (ii) Cuando el destinatario del servicio prestado sea un consumidor final¹²² será necesario diferenciar en función de dónde se encuentre dicho destinatario. En concreto, el mismo puede localizarse:
 - a) *En la Península o Islas Baleares*: en cuyo caso, el servicio está sujeto al IVA español, considerándose una operación interna. En consecuencia, el vendedor del NFT deberá repercutir el IVA español en la factura que emita para el destinatario de la operación.

¹²⁰ Que, como se desglosará de forma detenida más adelante, podrá ser (i) la propia plataforma (en aplicación del criterio de la consulta V2274-22), o (ii) el comprador último del NFT (si no aplica la presunción del artículo 9 del Reglamento 282/2011, y, en consecuencia, la plataforma no es considerada como destinatario-criterio inicialmente sostenido en la consulta V0486-22).

¹²¹ Lo cual ocurrirá, con carácter general, cuando se considere que el destinatario es la plataforma de venta de NFTs o *marketplace* (en aplicación del criterio de la consulta V2274-22).

¹²² Supuesto que nos encontraremos si se considera que la plataforma no es destinataria del servicio, por no aplicarse la presunción del artículo 9 del Reglamento 282/2011.

- b) *En otro EM de la UE*: con efectos desde el 1 de julio de 2021, se establece una regla de localización especial debiendo diferenciar los dos siguientes supuestos:
- *Escenario 1*: si, además de cumplirse los requisitos relativos al prestador (vendedor del NFT) y destinatario (consumidor final situado en otro EM de la UE), el importe total de este tipo de prestaciones de servicios del vendedor del NFT (excluido el impuesto), no supera en el año natural anterior la cantidad de 10.000 euros o su equivalente en moneda nacional, se considerará que el servicio se localiza en España (sede del vendedor del NFT y prestador del servicio), y, en consecuencia, estaría sujeto a IVA Español. No obstante, deben tenerse en cuenta las dos siguientes precisiones:
 - En el caso de que esa cantidad se supere durante el año en curso, tributa en destino una vez se exceda dicho umbral.
 - Voluntariamente, se permite que el empresario o profesional lleve a cabo la opción de tributar en destino, aunque no se haya superado el importe límite. Esta opción comprende como mínimo dos años naturales. Si a su finalización no reitera esta opción, la misma es revocada automáticamente.
 - *Escenario 2*: en aquellos casos en los que el importe total de las prestaciones de servicios del vendedor del NFT, excluido el impuesto, supere el umbral de los 10.000 euros, tributará a efectos del IVA en sede del destinatario.

Este cambio en el lugar de tributación viene acompañado de un nuevo régimen al que podrán acogerse voluntariamente los vendedores de estos servicios, conocido como régimen de ventanilla única o «*One-Stop Shop*» («OSS»). El mismo permitirá que los vendedores de NFTs no tengan que identificarse y darse de alta en cada EM de consumo, sino que podrán presentar sus declaraciones de IVA desde un único punto en el Portal Web de su Estado de Identificación (en el ejemplo, España). Para ello, deberán expresamente registrarse en este régimen.
- c) *Fuera de la UE*: debe entenderse que los servicios tecnológicos no están sujetos al IVA español, salvo en caso de aplicación de la regla de cierre, que veremos seguidamente.

Las reglas anteriores pueden verse representadas de forma esquemática en el cuadro del **Anexo I**.

2. Problemática práctica debida a la falta de información sobre el destinatario y soluciones articuladas por la DGT

Como se puede observar en el apartado anterior, a la hora de aplicar las reglas anteriores para determinar la localización de los servicios prestados (y con ello, determinar el IVA territorial aplicable a la venta de los NFTs en el mercado primario), resulta esencial conocer quién es el destinatario del servicio, si el mismo actúa o no como empresario o profesional a efectos de IVA, y su localización.

Y es aquí donde se pone de manifiesto que la normativa tributaria vigente —y, en particular, la del IVA— no ha sido adaptada todavía a la realidad de los criptoactivos y, en general, de la tecnología *blockchain*. Y es que, en la práctica, se genera un problema de difícil solución para el vendedor del NFT, el cual, sencillamente, no va a disponer de la información necesaria del comprador para localizar la operación a efectos de IVA. Esto es así en tanto que lo único que podrá conocer dicho vendedor será, como mucho, la clave pública registrada en *blockchain* del adquirente, y, en su caso, el alias o sobrenombre utilizado en la plataforma.

Esta problemática ha sido consultada de forma expresa a la DGT¹²³. De cara a abordar la misma, debemos diferenciar:

- (i) El criterio inicial manifestado por este Centro Directivo en la consulta V0486-22, en la cual la DGT (i) asumía que las plataformas actuaban en nombre y por cuenta ajena¹²⁴, y (ii) se limitaba hacer una referencia a los criterios generales y las presunciones de localización establecidos en el Reglamento 282/2011 (artículo 24 *bis*, 24 *ter* de la citada norma), las cuales debían ser utilizadas por el vendedor del NFT para localizar al comprador del NFT¹²⁵.

¹²³ En concreto, en la consulta V0486-22 se establece expresamente lo siguiente «*El consultante plantea la problemática existente en las transacciones objeto de consulta en relación con la determinación del lugar donde está establecido el cliente dado que dichas transacciones se llevan a cabo a través de plataformas on line de forma anónima toda vez que dichos clientes se identifican únicamente mediante sus “nicks” o “alias”*».

Por su parte, la consulta V2274-22, establece lo siguiente: «*En el caso objeto de consulta debe tenerse en cuenta el hecho de que, de acuerdo con la información suministrada, a los vendedores de esta clase de activos digitales, como el consultante, le es imposible identificar a los compradores de sus servicios electrónicos, los cuales se identifican exclusivamente, y solo en algunos casos, ante las plataformas en línea en la que compran los correspondientes NFTs, las cuales, a su vez, por motivos de protección de datos, seguridad o privacidad actúan de forma opaca, no soliendo compartir dichos datos con los compradores*».

¹²⁴ Sobre este particular, la DGT llevaba a cabo el siguiente razonamiento: «*Del escrito de consulta no puede deducirse en calidad de qué actúa la entidad encargada de la gestión de la subasta en línea, esto es, si en nombre propio o ajeno, si bien el hecho de que se aluda a que la misma no puede proporcionar al consultante la identidad concreta del comprador parece indicar que su labor de intermediación se limita a actuar en nombre ajeno y no en nombre propio, de suerte que la transacción objeto de consulta parece realizarse entre el consultante y el comprador del bien o servicio digital correspondiente y que la operación debe facturarse por el propio consultante al comprador del NFT. Sobre esta hipótesis se contestará la presente consulta*».

¹²⁵ Criterios y presunciones que veremos detenidamente más adelante.

Esta mera remisión a los puntos de conexión de los artículos 24 *bis* y 24 *ter* del Reglamento 282/2011 no solucionaban en la práctica el problema en un mercado con unas características tan particulares como el de los NFTs, basados en la tecnología *blockchain*. Y es que, en efecto, en la práctica totalidad de supuestos el vendedor tampoco podía tener acceso a ninguno de los datos referenciados como presunciones de localización por el Reglamento 282/2011¹²⁶.

- (ii) Un cambio relevante con respecto al criterio anterior, puesto de manifiesto en la reciente consulta V2274-22. En esta segunda consulta, una vez constatado que la mera remisión a las presunciones del Reglamento 282/2011 resultaba insuficiente para solucionar el problema del vendedor, matiza el criterio de su anterior consulta y adopta una solución alternativa.

En esencia, esta solución alternativa pasa por considerar que la plataforma de los NFTs (que es la que, en su caso, dispone de la información sobre el comprador del NFT) actúa en nombre propio en lo que respecta a la venta de los NFTs. Así lo manifiesta la DGT en los siguientes términos: *«De esta forma, y toda vez que el vendedor consultante no puede obtener la información necesaria para facturar en nombre propio a los clientes finales, debe ser la propia plataforma en línea la que parece que*

¹²⁶ Ante esta falta de información, un vendedor de NFT establecido en España a efectos de IVA que quisiera evitar cualquier tipo de discusión con la Administración tributaria española se veía obligado a adoptar un criterio de prudencia y considerar, ante la ausencia de información, que todas las operaciones estaban sujetas a IVA español, repercutiendo IVA español por la transmisión de los NFTs (con independencia de que la condición del comprador, de ser conocida, pudiera llevar a una conclusión distinta).

Aunque esta alternativa evitara eventuales discusiones con la Administración tributaria española (en tanto que se estaría repercutiendo IVA español en exceso), la misma generaba (i) un problema práctico en la determinación de la base imponible (en tanto que el valor del NFT que figura en los *marketplaces* no distingue si el precio incluye o no el IVA), y (ii) un problema de liquidez para el vendedor (en la medida en que el mismo debería ingresar IVA en euros a través del modelo correspondiente cuando las contraprestaciones que perciba del comprador serán en criptodivisas).

Para neutralizar el primero de los dos problemas anteriores, una posible solución sería incluir en los términos y condiciones de la subasta del NFT una aclaración por la cual se establezca que el precio de subasta incluye los impuestos indirectos, de forma que se pueda acreditar en un futuro que los pagos recibidos en criptodivisas por dichos NFTs llevan incluido el IVA correspondiente.

Nótese que la solución que se acaba de exponer también es apuntada por PÉREZ POMBO, el cual, al analizar la contestación a la consulta tributaria vinculante V0486-22 sobre esta problemática, establece lo siguiente: *«Ahora bien, esta circunstancia no le preocupa a la DGT, sencillamente, porque es un problema para el sujeto pasivo del IVA que transmita los NFT's. En efecto, conforme el artículo 19 del Reglamento UE 282/2011, salvo que el destinatario se identifique como empresario o profesional (y proporcione un NIF-IVA) se presume que el destinatario es un consumidor final (B2C). Asimismo, para la no sujeción o exención de gravamen del IVA atendiendo a la localización del comprador, la normativa exige que el transmitente acredite y pruebe que el comprador está establecido fuera de España.*

Por consiguiente, esta opacidad o falta de información hará que, aquel empresario o profesional establecido en España que se dedique a la creación y/o transmisión de NFT's, por defecto, deberá liquidar el IVA por todas y cada una de las operaciones realizadas»; en PÉREZ POMBO, E., «El IVA en las operaciones de venta de NFTs», *fiscalblog.es* [en línea], 26 de abril de 2022 [fecha de consulta: 16 de junio de 2022]. Disponible en: <https://fiscalblog.es/?p=7566>

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

Para articular esta solución, la DGT (i) parte de la aplicación de la presunción contenida en el artículo 9 bis del Reglamento 282/2011, de forma que asume que la plataforma actúa en nombre propio¹²⁷ y (ii) sobre esa base, considera que se producen dos prestaciones de servicios (una venta de NFT del vendedor a la plataforma y una segunda venta del mismo NFT de la plataforma al comprador) tal y como pasamos a exponer a continuación:

- a) *Aplicación de la presunción del artículo 9 bis del Reglamento 282/2011 al caso de las ventas de NFTs.* El artículo 9bis del Reglamento 282/2011¹²⁸ establece la siguiente presunción a la hora de localizar las prestaciones de determinados servicios a través de una red de telecomunicaciones, un portal o una interfaz digital:

«A efectos del artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE, cuando se presten servicios por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones, se presumirá que un sujeto pasivo que toma parte en la prestación actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador de dichos servicios, salvo que el prestador sea reconocido expresamente como tal por ese sujeto pasivo y que ello quede reflejado en los acuerdos contractuales entre las partes.

Para que se considere que el prestador de servicios por vía electrónica ha sido reconocido expresamente como tal por el sujeto pasivo, deberán cumplirse las siguientes condiciones:

a) la factura emitida o facilitada por cada sujeto pasivo que participe en la prestación de los servicios por vía electrónica deberá indicar con precisión cuáles son tales servicios y el prestador de estos servicios;

b) el recibo o la factura que se haya emitido o facilitado al cliente deberá indicar con precisión los servicios prestados por vía electrónica y el prestador de estos servicios.

A efectos del presente apartado, un sujeto pasivo que, respecto a la prestación de servicios efectuada por vía electrónica, autorice el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o fije los términos y

¹²⁷ Al contrario de lo que asumía en su consulta precedente, la V0486-22.

¹²⁸ En relación con este precepto, téngase en cuenta que a la fecha de emisión del presente artículo está pendiente de resolución por parte del TJUE el asunto C695-20 Asunto C-695/20 Fenix International Limited contra Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, donde se plantea la eventual nulidad del artículo 9 bis del Reglamento 282/2011 por suponer una extralimitación que completa o modifica el artículo 28 de la Directiva de IVA.

El Abogado General determina en sus conclusiones que el artículo 9 bis es válido en la medida en que dicha disposición respeta los objetivos generales esenciales perseguidos por el artículo 28 de la Directiva del IVA, es necesaria o útil para la aplicación de dicho artículo y precisa este último sin completarlo ni modificarlo. Puede accederse a dichas Conclusiones a través del siguiente enlace: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=265601&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=324362>

las condiciones generales de la prestación, no podrá indicar expresamente a otra persona como prestadora de dichos servicios¹²⁹».

Como se puede observar, el legislador europeo, consciente de la relevancia del rol de las plataformas en el ámbito de las prestaciones de servicios electrónicos y de su acceso a la información de los usuarios, otorga a la mismas un papel central en la determinación de la localización de los servicios a través de la citada presunción. En concreto, ante una eventual falta de información por parte del prestador de los servicios (que los lleva a cabo a través de dichas plataformas) de las características del destinatario final, y asumiendo que estas plataformas sí tienen dicha información sobre el destinatario de los servicios, el artículo 9 *bis* del citado Reglamento traslada la carga relativa a la localización de los destinatarios de los servicios a las plataformas presumiendo, con carácter general¹³⁰ su actuación en nombre propio.

Pues bien, la DGT en su reciente consulta V2274-22 considera que esta presunción resulta aplicable a las plataformas o *marketplaces* que operan en los mercados de NFTs ante la falta de información disponible para los vendedores de estos criptoactivos, y ello en los siguientes términos: «La presunción contenida en el artículo 9 *bis* del referido Reglamento 282/2011 aplicable al supuesto objeto de consulta, complementa y matiza el criterio establecido por este Centro directivo en la contestación vinculante de 10 de marzo de 2022, número V0486-22, anteriormente referenciada, y será de aplicación cuando se den las circunstancias señaladas que imposibiliten al prestador del servicio electrónico que se sirve de la plataforma para que facilite su venta, el conocimiento de la información necesaria referente al adquirente que posibilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias como sujeto pasivo respecto de dicha transacción. En estas circunstancias, como se ha señalado será la plataforma quien preste el servicio electrónico en que se concreta la venta de los NFTs en nombre propio y tendrá, en su caso la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido».

La presunción de actuación en nombre propio tiene una consecuencia fundamental y es que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 11.Dos.15º de la LIVA se entiende que la plataforma mediadora ha recibido y prestado por sí mismo el correspondiente servicio. En definitiva, ello implica dividir la prestación de servicios consistente en la venta del NFT en dos operaciones:

¹²⁹ El apartado 3 del citado artículo 9 *bis* de Reglamento 282/2011 aclara que: «Lo dispuesto en el presente artículo no se aplicará a los sujetos pasivos que se encarguen solamente del procesamiento de los pagos relativos a servicios prestados por vía electrónica o a servicios telefónicos prestados a través de Internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por Internet (VoIP), y que no participen en la prestación de esos servicios telefónicos o prestados por vía electrónica».

¹³⁰ Y salvo que el prestador sea reconocido expresamente como tal la plataforma en los términos descritos en el artículo 9 *bis* del Reglamento 282/2011.

- Un primera prestación de servicios (venta del NFT) del vendedor a la plataforma: para localizar esta prestación de servicios a efectos de IVA, el vendedor deberá atender a la condición y localización de la plataforma utilizada (de forma que no precisa conocer detalles del comprador final del NFT)
- Una segunda prestación de servicios (venta del NFT) de la plataforma al comprador final del NFT: en este caso, será la plataforma quien deberá disponer de información del comprador del NFT para localizar la operación y determinar el IVA territorial aplicable.

Pasamos ahora a ver el tratamiento y las reglas de localización de cada una de estas dos operaciones.

- b) *Localización de la venta del NFT del vendedor a la plataforma (prestación de servicio por vía electrónica a empresario o profesional)*. La primera venta del NFT desde el vendedor a la plataforma tiene como particularidad que el destinatario (plataforma) actúa como empresario o profesional a efectos de IVA¹³¹. En consecuencia, resultaría de aplicación la regla general de localización de prestación de servicios entre empresarios o profesionales (*business to business* o B2B) prevista en el artículo 69, Uno, 1º de la LIVA, en virtud de la cual, el servicio se localiza en sede del destinatario del servicio (es decir, donde se encuentre establecida la plataforma a efectos de IVA).

Así las cosas, partiendo de un vendedor de un NFT en el mercado primario que se encuentre establecido en España a efectos de IVA, se podrían dar los siguientes escenarios:

- Un primer escenario en el que la plataforma (que, en los términos expuestos, actúa en nombre propio), no tenga en territorio de aplicación del IVA español ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente a efectos de IVA. Esta situación, que como veremos en el apartado de las plataformas, será la más habitual en la práctica, conllevaría que esta primera venta del NFT a la plataforma no se encuentre sujeta a IVA español, de forma que no será necesario emitir la factura con IVA español¹³². A su vez, dentro de este escenario, podemos distinguir en función de si:

¹³¹ Recordemos la presunción de que toda persona jurídica tiene la condición de empresario o profesional a efectos de IVA de conformidad con el artículo 5 de la LIVA.

¹³² Este escenario se plantea precisamente en la contestación a la consulta V 2274-22, en la cual la DGT dispone lo siguiente: «Del escrito de consulta no puede deducirse el lugar de establecimiento de la plataforma en línea que gestiona la venta de los NFTs en nombre propio. Por tanto, y de acuerdo con la regla general relativa al lugar de realización transcrita, el servicio prestado por el consultante a favor de la plataforma, que actúa como empresaria o profesional, no estaría sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido en caso que la plataforma, que actúa en nombre

- La plataforma está establecida a efectos de IVA en un EM de la UE distinto de España: en este caso, el servicio no estaría sujeto al IVA español, sino al IVA del EM de destino. La factura se emitiría sin IVA español aplicando el destinatario el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.
 - La plataforma está establecida fuera de la UE, en cuyo caso, el servicio no estaría sujeto al IVA, salvo en el caso de que se aplique la regla de cierre relativa al lugar de uso y consumo efectivo prevista en el artículo 70 Dos de la LIVA que examinaremos en el siguiente apartado.
- Un segundo caso (más minoritario en la práctica) en el que la plataforma tenga su sede o esté establecida (por disponer de un EP a efectos de IVA) en el territorio de aplicación del IVA español. En este caso, la factura a emitir por el vendedor del NFT sí debería repercutir IVA español¹³³.

Como se puede observar, con la aplicación de la presunción del artículo 9 *bis* del Reglamento 282/2011 se soluciona la problemática de la ausencia de información sobre el comprador para el vendedor del NFT en el mercado primario, y ello en tanto que para determinar la correcta tributación en IVA de esta primera operación, el vendedor simplemente necesita saber dónde se encuentra establecida la plataforma a través de la que comercializan sus NFTs (que, generalmente, no se encontrará establecida en España de forma que no será necesario repercutir IVA español).

- c) *Localización de la venta del NFT de la plataforma al comprador final del NFT.* Partiendo de la presunción de la actuación de las plataformas como mediadores en nombre propio, se entenderá que estas prestan a los compradores el mismo servicio que reciben del vendedor del NFT (esto es, que venden a los compradores los NFTs que previamente han adquirido del vendedor).

Para determinar la tributación de esta segunda operación corresponderá a la plataforma (como sujeto pasivo de esta segunda prestación de servicios) determinar la condición de los adquirentes finales de los NFTs objeto de comercialización como empresarios o profesionales o consumidores finales, así como la ubicación de los mismos a efectos de determinar el lugar de realización de la venta de los citados NFTs.

propio, no tuviera en el territorio de aplicación del impuesto ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente o, en su defecto, un domicilio o residencia habitual que fueran destinatarios de dichos servicios».

¹³³ La propia DGT en su consulta V2274-22 también contempla esta posibilidad en los siguientes términos «No obstante, en caso contrario, dichos servicios sí estarían sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar al tipo general del Impuesto del 21 por ciento».

En la medida en que los adquirentes pueden ser indistintamente empresarios o profesionales actuado como tales o consumidores finales a efectos de IVA, la plataforma deberá aplicar las reglas expuestas en el apartado anterior que resulten aplicables para cada caso.

Con carácter adicional, cabe recordar que las propias plataformas también podrán hacer uso de los criterios generales y presunciones establecidos en el Reglamento 282/2011 para localizar a los compradores de los NFTs (que no dejan de ser usuarios de dichas plataformas). En concreto, la DGT hace referencia:

- A la regla del artículo 24 *bis* del Reglamento de Ejecución 282/2011¹³⁴.
- A las presunciones del artículo 24 *ter* letras a) b) y c) del citado Reglamento 282/2011¹³⁵ (lugar de instalación de la línea fija terrestre —para servicios prestados a través de línea fija terrestre—; código del teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de los servicios —para servicios prestados a través de redes móviles—; lugar donde se encuentre el descodificador o dispositivo similar o lugar al que se envíe la tarjeta de televisión para ser utilizada en ese lugar —para servicios en los que se utilicen estos dispositivos—).
- La regla residual del artículo 24 *ter* d) lugar que permite, para casos no contemplados en las reglas anteriores:
 - Presumir que el cliente que se encuentra localizado sea determinado como tal por el prestador basándose en dos elementos de prueba no contradictorios de los enumera-

¹³⁴ En cuyo apartado 1 se establece que «A efectos de los artículos 44, 58 y 59 bis de la Directiva 2006/112/CE, cuando un prestador de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica, preste dichos servicios en ubicaciones tales como una cabina telefónica, una zona de acceso inalámbrico WIFI, un cibercafé, un restaurante o el vestíbulo de un hotel, en las que ese prestador requiera la presencia física en ese lugar del destinatario de los servicios, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en dicha ubicación y que es en ella donde tiene lugar el uso y disfrute efectivo del servicio».

¹³⁵ Recordemos que este artículo establece las siguientes presunciones: «A efectos del artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE, en el caso de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de la prestación de servicios efectuada por vía electrónica, prestados a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo:

a) a través de su línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, en el lugar de instalación de la línea fija terrestre;

b) a través de redes móviles, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de dichos servicios;

c) para los que sea necesario utilizar un dispositivo descodificador o similar o una tarjeta de televisión, y en los que no se utilice una línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, en el lugar donde se encuentre el descodificador o dispositivo similar o, si ese lugar no se conociera, en el lugar al que se envíe la tarjeta de televisión para ser utilizada en ese lugar».

dos en el artículo 24 *septies* del Reglamento 282/2011¹³⁶. Estos elementos de prueba son: (i) la dirección de facturación del cliente; (ii) la dirección de protocolo Internet del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización; (iii) los datos bancarios, como el lugar en que se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago, o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco; (iv) el código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente; (v) la ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se le presta el servicio, y (vi) otra información relevante desde el punto de vista comercial.

- Presumir que el cliente está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el lugar que sea determinado como tal por el prestador basándose en un elemento de prueba de los enumerados en el artículo 24 *septies*, letras a) a e), facilitado por una persona, distinta del prestador y del cliente, que intervenga en la prestación de los servicios, siempre que el valor total de los servicios, excluido el IVA, prestados por un sujeto pasivo desde la sede de su empresa o desde un establecimiento permanente ubicado en un Estado miembro no exceda de 100 000 euros o su contravalor en moneda nacional, durante el año civil corriente y el anterior.

Resulta evidente que, con el criterio de la consulta V2274-22, se soluciona el problema asociado a la falta de información disponible para los vendedores de los NFTs en el mercado primario, pero se traslada a las plataformas la problemática de identificar la condición con la actúan los compradores de los NFTs (como empresarios o profesionales o consumidores finales) y su localización. Ahora bien, este traslado se fundamenta en cierta manera en el hecho de que resulta más probable

¹³⁶ El artículo 24 *Septies* del Reglamento 282/2011 establece lo siguiente: «A efectos de lo dispuesto en el artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE y de cumplir los requisitos establecidos en el artículo 24 *ter*, letra d), o en el artículo 24 *quinquies*, apartado 1, del presente Reglamento, serán en particular elementos de prueba los siguientes:

a) la dirección de facturación del cliente;
 b) la dirección de protocolo Internet del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización;
 c) los datos bancarios, como el lugar en que se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago, o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco;
 d) el código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente;
 e) la ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se le presta el servicio;
 f) otra información relevante desde el punto de vista comercial».

que estas plataformas puedan contar con la información necesaria de los compradores para localizar las operaciones a efectos de IVA¹³⁷, o, al menos, articular mecanismos para asegurarse que disponen de la misma.

En cualquier caso, no debemos olvidar que la solución propuesta por la DGT en su consulta V2274-22 pivota sobre la aplicación de la presunción del artículo 9 del Reglamento 282/2011¹³⁸. Pero el mismo precepto que contiene dicha presunción admite como excepción a la aplicación de la misma determinados supuestos¹³⁹ en los que se cumpla cumulativamente que (i) el vendedor del NFT sea reconocido expresamente como tal por la plataforma; (ii) que ello quede reflejado en los acuerdos contractuales entre la plataforma y los usuarios, y (iii) que se cumplan las condiciones y requisitos relativos a las facturas contenidos en el propio artículo.

Finalmente, cabe recordar que en aquellos casos en los que las reglas de localización aplicables a los servicios prestados por las plataformas determinen que la operación se localiza fuera de un EM de la UE, puede resultar de aplicación la regla de cierre o uso efectivo de en los términos que se exponen seguidamente.

3. Regla de Cierre o Utilización efectiva

Como se acaba de anticipar, cuando se vende un NFT por un empresario o profesional localizado en España (bien el vendedor o bien la plataforma, en función del caso)¹⁴⁰ a un comprador (bien sea empresario o profesional o bien particular) que se encuentre localizado en un tercer estado, en principio la transmisión del NFT no llevaría asociado IVA en España salvo que, en aplicación de la regla prevista por el artículo 70. Dos, se entienda que el uso o utilización efectiva se realicen en territorio de aplicación del IVA.

Como se puede observar, esta cláusula de cierre del artículo 70. Dos de la LIVA tiene como objetivo atraer a España la tributación de determinadas prestaciones de servicios cuando su utilización o explotación efectiva se produzca en este territorio.

La DGT, en la consulta V0488-22 y en la consulta V2274-22 hace referencia específica a esta regla de cierre en un caso de transmisión con NFTs. A este respecto, la DGT establece que, con carácter general, las ventas de NFTs podrían entenderse producidas en el territorio de aplicación del impuesto, y, por lo tanto, sujetas a IVA, cuando, a pesar de que, en aplicación de los criterios generales de

¹³⁷ No olvidemos que los compradores de los NFTs, como usuarios de las plataformas, podrán verse obligados a identificarse a la misma. Y en caso contrario, las plataformas tienen siempre la opción de exigir dicha información a estos en caso de que quieran adquirir a través de la misma.

¹³⁸ Cuya validez será objeto de tratamiento por el TJUE en el asunto C695-20 Asunto C-695/20 Fenix International Limited contra Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs.

¹³⁹ Excluyéndose de esta posibilidad a las plataformas que autoricen el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o fijen los términos y las condiciones generales de la prestación.

¹⁴⁰ Cuya transmisión se califique como prestaciones de servicios por vía electrónica.

localización se entendieran realizadas fuera de dicho territorio, se cumplieran los siguientes requisitos:

1. Que los servicios sean los expresamente citados en el artículo 70. Dos de la LIVA (entre los que se encuentran los servicios prestados por vía electrónica).
2. La regla no requiere un tipo de destinatario específico para operar en caso de servicios prestados por vía electrónica, a diferencia de otras categorías.
3. Que la aplicación de las reglas generales de localización conduzca a que los servicios se entiendan prestados fuera de la UE (exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta o Melilla).
4. Que los servicios concernidos sean utilizados o explotados efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del IVA.

Este último requisito deberá valorarse de forma individualizada de acuerdo con la naturaleza del servicio de que se trate. Asimismo, tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la norma ha de ser un servicio que, de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del IVA.

Sobre este particular, la DGT en su consulta sobre NFTs realiza un repaso de la jurisprudencia del TJUE (Asunto C-593/19, SK Telecom¹⁴¹ y Asunto C-1/08, Athesia Druck Srl), del Tribunal Supremo¹⁴² (sentencias de 16 de diciembre de 2019, número 1782/2019 Rec. 6477/2018, y de 17 de diciembre de 2019, número 1817/2019 -Rec. 6274/2018-) y de las Resolución del TEAC de 22 de julio de 2020 (procedimiento 00-01532-201) para acabar concluyendo lo siguiente:

«En consecuencia, la regla de uso y explotación efectiva prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto, con indepen-

¹⁴¹ Que aclara, entre otras cuestiones, que la aplicación de la cláusula de uso y explotación efectiva es independiente del régimen fiscal establecido en el tercer Estado.

¹⁴² Sentencias que concluyen que, con carácter general, la regla de uso y explotación efectivos prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, ya sea esta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del IVA.

dencia de que cualquiera de dichas destinatarias realice en el referido territorio operaciones sujetas al Impuesto o no.

A estos efectos, debe señalarse que dicho uso o explotación efectivos en el territorio de aplicación del impuesto deberá analizarse caso por caso y se trataría de una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será el propio interesado quien habrá de presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal circunstancia, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria».

Como se puede observar en las citadas consultas se confirma la posible aplicación de esta regla de cierre a los NFTs, se lleva a cabo un repaso genérico de las pautas a tener en cuenta a la hora de aplicar esta regla de uso efectivo, pero no se realiza una aplicación específica de las mismas al caso de la transmisión de un NFT, más allá de indicar que se trata de una cuestión de hecho que deberá analizarse caso a caso. Subsiste, por tanto, la duda de cuándo se puede interpretar que un NFT se considera usado o explotado efectivamente en el territorio de aplicación del IVA, cuestión que va a resultar complicada de determinar en la práctica con la consiguiente inseguridad jurídica y conflictividad que de ello se puede derivar.

4. Otras reglas de localización aplicables

Sin perjuicio de que, como hemos visto, la mayoría de las transmisiones de NFTs se enmarcarán dentro del concepto de servicios prestados por vía electrónica y se localizarán conforme a las reglas establecidas para estos, debido a la gran variedad de NFTs que podemos encontrarnos en el mercado y a la amplia gama de bienes y servicios a los que estos hacen referencia, no se puede descartar que pueda resultar de aplicación alguna otra regla especial de localización para prestaciones de servicios prevista en la normativa de IVA.

De ahí la reiterada advertencia de la importancia del análisis caso por caso del NFT en cuestión. Pongamos por ejemplo un NFT que contiene el derecho al acceso a un determinado concierto localizado en España. Si el NFT está referenciado únicamente a este derecho de acceso, entendemos que se aplicarían las reglas especiales de artículo 70.Uno 3º y 70.Uno 7º de la LIVA que establecen que se entienden realizados en el territorio de aplicación del IVA los siguientes servicios:

- (i) Los servicios relacionados con el acceso (entrada) a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al acceso, cuando dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en dicho territorio y el destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
- (ii) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización

de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

De acuerdo con las reglas anteriores, y atendiendo a la naturaleza del destinatario, ocurrirá que (i) si el comprador del NFT es un empresario o profesional, la venta del NFT estará sujeta a IVA español por ser este el territorio donde materialmente se realicen los servicios de acceso (entrada) al citado concierto, y (ii) si es un particular, todos los servicios relacionados con este concierto tributan en España por ser el lugar donde materialmente se efectúen, incluido el acceso (entrada) a dicho concierto¹⁴³.

Otro ejemplo podría ser si un NFT lleva asociado un derecho a arrendar un determinado y exclusivo inmueble durante un periodo determinado de tiempo. Pocas dudas se generarían en este caso a la hora de considerar que el servicio que se adquiere con la compra del *token* es un servicio relacionado con bienes inmuebles que se localizarían en el territorio en el que radique dicho bien inmueble. Así las cosas, si el inmueble al que da acceso el NFT en cuestión está localizado en territorio español, la venta de ese NFT podría estar sujeta a IVA español por aplicación de la regla especial del artículo 70.Uno.1º de la LIVA.

Estas reglas especiales también deberán tomarse en consideración para aquellos NFTs híbridos, que comprendan varias prestaciones, y en las que no podamos determinar que hay una prestación principal y varias subsidiarias, en tanto que en este caso cada prestación se localizará conforme a la regla de localización del IVA que les resulte individualmente aplicables.

5. Regla de localización en caso de entregas de bienes

Evidentemente, para aquellos NFTs (más difíciles de encontrar en este momento en el mercado) cuya transmisión pueda considerarse a efectos de IVA como una entrega de bienes¹⁴⁴, debemos recordar que las reglas de localización aplicable serán distintas a las que se acaban de exponer.

En concreto, en función del tipo de activo físico subyacente y de las condiciones de la transmisión, habrá que atender a las reglas especiales (i) de bienes objeto de expedición o transporte (art. 68.Dos.1º de la LIVA); (ii) de bienes inmuebles (art. 68.Dos.3º de la LIVA); (iii) ventas a distancia (art. 68.Tres, Cuatro y Seis de la LIVA); (iv) ventas a distancia intracomunitarias de bienes(art. 68.Tres, Cuatro

¹⁴³ Nótese que, a partir de 2025, los conciertos en *streaming* también tendrán asociada una regla especial de localización.

¹⁴⁴ Que, recordemos, serían NFTs referenciados a activos físicos y cuya transmisión atribuya los derechos del elemento subyacente de forma que con la transmisión del NFT, también se transmite el poder de disposición sobre dicho activo físico.

de la LIVA, o (v) ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros (art. 68.Tres de la LIVA).

En su defecto, y de no resultar de aplicación ninguna de las reglas anteriores, se atenderá al lugar de puesta a disposición, conforme a la regla general del artículo 68.1 de la Ley de IVA.

Por último, en relación con la entrega de bienes, debe tenerse en cuenta que, de conformidad con el artículo 8 *bis* de la LIVA las plataformas digitales pasan a ser las responsables de recaudar e ingresar el IVA cuando faciliten cualquiera de las dos siguientes operaciones: (i) ventas a distancia de bienes importados de terceros estados a través de estas plataformas cuando el valor intrínseco no exceda de los 150, y (ii) ventas a distancia de bienes comunitarios efectuadas por medio de estas plataformas, cuando dichas ventas sean realizadas por compañías no establecidas en territorio comunitario¹⁴⁵.

1.4. *Cuestiones conflictivas: eventual aplicación de exenciones y tipo impositivo aplicable*

Para finalizar este análisis de las ventas de NFTs en el mercado primario, hay dos cuestiones que pueden resultar controvertidas a las que se debe hacer referencia, sobre todo en aquellos NFTs desarrollados dentro del sector del arte físico o digital. Estas dos cuestiones están directamente relacionadas y son consecuencia de la problemática de la calificación de las ventas de NFTs como entregas de bienes o prestaciones de servicios a efectos de IVA anteriormente señalada y son las siguientes:

- (i) *Eventual aplicación de la exención prevista en el artículo 20. Uno 26^a de la Ley de IVA.* Este precepto establece que estarán exentos «Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guion y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores».

En virtud de este artículo, están exentos los servicios que prestan las personas físicas que sean autores de esculturas, pinturas, dibujos, grabados, litografías, historietas gráficas, tebeos y cómics, ensayos y libretos y demás obras plásticas originales. También los autores de obras científicas, literarias o artísticas originales, actualizadores,

¹⁴⁵ Para una mayor información sobre estos supuestos se puede acudir a EGEA PÉREZ-CARASA, I. (2021), «Un ejercicio con cambios fiscales relevantes para un sector en auge como es el comercio electrónico (E-Commerce)», *Derecho Digital e Innovación. Digital Law and Innovation Review*, núm. 10 (octubre-diciembre), 2021.

anotadores, autores de compendios, resúmenes o extractos, autores de arreglos musicales, etc.

Sin embargo, la DGT ha señalado reiteradamente dos restricciones relevantes a la aplicación de esta exención. En concreto, la DGT considera (i) que la exención no procede cuando el prestador de los servicios no es una persona física (sino una persona jurídica)¹⁴⁶, y (ii) que la citada exención no se extiende, en ningún caso, a las operaciones que tengan la consideración de entregas de bienes a efectos del IVA¹⁴⁷.

De acuerdo con lo anterior, en la medida en que la mayor parte de la transmisión de NFTs en el mercado primario seguirán la calificación de prestaciones de servicios, confirmada por la DGT en su consulta V0486-22¹⁴⁸, las mismas no encontrarían impedimento para aplicar esta exención, siempre que el vendedor sea una persona física autora de la obra subyacente. Ahora bien, dado el énfasis puesto de manifiesto por la DGT en su consulta al aclarar que existen dos activos distintos (el NFT como certificado y el activo subyacente), se plantea la duda de si el hecho de que el certificado (NFT) que se transmite no tenga el citado carácter artístico podría ser utilizado por la Administración tributaria para denegar la aplicación de esta exención. *A priori*, dado que el literal de la exención hace referencia a «servicios profesionales prestados por artistas», existirían argumentos para defender la aplicación de la exención aun cuando lo que se transmita no sea la obra artística en sí, sino un certificado criptográficamente firmado sobre la misma.

No obstante, no se puede descartar una opinión en contra de este criterio y no estaría de más que esta cuestión sea aclarada específicamente por la normativa, o por la vía interpretativa (a través de una Resolución o una consulta de la DGT).

Por otra parte, aquellas transmisiones de NFTs que se califiquen como entrega de bienes no podrán ampararse en esta exención. Recordemos que, en principio, estas serán solo transmisiones de NFTs referenciados a activos físicos (por ejemplo, a obras de arte en soporte físico) que vayan acompañadas de una cesión total de derechos sobre el subyacente¹⁴⁹. A pesar de que estas operaciones no puedan aplicar la exención, dichas transmisiones sí podrán aplicar el tipo reducido del IVA conforme pasamos a exponer a continuación.

- (ii) *Tipo impositivo aplicable.* El artículo 91, Uno, número 4, de la LIVA establece que se aplicará el tipo del 10 %, entre otras, a las importaciones

¹⁴⁶ Entre otras, consultas V709/08, V2247-08 y V2272-08.

¹⁴⁷ Sirva como ejemplo el criterio manifestado por la DGT en su consulta V3074-17 por su claridad.

¹⁴⁸ Por tratarse de NFTs referenciados a activos virtuales o a derechos, o NFTs que no atribuyen derechos sobre la obra subyacente en caso de ser esta una obra física.

¹⁴⁹ De forma que se pueda considerar que se ha producido una transmisión total del poder de disposición de dicho bien corporal.

de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea su importador, y las entregas de objetos de arte realizadas por las siguientes personas:

- a) Por sus autores o derechohabientes.
- b) Por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte¹⁵⁰, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien.

La definición de objetos de arte la encontramos expresamente recogida en el artículo 136 de la LIVA a estos efectos¹⁵¹. De acuerdo con los preceptos citados, solo se aplicará el tipo del 10 % a aquellas ventas (i) que sean calificadas como entrega de bienes¹⁵², y (ii) siempre que el elemento entregado sea considerado expresamente como objeto de arte a efectos de IVA.

Por lo tanto, el tipo impositivo reducido solo se aplica, en su caso, a las operaciones que tengan por objeto entregas de bienes quedando excluidas las prestaciones de servicios, incluidas las cesiones de derechos sobre dichos bienes (aunque, como acabamos de ver, algunas prestaciones de servicios artísticos pueden estar

¹⁵⁰ A los que se refiere el artículo 136 de la LIVA.

¹⁵¹ De conformidad con el artículo 136.Uno. apartado 2º de la LIVA, se considerarán objetos de arte los bienes enumerados a continuación:

- a) Cuadros, «collages» y cuadros de pequeño tamaño similares, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista, con excepción de los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los artículos manufacturados decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos (código NC 9701).
- b) Grabados, estampas y litografías originales de tiradas limitadas a 200 ejemplares, en blanco y negro o en color, que procedan directamente de una o varias planchas totalmente ejecutadas a mano por el artista, cualquiera que sea la técnica o la materia empleada, a excepción de los medios mecánicos o fotomecánicos (código NC 9702 00 00).
- c) Esculturas originales y estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el artista; vaciados de esculturas, de tirada limitada a ocho ejemplares y controlada por el artista o sus derechohabientes (código NC 9703 00 00).
- d) Tapicerías (código NC 5805 00 00) y textiles murales (código NC 6304 00 00) tejidos a mano sobre la base de cartones originales realizados por artistas, a condición de que no haya más de ocho ejemplares de cada uno de ellos.
- e) Ejemplares únicos de cerámica, realizados totalmente por el artista y firmados por él.
- f) Esmaltes sobre cobre realizados totalmente a mano, con un límite de ocho ejemplares numerados y en los que aparezca la firma del artista o del taller, a excepción de los artículos de bisutería, orfebrería y joyería.
- g) Fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes.

¹⁵² Aspecto confirmado por la DGT, entre otras, en la consulta V3074-17 anteriormente mencionada.

exentas). De esta forma, las prestaciones de servicios no amparadas por la exención deberán aplicar el 21 % de IVA del tipo general.

En aplicación de lo anterior al caso concreto de la venta de NFTs nos encontramos que, si se sigue la calificación otorgada por la DGT de servicios prestados por vía electrónica, dichas operaciones no podrán aplicar el tipo impositivo reducido del 10 % y, siempre que no puedan quedar amparadas por la exención, tributarán de forma obligatoria al tipo impositivo general del 21 %¹⁵³.

Solo en aquellos casos en los que se transmitan NFTs referenciados a activos físicos (por ejemplo, a obras de arte en soporte físico) que vayan acompañadas de una cesión total de derechos sobre el subyacente (de forma que se pueda considerar que hay una transmisión total del poder de disposición sobre una obra de arte física) cabría plantearse aplicar el tipo reducido del 10 %, por encontrarnos, en estos supuestos, ante entregas de bienes (y siempre que el elemento subyacente pueda ser calificado como objeto de arte atendiendo al artículo 136 LIVA).

2. Tratamiento de los NFTs transmitidos en el mercado secundario

Si en el mercado primario la regla general es que las operaciones queden dentro del ámbito de aplicación del IVA (por tener los transmitentes la consideración de empresarios o profesionales a efectos de IVA), esta pauta se invierte en el mercado secundario.

Y es que, a excepción de las transmisiones en el mercado secundario que puedan efectuar personas jurídicas¹⁵⁴, con carácter general, los inversores personas físicas en NFTs actúan como inversores privados y no tendrán la consideración de empresarios o profesionales de conformidad con el artículo 5 de la LIVA. En consecuencia, este tipo de operaciones quedarán excluidas de su sujeción al IVA para pasar a encontrarse dentro del ámbito objetivo de aplicación de la modalidad de TPO del ITPAJD.

El artículo 7.1 a) del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, «**TRLIRPA-JD**»), aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, dispone expresamente que son transmisiones patrimoniales sujetas «A) Las trans-

¹⁵³ En esta misma línea se pronuncian:

(i) PÉREZ POMBO, E., «El IVA en las operaciones de venta de NFTs», *Fiscal Blog* [en línea], 26 de abril de 2022, [fecha de consulta: 5 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://fiscalblog.es/?p=7566>

(ii) ORTIZ, V., «Todas las dudas que plantea la Hacienda de España con su respuesta sobre fiscalidad de NFTs», *Observatorio Blockchain*. [en línea], 28 de abril de 2022, [fecha de consulta: 18 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://observatorioblockchain.com/nft/todas-las-dudas-que-plantea-hacienda-de-espana-con-su-respuesta-sobre-fiscalidad-de-nft/>

¹⁵⁴ Con respecto a las cuales, recordemos, existe una presunción *iuris tantum* de que las mismas son empresarios o profesionales a efectos de IVA.

misiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas».

Teniendo en cuenta la amplitud de la definición realizada por el precepto anterior del hecho imponible, la sujeción a la modalidad de TPO de la transmisión de NFTs por parte de personas que no son empresarios ni profesionales a efectos de IVA resulta evidente. Adicionalmente, si se atiende a la incompatibilidad entre las tres modalidades de este impuesto, la sujeción de la transmisión a TPO excluye la posibilidad de que la misma se encuentre sujeta a las otras dos modalidades del impuesto.

Dicho lo anterior, cabe señalar tres aspectos problemáticos que surgen en relación con la tributación de estas operaciones por la modalidad de TPO, que son (i) el ámbito de aplicación territorial; (ii) el tipo impositivo aplicable, y (iii) la falta de información del comprador (sujeto pasivo de este impuesto) sobre la condición del vendedor, aspectos que pasamos a ver detenidamente:

2.1. Ámbito de aplicación territorial del TPO

Dado el carácter global y descentralizado que caracteriza las operaciones con NFTs, y sin perjuicio de que la operación en cuestión se encuentre dentro del ámbito objetivo de aplicación del TPO, cabe plantearse, en primer lugar, si una transmisión de un NFT puede gravarse en España de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6.1 a) de la LITPAJD y del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (**Reglamento ITPAJD**).

Tal y como se expone MELÓN MUÑOZ, A.¹⁵⁵, estos dos preceptos, establecen las siguientes reglas para determinar si el TPO puede exigirse en España:

- (i) *Transmisión de bienes inmuebles.* El impuesto por la modalidad TPO se exige en todo caso, cuando los bienes transmitidos radiquen en territorio español, con independencia de cuál sea la residencia del sujeto pasivo y del lugar en que tenga lugar la transmisión.
- (ii) *Transmisión de bienes muebles o semovientes.* Debe diferenciarse en función del lugar en que estén situados. Así, el impuesto se exige por la modalidad TPO cuando los bienes estén situados:
 - a) En territorio español, al margen de cuál sea la residencia del sujeto pasivo y del lugar en que tenga lugar la transmisión o sus efectos.

¹⁵⁵ MELÓN MUÑOZ, A., *Memento Práctico Francis Lefebvre Transmisiones (ITP y AJD)*, 18 de marzo de 2020. Epígrafe 6815.

- b) En territorio extranjero, siempre que el sujeto pasivo tenga su residencia en España, salvo que la transmisión patrimonial se realice en el extranjero y, además, haya de surtir efectos exclusivamente fuera del territorio español.

Esto es, quedan sujetas a esta modalidad del impuesto las transmisiones de bienes muebles situados en el extranjero (i) cuando el sujeto pasivo tenga su residencia en España, si la transmisión patrimonial tiene lugar en este país, aunque surta efectos exclusivamente en el extranjero, y (ii) si la transmisión surte efectos en España, aunque se realice en el extranjero¹⁵⁶.

- (iii) *Transmisiones de derechos*. El impuesto se exige por la modalidad TPO cuando los derechos puedan ejercitarse o hayan de cumplirse:
 - a) En territorio español, con independencia de cuál sea la residencia del sujeto pasivo y del lugar en que tenga lugar la transmisión.
 - b) En territorio extranjero, siempre que el sujeto pasivo tenga su residencia en España, y la transmisión patrimonial surta efectos dentro del territorio español.

De las reglas anteriores se desprende que, en el caso de bienes muebles o derechos (categoría donde más probablemente puedan encajar los NFTs), la operación tributará en España si el adquirente del NFT es residente fiscal en España, con independencia de dónde se sitúen dichos bienes o derechos. Por el contrario, si el adquirente es no residente en España, solo podrán tributar por TPO en este territorio las transmisiones de NFTs:

- (i) Que se consideren situados en territorio español (para los bienes muebles) o puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en este territorio (para los derechos).
- (ii) Que se consideren situados en el extranjero, pero que dicha transmisión patrimonial de bienes muebles o derechos surta efectos dentro del territorio español.

Este último supuesto de adquirente no residente en territorio español entronca con la problemática de la localización de los NFTs ya señalada al analizar la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero y la tributación en IRNR. Y es que, resulta muy complicado determinar, con la normativa vigente hoy

¹⁵⁶ En otras palabras, no quedan sujetas a la modalidad TPO del ITP y AJD las transmisiones onerosas de bienes muebles situados en territorio extranjero, cuando el sujeto pasivo tenga su residencia fuera de España, o cuando teniéndola en España, la transmisión patrimonial se realice en el extranjero y haya de surtir efectos exclusivamente fuera del territorio español.

en día, dónde se localiza un NFT y en qué territorio surte efectos la transmisión de este tipo de criptoactivos¹⁵⁷.

De nuevo, este es un aspecto clave que debería estar contemplado por la norma, la cual debe ser adaptada a esta nueva realidad, y hasta que esto llegue, serían deseables unas guías interpretativas de la Administración tributaria que permitan determinar la tributación de estas operaciones con algo más de seguridad jurídica.

2.2. *Tipo impositivo aplicable a la transmisión de los NFTs*

Si acudimos a lo dispuesto en los artículos 11, 16 y 17.1 de la LITPAJD nos encontramos que los tipos de gravamen aplicables a nivel estatal son los tres siguientes:

- (i) *Tipo del 6 %*. Para la transmisión de bienes inmuebles, y constitución y cesión de derechos reales sobre bienes inmuebles, excepto los derechos reales de garantía.
- (ii) *Tipo del 4 %*. Para la transmisión de bienes muebles y semovientes, constitución y cesión de derechos reales sobre bienes muebles o semovientes, excepto los derechos reales de garantía.
- (iii) *Tipo del 1 %*. Constitución de derechos reales de garantía (hipoteca, inmobiliaria o mobiliaria, prenda, con o sin desplazamiento, anticresis), pensiones, fianzas o préstamos, incluso los representados por obligaciones, cesión de créditos de cualquier naturaleza, y subrogación en los derechos del acreedor prendario, hipotecario o anticrético.

Como se puede observar, el tipo impositivo de TPO aplicable a los NFTs va a depender de la categoría de bienes o derechos en las que debamos encuadrar a estos criptoactivos. A estos efectos, debemos recordar que el artículo 3 de la LITPAJD indica expresamente que *«para la calificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo»*.

Siguiendo a dicho precepto, la determinación de la naturaleza de un bien determinado a efectos del ITP y AJD hay que referirla al Código Civil, y, en concreto, a los artículos 333 a 337 de dicha norma. Así lo ha confirmado la DGT entre otras, en

¹⁵⁷ En este mismo sentido se pronuncia PÉREZ POMBO, E., «Fiscalidad de la venta de tuits...», *op. cit.*, en los siguientes términos: *«Ahora bien, el lio vendrá si el adquirente es no residente, porque la normativa vigente (Real Decreto-legislativo 1/1993, de 24 de septiembre), con una redacción del siglo pasado, señala que, «no se exigirá el impuesto (...) por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza que, efectuadas en territorio extranjero, hubieren de surtir efectos fuera del territorio español». Ahora que alguien me concrete en qué jurisdicción se sitúan y dónde surtirían efectos las transmisiones de NFT»*.

sus consultas V1308-07, V2034-07, V1823-08, V0107-10 y V0818-10. Sirva como ejemplo la consulta V1308-07, en la que la DGT establece lo siguiente: «Conforme al precepto transcrito, salvo la regla especial contenida en su segundo párrafo, para determinar si un bien es mueble o inmueble debe acudir al Código Civil, el cual regula esta materia en sus artículos 333 a 337. En síntesis, el Código Civil establece en el artículo 334 una lista cerrada de bienes inmuebles, añadiendo en el artículo 335 que se reputan bienes muebles los susceptibles de apropiación no comprendidos en el artículo anterior. La definición residual de bienes muebles se completa en el artículo 336 con una lista abierta —ad exemplum— de bienes muebles».

Pues bien, dado el carácter residual de bienes muebles otorgado por el artículo 335 del CC, parece razonable entender incluidos en esta categoría la mayoría de los NFTs, de forma que su transmisión quedará gravada por el tipo impositivo del 4 % (de aplicarse la normativa estatal)¹⁵⁸.

Ahora bien, la falta de adaptación de la norma a esta nueva realidad de los NFTs genera dudas hasta para llegar a esta conclusión, no pudiéndose descartar una interpretación diferente. Y es que, una vez más, debería adaptarse la normativa para contemplar estos supuestos, tal y como expone PÉREZ POMBO, E.¹⁵⁹ en los siguientes términos: «Nuevamente aflora la necesidad de revisar los conceptos tradicionales de bienes acorde con la aparición de los «activos digitales» y reforma el Código Civil para incorporar esta realidad. En mi modesta opinión, quizás la solución pasaría por contemplar los «digital assets» como una categoría independiente y diferenciada de las categorías tradicionales (bienes inmuebles y muebles)».

Dicho todo lo anterior, no debemos olvidar que el ITPAJD es un impuesto que se encuentra cedido a las Comunidades Autónomas (CC. AA.), regulándose (i) el alcance de la cesión; (ii) los puntos de conexión, y (iii) el alcance de las competencias normativas de las CC. AA. para este impuesto a través de la Ley 22/2009¹⁶⁰. Nótese, no obstante, que en todas las normativas autonómicas también se diferencia el tipo de gravamen en función de la categoría de bienes o derechos en la que nos encontremos, por lo que las reflexiones anteriores resultan igualmente aplicables.

¹⁵⁸ Excepción hecha de aquellos NFTs que otorguen derechos sobre bienes inmuebles.

¹⁵⁹ PÉREZ POMBO, E., «Fiscalidad de la venta de tuits...», *op. cit.*

¹⁶⁰ En virtud de estos puntos de conexión:

(i) Para la transmisión de bienes muebles se entenderá cedido el rendimiento y se aplicará la normativa de la CC. AA. en la que el adquirente tenga su residencia habitual (en caso de que el adquirente sea persona jurídica, será la CC. AA. de su domicilio fiscal).

(ii) Para la transmisión de bienes inmuebles, o constitución y cesión de derechos de bienes inmuebles sobre los mismos, se entenderá cedido el rendimiento y se aplicará la normativa de la CC. AA. en la que radique el bien inmueble.

(iii) Para la transmisión de valores, se entenderá cedido el rendimiento y se aplicará la normativa de la CC. AA. en la que se formalice la operación.

2.3. *Falta de información del comprador sobre la condición del vendedor*

La tercera cuestión problemática está muy relacionada con la que hemos señalado previamente en el ámbito del IVA y es la falta de información disponible para el obligado tributario llamado a liquidar el impuesto. Recordemos que, al contrario de lo que ocurre en el IVA de acuerdo con el artículo 34.a) de la LITPAJD, el contribuyente y, por tanto, el obligado a liquidar el TPO es el adquirente de los bienes y derechos.

Pues bien, tal y como están configurados los mercados de NFTs y como consecuencia del carácter pseudo-anónimo propio de la tecnología *blockchain*, el comprador únicamente va a conocer la clave pública del vendedor (y, como mucho, su alias de usuario en la plataforma) pero no va a poder conocer con certeza ni su localización ni si está actuando como empresario profesional efectos de IVA.

Ello lleva en la práctica a que la mayoría estas operaciones no estén siendo declaradas por los compradores. Urge, por tanto, buscar una solución a esta falta de información que impide a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones tributarias en materia de TPO¹⁶¹.

3. **Tratamiento en IVA o TPO de la entrega de criptodivisas a cambio de la adquisición de NFTs**

Tanto en las transacciones efectuadas en el mercado primario como en las llevadas a cabo en el mercado secundario, generalmente la contraprestación pagada por la adquisición de los NFTs son criptodivisas. Ello nos lleva a plantearnos si dicha transmisión de criptodivisas en sí misma considerada puede llevar asociada alguna tributación desde el punto de vista de imposición indirecta.

Pues bien, como expliqué en un artículo anterior¹⁶², la entrega de criptodivisas tendrá la consideración de una operación sujeta (i) a IVA (si el transmitente es empresario o profesional a efectos de este impuesto), o (ii) a TPO (si el transmitente de la moneda virtual no tiene dicha condición), pero en ambos casos, estará exenta de dichos impuestos. Esto es así dado que:

- (i) De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE en la sentencia de 22 de octubre de 2015, David Hedqvist (asunto C-264/14) y la doctrina de la DGT (entre otras, las consultas V1748-18 y V2034-18 o V2679-21), la transmisión de *bitcoins*, criptomonedas y demás monedas digitales son

¹⁶¹ Nótese que la solución adoptada para el IVA (es difícilmente aplicable al ámbito del TPO) al carecer el cuerpo normativo de este tributo de una regla similar a la presunción del artículo 9 del Reglamento 282/2011. En este sentido, la solución para el caso del TPO podría pasar por establecer determinadas obligaciones de identificación e información a las plataformas a la que puedan tener acceso, bajo ciertas circunstancias, los usuarios tal y como veremos en el último apartado de este artículo.

¹⁶² EGEA PÉREZ-CARASA, Í., «Tratamiento tributario del «bitcoin» y demás...», *op. cit.*, pp. 164-174.

divisas a efectos de IVA, de forma que su transmisión constituye una prestación de servicios exentas de IVA en aplicación de la exención prevista para las operaciones efectuadas con los medios de pagos contemplada en el artículo 20. Uno 18 de la LIVA, letra j) de la LIVA [artículo 135, apartado 1, letra e) de la Directiva de IVA].

Sirva por todas la consulta V2679-21, en la cual, la DGT establece lo siguiente: *«Por tanto, los bitcoins, criptomonedas y demás monedas digitales son divisas por lo que los servicios financieros vinculados con las mismas están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos establecidos en el artículo 20. Uno.18º de la Ley 37/1992»*.

De acuerdo con lo anterior puede concluirse que los servicios prestados por la consultante de venta y compra de criptomonedas «over the counter» (en un mercado extrabursátil, o en general en un mercado no organizado), son operaciones con divisas que según lo previsto en el artículo 20. Uno.18º j) de la Ley 37/1992 están sujetas y exentas del Impuesto».

- (ii) Por su parte, si el vendedor no actúa como empresario o profesional, y, en consecuencia, la transmisión de criptomonedas queda fuera del ámbito de aplicación del IVA, dicha operación quedaría sujeta al TPO atendiendo a lo dispuesto en el artículo 7.1 a) del Real Decreto Legislativo 1/1993. Sin embargo, existen argumentos para defender que esta operación queda exenta de TPO a tenor de lo dispuesto en el artículo 45.1.B) apartado 4 del TRLITPAJD, en virtud del cual, están exentas del ITPAJD *«Las entregas de dinero que constituyan el precio de bienes o se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o indemnizaciones. Las actas de entrega de cantidades por las entidades financieras, en ejecución de escrituras de préstamo hipotecario, cuyo impuesto haya sido debidamente liquidado o declarada la exención procedente»*.

Así, si extrapolamos las consideraciones del TJUE y la DGT sobre la naturaleza de las criptomonedas como medios de pago al ámbito del ITPAJD, cabría defender que la transmisión de *bitcoins* y su cambio por monedas se encontraría sujeta, pero exenta de la modalidad de TPO. Esta interpretación se ve reforzada por el hecho de que la Subdirección General de Impuestos y tasas Patrimoniales (subdirección encargada de emitir criterios interpretativos sobre el TPO) ha confirmado, en el ámbito de IP.

En cualquier caso, no está de más recordar la cautela que señalé¹⁶³, sobre esta particular: *«No obstante, al encontrarnos ante la aplicación de un beneficio fiscal, y en la medida en que la naturaleza jurídica manifestada por el TJUE se circunscribe al ámbito del IVA, el razonamiento anterior debe tomarse con cautela y sería aconsejable esperar a que la DGT se pronuncie expresamente sobre este tema»*.

¹⁶³ EGEA PÉREZ-CARASA, Í., «Tratamiento tributario del «bitcoin» y demás...», *op. cit.*, p. 175.

IV. IMPLICACIONES PARA LA PLATAFORMA

Como se desprende del esquema del modelo de negocio expuesto al comienzo de este apartado, la principal fuente de renta para las plataformas de intercambio de NFTs (como OPENSEA, NIFTY o RARIBLE) está constituida por las comisiones que cobran por la acuñación de los NFTs, la transmisión de NFTs en el mercado primario, y las sucesivas transmisiones en los mercados secundarios.

En este último apartado analizaremos la tributación de estas comisiones en el ámbito de la imposición directa (IS e IRNR), indirecta (IVA y obligaciones de información asociadas) y el eventual impacto en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSDi).

1. Implicaciones en imposición directa

1.1. Plataformas residentes en España

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, «**LIS**» o «**Ley de IS**»), las plataformas serán consideradas como residentes en territorio español y, por tanto, sujetas al Impuesto sobre Sociedades español (en adelante, «**IS**») en el caso de que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- (i) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- (ii) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- (iii) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

De la revisión de los términos y condiciones de las páginas web de las principales plataformas que operan a nivel mundial se desprende (i) que OPENSEA es propiedad y está operada por la entidad Ozone Networks, Inc¹⁶⁴; (ii) que la plataforma NIFTY es titularidad de la sociedad Nifty Gateway, LLC, encargada de operar la misma¹⁶⁵, y (iii) que Rarible Inc., es la entidad titular y que se encarga de operar la plataforma Rarible¹⁶⁶.

De la información disponible en Internet se desprende que estas tres entidades se encuentran constituidas en Delaware, Estados Unidos¹⁶⁷, conforme a la nor-

¹⁶⁴ Tal y como puede verse aquí: <https://opensea.io/tos>

¹⁶⁵ De acuerdo con los siguientes términos y condiciones: <https://niftygateway.com/terms> of use

¹⁶⁶ De conformidad con los términos y condiciones de esta plataforma que pueden consultarse aquí: <https://static.rarible.com/terms.pdf>

¹⁶⁷ Así se desprende los siguientes sitios web:

(i) Ozone Networks Inc (entidad titular de Opensea), se constituyó en Delaware, y tiene dirección declarada en 205 HUDSON STREET NEW YORK NY 10013, tal y como figura en el siguiente enlace de la SEC: <https://sec.report/CIK/0001742665>

mativa de este territorio, y, a falta de información disponible, parece razonable presumir que su sede de dirección efectiva no se encuentra en territorio español. En consecuencia, no se cumplirían con ninguno de los tres requisitos para que las entidades que operan estas plataformas se consideren residentes fiscales a efectos del IS en España.

En el supuesto de que nos encontrásemos con cualquier otra plataforma operada y que sea titularidad de una entidad constituida conforme a leyes españolas, con domicilio social en España o con sede de dirección efectiva en este territorio, entonces las comisiones percibidas por la misma estarían sujetas al IS español por considerar a dicha entidad como contribuyente del IS. Este podría ser el caso de la plataforma española Looking NFT¹⁶⁸, la cual, según los términos y condiciones de la página web¹⁶⁹ está operada por la entidad española Caldeum Servicios Integrales, S.L, con domicilio social en Madrid.

Pues bien, sin perjuicio de que sería necesario analizar con mayor profundidad el territorio de su sede de dirección efectiva, *a priori*, las comisiones percibidas por y registradas como ingresos en el resultado contable de esta entidad, podrían quedar sujetas a tributación por el IS en España, integrándose en la base imponible de este impuesto y tributando a un tipo de gravamen del 25 %.

1.2. Plataformas no residentes en España

Como se acaba de exponer, de la información disponible en los términos y condiciones de las principales plataformas que operan a nivel mundial (i.e. NIFTY, OPENSEA, o RARIBLE), y sin perjuicio de la necesidad de efectuar un análisis en mayor profundidad con todos los datos necesarios¹⁷⁰, cabe asumir que las entidades titulares de estas plataformas y que operan las mismas serán consideradas residentes fiscales en EE. UU. Sobre esa base, estas entidades tributarán el Impuesto sobre Sociedades (*Corporate Income Tax*) en dicho territorio conforme a la normativa doméstica que resulte de aplicación.

Dicho lo anterior, cabe plantearse si las entidades que operan estas plataformas podrían encontrarse sujetas a tributación por el IRNR en España por la intermediación en operaciones con usuarios localizados en este territorio a los que se cobran las comisiones que constituyen su principal fuente de ingresos.

(ii) Nifty Gateway, LLC (entidad titular de Nifty), se constituyó bajo la forma de Limited Liability Company en Delaware, tal y como figura en el siguiente enlace del estado de Delaware: <https://icis.corp.delaware.gov/eCorp/EntitySearch/NameSearch.aspx>

(iii) Rarible Inc (entidad titular de Rarible), se constituyó en Delaware, y tiene dirección declarada en 1209 N ORANGE ST. WILMINGTON DE 19801, tal y como figura en el siguiente enlace de la SEC: <https://sec.report/CIK/0001843591>

¹⁶⁸ A la que se puede acceder aquí: [lookingNFT - Get into the NFT ART Metaverse](https://www.lookingnft.com/)

¹⁶⁹ Que se pueden consultar en el siguiente enlace: https://www.lookingnft.com/TC_LOOKINGNFT.pdf

¹⁷⁰ Algunos de los cuales, no se encuentran disponibles de forma pública.

A estos efectos, debe destacarse que, conforme a la normativa internacional actualmente vigente, en la medida en que las comisiones por acuñación e intermediación en la compra y venta de NFTs percibidas por estas plataformas tengan la consideración de beneficios empresariales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, «**MC OCDE**»), dichas comisiones únicamente podrán quedar sujetas al IRNR en España si se determina que estas plataformas actúan en España a través de un Establecimiento Permanente (EP) en este territorio.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 TRLIRNR, se considera que una persona, física o jurídica, dispone de un EP en España cuando disponga en nuestro territorio, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo¹⁷¹ de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. La anterior definición está en consonancia con el concepto de EP previsto en el artículo 5 del MCOCDE en el que se basan la gran mayoría de los CDI suscritos por España, en el que se establece que un EP estará constituido por un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realice toda o parte de su actividad¹⁷².

Como muchos de los nuevos modelos de negocio derivados de la digitalización de la economía, las entidades que operan las plataformas de intercambio de NFTs tienen la capacidad de desarrollar sus actividades a distancia, y no necesitan disponer de presencia física en aquellos mercados en los que operan y en los que se localizan los clientes. Y es que, con carácter general, las plataformas anteriormente mencionadas operan en territorio español simplemente a través de su sitio o página web.

Se recupera en este caso, por tanto, una problemática propia y muy discutida en el ámbito del comercio electrónico y es si una página web puede constituir un EP a estos efectos y las diferencias entre disponer de una página web o de un servidor en un determinado territorio¹⁷³. Sobre este particular, interesa destacar las siguientes diferencias:

¹⁷¹ En particular, a estos efectos se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

¹⁷² Como se puede observar, este concepto de EP todavía se encuentra muy vinculado a la presencia física de la entidad que presta los servicios. Sin embargo, teniendo en cuenta que los nuevos modelos de negocio de la economía digital se caracterizan, entre otras cosas, por su capacidad de desarrollar actividades empresariales a distancia (sin necesidad de contar con la presencia física del proveedor del servicio en el mercado donde reside el cliente), poco a poco se ha ido detectando que el concepto de EP incluido en la normativa tributaria internacional no resulta apropiado para someter a tributación a estos modelos de negocio.

¹⁷³ Siguiendo a CALVO VERGEZ, J., *Fiscalidad del Comercio electrónico: imposición directa e indirecta*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, p. 223. Una página web constituye un archivo con información de contenido diverso que se encuentre presente dentro de la *world wide web*,

- (i) *Páginas web.* Una cuestión que se ha planteado tradicionalmente en relación con el comercio electrónico es si operar en un determinado territorio través de la página web podría determinar la existencia de un EP en el mismo, bien porque esta constituya un «lugar fijo de negocios», o bien porque actúe como un agente dependiente, cerrando los contratos en nombre de la empresa.

Aunque resulte una obviedad, la página web no es algo físico, material, sino un *software* que se encuentra en el ciberespacio, sin que sea posible vincularlo de manera fehaciente a un territorio sujeto a la soberanía de ningún estado. Sobre esta base, la OCDE lo descarta como posible EP, por los siguientes motivos:

- a) En primer lugar, teniendo en cuenta la falta de carácter tangible de la página web¹⁷⁴.
 - b) En segundo lugar, sobre la base de que el ciberespacio, como se ha indicado, no es objeto de soberanía nacional.
 - c) Adicionalmente, dado que considera que la página web no es un lugar fijo, que pueda anclarse a un territorio concreto, la intangibilidad y la movilidad internacional hacen que sea imposible vincular de manera permanente una página web, en sí misma, a un país concreto.
 - d) Finalmente, en relación con su posible caracterización como agente dependiente, se debe señalar que en las páginas web no existen agentes, sino que el contrato se cierra directamente entre la empresa y el cliente a través de la página web, es decir, por medios telemáticos. Además, los Comentarios al MCOCDE indican expresamente el término «persona» para referirse al «agente» por lo que, de acuerdo con la interpretación estricta, no cabría que un equipo informático fuera un EP de agencia.
- (ii) *Servidores.* Por el contrario, de acuerdo con los comentarios del MCOCDE, los servidores sí son susceptibles de constituir un EP, y ello dado que, en este caso, nos encontramos ante un elemento físico, material y, por tanto, subsumible bajo ciertos requisitos en la definición de EP.

De acuerdo con el criterio de la OCDE, para que un servidor pueda ser considerado como EP deberá: (i) constituir un elemento estable que pueda ser considerado como un lugar fijo de negocios; (ii) que la empresa tenga derechos de titularidad sobre el mismo; (iii) que el servidor esté

adquiriendo así la consideración de elemento intangible fundamentado en una combinación de datos electrónicos y de *software*.

Por el contrario, un servidor es un dispositivo informático que, conectado a una red, aloja páginas web y sube su contenido al ciberespacio, siendo el soporte físico que aloja el código web. Estamos hablando, por tanto, de un equipo informático con una ubicación física, a estos efectos.

¹⁷⁴ No obstante, cabe resaltar determinados países como Portugal, Grecia y Chile efectuaron las correspondientes observaciones realizadas al MC OCDE, por considerar que un elemento intangible como una página web puede servir de nexo de unión entre una entidad y un estado, concibiéndose como un EP.

ligado a la actividad de la empresa de manera permanente, y (iv) que se realicen a través del servidor laboras propias de la entidad, y no meras labores preparatorias o auxiliares.

En este sentido es interesante traer el concepto de fijeza que plantean los Comentarios: *«El equipo informático en una ubicación determinada solamente puede constituir establecimiento permanente si se da el requisito de ser fijo. En el caso de un servidor lo que es importante no es la posibilidad de que se mueva, sino que de hecho se haga. Para que un servidor constituya un lugar fijo de negocios, habrá de estar ubicado en un lugar durante un periodo de tiempo lo suficientemente amplio como para considerarse fijo en las condiciones del apartado 1»*.

En este punto, CALVO BUEZAS¹⁷⁵, diferencia dos tipos de contratos, que, en función de la titularidad que otorgan a la empresa que contrata el servidor, pueden o no pueden constituir un EP. En este sentido:

- a) *Los contratos de hosting (contrato entre la entidad y el Internet Service Provider —en adelante, «iSP»—)*. Bajo estos contratos, el titular del servidor se compromete a alojar las páginas web, poniendo a disposición de la mercantil ese espacio; sin embargo, la mercantil no tiene, en ningún momento, poder de disposición sobre dicho servidor. Así, el ISP tampoco actúa en nombre y por cuenta de la entidad, sino que desarrolla su propia actividad que es la propia actividad de hosting (arrendamiento de un espacio).
- b) *Los contratos de housing, o los contratos de alquiler de espacio*, por los que una empresa dedicada a la prestación de servicios informáticos se compromete a ubicar en sus instalaciones un determinado *hardware* propiedad del cliente y a prestar al cliente una serie de servicios adicionales como el mantenimiento del *hardware*, a cambio de un precio. En este caso, la entidad tiene la propiedad de dicho espacio, dicho servidor, y tiene plena disposición del mismo. En este caso, sí podrá considerarse un EP, siempre que realice las actividades propias de la compañía y no labores con carácter preparatorio o auxiliar.

La conclusión que se extrae es que, de acuerdo con la OCDE, la página web no va a determinar la existencia de un EP, mientras que, si se dispone de un servidor en un territorio concreto, dicho servidor, si se cumplen determinadas condiciones, sí puede constituir un EP de dicha sociedad en el país en el que se encuentre localizado este.

Volviendo a las plataformas de NFTs, en la medida en que las entidades que operan las plataformas de intercambio de NFTs únicamente dispongan de una página web a través de las cuales desarrollan su actividad en el mercado es-

¹⁷⁵ CALVO BUEZAS, J., «El concepto de Establecimiento permanente y el comercio electrónico», *Cuadernos de Formación*, vol. 6, 2008, pp. 39-50.

pañol¹⁷⁶, dichas entidades no dispondrán de un EP en España estos efectos, y, en consecuencia, las rentas obtenidas en territorio español por las comisiones cobradas a usuarios localizados en este territorio no deberían de tributar por el IRNR en España, al ser consideradas beneficios empresariales (obtenidos sin EP) de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 MCOCDE. En otras palabras, estas comisiones únicamente tributarían en Estados Unidos, como país en el que presumiblemente tendrían su residencia fiscal las entidades titulares de estas plataformas y que las operan.

La conclusión anterior se basa en la normativa actualmente vigente. Sin embargo, debemos advertir que, con el objetivo de adecuar la tributación internacional a los nuevos negocios de la economía digital, la OCDE lleva tiempo desarrollando trabajos dentro de la Acción 1 de lo que se conoce como el Plan BEPS (*Base Erosion And Profit Shifting*)¹⁷⁷. En lo que aquí interesa, debemos destacar los recientes trabajos relacionados con el llamado Pilar I, que introducen una reasignación de derechos impositivos hacia jurisdicciones de mercado aun cuando no haya una presencia física que dé lugar a un establecimiento permanente (es decir, precisamente el supuesto de estas plataformas, como acabamos de analizar).

Por el momento, las reglas acordadas se prevé que se limiten a grupos multinacionales con unos ingresos globales consolidados superiores a 20.000 millones de euros, con umbrales de rentabilidad superiores al 10 %, pero será necesario hacer un seguimiento de la tramitación y aprobación de estas normas por si las mismas pudieran resultar de aplicación en un futuro a estas plataformas¹⁷⁸.

Dicho todo lo anterior, no debemos olvidar que las plataformas podrían quedar transitoriamente sujetas a tributación por el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales («IDSDi»), como solución unilateral y transitoria para gravar los modelos de negocio de la economía digital hasta que se apruebe la solución consensuada en el marco internacional (Pilar I OCDE) a la que se ha hecho referencia. El tratamiento a efectos de este impuesto se expondrá en el último apartado de este documento.

2. Implicaciones en imposición indirecta

2.1. Prestaciones de servicios dentro del ámbito de aplicación del IVA y tipos de intermediación

Las plataformas actúan como intermediarios que facilitan la realización de operaciones subyacentes —la compraventa de NFTs— entre los usuarios, percibiendo

¹⁷⁶ Y no de un servidor en territorio español.

¹⁷⁷ Trabajos que pueden consultarse en el siguiente enlace: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

¹⁷⁸ El último documento a la fecha de emisión de este trabajo en fase de consulta pública sobre el Amount A del Pilar I puede consultarse aquí: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-regulated-financial-services-exclusion.pdf>

por ello una determinada comisión. Siendo ello así, en la medida en que se asume que dichas plataformas como sociedades con personalidad jurídica, tienen la consideración de empresarios o profesionales a efectos del IVA¹⁷⁹, las comisiones que perciban tendrán la consideración de contraprestaciones satisfechas por la prestación de un servicio de intermediación que se encuentra dentro del ámbito objetivo de aplicación del IVA.

Como quiera que nos encontramos ante un servicio de mediación, resulta esencial diferenciar dos escenarios en función de si el intermediario (en nuestro caso, la plataforma de intercambio de NFTs) actúa en nombre y por cuenta propia o ajena. En particular:

- (i) En los casos en los que nos encontremos ante una intermediación en nombre y por cuenta propia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11. Dos 15 de la LIVA, se entenderá que la plataforma intermediaria ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios¹⁸⁰. Por lo tanto, en este escenario se producen dos prestaciones de servicios (i) una primera prestación de servicios del vendedor a la plataforma, y (ii) una segunda prestación de servicios de la plataforma al comprador, tal y como puede verse en el siguiente esquema:

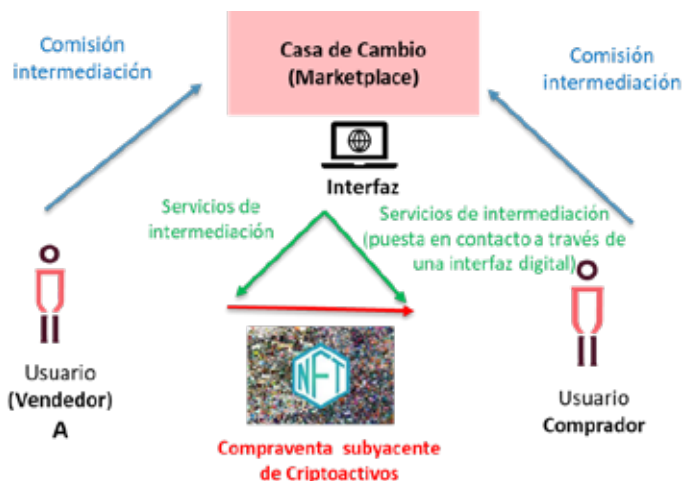


- (ii) En el supuesto de que la plataforma lleve a cabo una intermediación en nombre y por cuenta ajena, la misma no asume ningún riesgo en tanto que su actividad se limita a poner en contacto al comprador y vendedor para que entre ellos realicen la operación principal. En este caso, de acuerdo con el citado artículo 11 Dos. 15 de la LIVA, únicamente tendríamos una prestación de servicios por la venta del NFT directamente

¹⁷⁹ De acuerdo con la presunción *iuris tantum* contenida en el artículo 5 de la LIVA, la cual admite prueba en contrario.

¹⁸⁰ Lo mismo ocurriría si se calificase la transmisión del NFT como una venta que el artículo 8.Dos.6º de la Ley 37/1992 califica como entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido «las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra».

del usuario-vendedor al usuario-comprador de la plataforma y ello con independencia del servicio de mediación prestado por la plataforma a dichos usuarios, tal y como puede verse en el siguiente esquema:



A la hora de determinar si estamos ante un supuesto u otro de los dos que se acababan de describir, será necesario tener en cuenta las siguientes consideraciones.

En principio, para efectuar esta diferenciación será necesario analizar las condiciones y términos de los servicios prestados por la plataforma para determinar si asume o no los riesgos y beneficios derivados de la transmisión subyacente de NFTs entre sus usuarios desde un punto de vista jurídico y económico.

En este mismo sentido se ha pronunciado la DGT en la ya citada consulta V0486-22, en la que, al analizar el papel de las plataformas de intercambio de NFTs establece expresamente lo siguiente: «Por tanto, a la hora de determinar quién está entregando o prestando el bien o servicio digital objeto de consulta, será necesario conocer si el operador de red que gestiona la subasta, en la realización de dichas operaciones, actúa en nombre del consultante o bien en nombre propio. Para ello, habrá que estar a la naturaleza de las obligaciones contractuales derivadas del acuerdo suscrito entre las partes, pudiéndose tener en cuenta, entre otras circunstancias, quién asume el riesgo de pérdida en caso de impago por parte del comprador, quién asume la responsabilidad en caso de mal funcionamiento del producto digital o quién establece el precio final del producto digital satisfecho por el cliente»¹⁸¹.

¹⁸¹ En sentido parecido pero para una plataforma de intermediación en un ámbito distinto (arrendamientos de inmuebles) se ha pronunciado la DGT previamente, entre otras, en su consulta V1452-19 cuyo razonamiento reproducimos a continuación: «A efectos de determinar la forma de actuar de los intermediarios es importante analizar si éstos son los que mantienen una comunicación

De un análisis preliminar y superficial de los términos y condiciones publicados en las principales plataformas parece desprenderse que las mismas se limitan a poner en contacto a compradores y vendedores a través de su interfaz digital, sin que las mismas asuman ningún riesgo o responsabilidad derivado del NFT que se transmite en la operación subyacente, y limitándose a percibir una retribución por su labor de intermediación en forma de comisión cuando se produzca la citada compraventa a través de la interfaz digital. Sobre esa base, lo razonable sería considerar que estas plataformas llevan a cabo una intermediación en nombre y por cuenta ajena¹⁸².

Sin perjuicio de lo anterior, debemos tener en cuenta la presunción establecida en el artículo 9 *bis* del Reglamento 282/2011, a la que se ha hecho referencia al analizar el tratamiento a efectos de IVA de las ventas de NFTs en el mercado primario. Recordemos a estos efectos, que el criterio sentado por la DGT en su consulta V2274-22 es que, ante la imposibilidad de conocer la información de los compradores por parte de los vendedores de NFTs, se presume que la plataforma mediadora actúa en nombre propio, y, en consecuencia, ha recibido y prestado por sí mismo el correspondiente servicio electrónico en que se concreta la venta de los NFTs.

Así las cosas, cabe extraer las siguientes conclusiones:

- (i) Con carácter general, ante la imposibilidad de conocer la información de los compradores por parte de los vendedores de los NFTs, se presumirá, en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 *bis* del reglamento 282/2011, que este tipo de plataformas actúan en nombre propio, de forma que reciben y prestan el servicio electrónico en cuestión (o, en otras palabras, adquieren el NFT del transmitente y lo venden al adquirente).

y relación directa con los arrendatarios, son quienes fijan las reglas y condiciones de la prestación del servicio de arrendamiento y quienes ordenan la forma de hacer efectivo el cobro de la contraprestación y reciben la misma, o si por el contrario, es el propietario del inmueble quien establece las condiciones del servicio, tiene conocimiento y relación directa con los arrendatarios y recibe el cobro de la contraprestación. En el primer caso, se considerará que el intermediario actúa en nombre y por cuenta de los clientes prestando un servicio de mediación, siendo los arrendadores los que prestarían directamente a los arrendatarios el servicio de arrendamiento propiamente dicho. En el segundo de los casos, el intermediario prestaría los servicios de arrendamiento en nombre propio a los arrendatarios a la vez que sería la destinataria de los servicios de arrendamiento prestados por los titulares de los inmuebles».

¹⁸² A esta misma conclusión llega inicialmente la DGT en su consulta V0486-22 relativa al tratamiento a efectos de IVA de las operaciones con NFTs al considerar que: «Sin perjuicio de que para determinar lo anterior resultaría necesario hacer un estudio individualizado de cada caso, ante la falta de datos, la DGT considera que del escrito de consulta no puede deducirse en calidad de qué actúa la entidad encargada de la gestión de la subasta en línea, esto es, si en nombre propio o ajeno, si bien el hecho de que se aluda a que la misma no puede proporcionar al consultante la identidad concreta del comprador parece indicar que su labor de intermediación se limita a actuar en nombre ajeno y no en nombre propio, de suerte que la transacción objeto de consulta parece realizarse entre el consultante y el comprador del bien o servicio digital correspondiente y que la operación debe facturarse por el propio consultante al comprador del NFT. Sobre esta hipótesis se contestará la presente consulta».

- (ii) En determinados casos particulares en los que se pueda acreditar (i) que no aplica la presunción anterior del artículo 9 *bis* del Reglamento 282/2011¹⁸³, y (ii) que, conforme a los términos y condiciones de la plataforma, la misma no asume jurídica ni económicamente los riesgos y beneficios de las operaciones subyacentes de venta de NFTS se podrá considerar que la plataforma lleva a cabo una intermediación en nombre y por cuenta ajena.

En este segundo escenario, la única prestación de servicios efectuada por dichas plataformas será la prestación de servicios de mediación, cuya contraprestación está constituida por la comisión que reciben a cambio de los usuarios por cada una de las transacciones cerradas en su sitio web en relación con los NFTs con los que se transacciona. Esta prestación de servicios de intermediación está sujeta a IVA y deberá determinarse dónde se entiende prestada con el objetivo de esclarecer el IVA que resulte aplicable en función del territorio donde se entienda prestada, tal y como se expondrá en el siguiente apartado¹⁸⁴.

2.2. Localización del IVA de los servicios de intermediación prestados

A la hora de localizar los servicios prestados por estas plataformas, debemos partir de la distinción anteriormente efectuada sobre el tipo de intermediación que lleva a cabo la plataforma. En concreto:

- (i) Si se considera que las plataformas actúan en nombre propio como consecuencia de la aplicación de la presunción del artículo 9 *bis* del Reglamento 282/2011 y, en consecuencia, se entiende que las mismas prestan el mismo servicio que reciben (esto es, compran el NFT del vendedor y lo transmiten al comprador), se deberán aplicar las reglas de localización

¹⁸³ Lo cual ocurrirá en casos en los que se cumpla cumulativamente que (i) el vendedor del NFT sea reconocido expresamente como tal por la plataforma; (ii) que ello quede reflejado en los acuerdos contractuales entre la plataforma y los usuarios, y (iii) que se cumplan las condiciones y requisitos relativos a las facturas contenidos en el propio artículo.

Nótese que se excluye expresamente de esta posibilidad a las plataformas que autoricen el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o fijen los términos y las condiciones generales de la prestación. En estos supuestos, operará la presunción del artículo 9 *bis* del Reglamento 282/2011 en todo caso.

¹⁸⁴ Téngase en cuenta que, con carácter adicional a la presunción del artículo 9 *bis* del Reglamento 282/2011, la posición de las plataformas está siendo revisada en el programa *VAT in the digital age* impulsado por la Comisión Europea. Aunque aún se encuentra en fase de estudio, una de las alternativas barajadas es que las plataformas que faciliten las operaciones resulten *deemed suppliers* (proveedores considerados) como ocurre ya con las ventas a distancia tras la última modificación del régimen. Se extenderían, por tanto, estas obligaciones a las prestaciones de servicios prestados a través de plataformas.

Recordemos que, hoy en día, si la transmisión del NFT calificase como entrega de bienes y la plataforma «mediase» en una venta de proveedor no establecido en la UE o en ventas a distancia de bienes importados (máx. 150 €), pudiera resultar de aplicación este supuesto específico del art. 8 *bis* (exención en la entrega a la plataforma y sujeción de la entrega posterior), como veremos más adelante.

descritas en el análisis de la imposición indirecta efectuado en el apartado correspondiente de este artículo, al cual nos remitimos.

- (ii) Si, por el contrario, no resulta de aplicación la presunción y se considera que las plataformas actúan en nombre y por cuenta ajena debe atenderse a lo siguiente. En la medida en que las subastas y compraventas de NFTs se realizan en línea a través de las citadas interfaces digitales, lo primero que debe determinarse es si a los mismos les resulta de aplicación la regla especial para los servicios prestados por vía electrónica, o, por el contrario, deben aplicarse las reglas de localización propias de los servicios de mediación. Recordemos que estas reglas de localización nos servirán para determinar el IVA aplicable a la comisión satisfecha a la plataforma por parte de los usuarios como contraprestación al servicio prestado a estos últimos.

Sobre este particular, cabe recordar que, tal y como hemos señalado previamente, atendiendo al carácter armonizado del IVA, la definición de servicios prestados por vía electrónica de la LIVA debe complementarse con lo previsto en el artículo 7 del Reglamento 282/2011. Pues bien, por un lado, en el apartado 2.d) de dicho precepto se aclara que el concepto de servicios prestados por vía electrónica abarcará a *«la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador»* y, por otro, el apartado 3.p) excluye específicamente de este concepto a *«los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas»*.

En este sentido, es criterio reiterado de la DGT (manifestado, entre otras, en las consultas, V2722-14, o V1458-17) que, a pesar de que los servicios de mediación prestados por las plataformas y portales en Internet se realizan a través de una página web y por medios electrónicos, este servicio habrá de ser calificado, como regla general, como servicio de mediación y no como servicio prestado por vía electrónica.

Con estas bases, el criterio que ha establecido la DGT (entre otras, en su consulta V3256-19) en supuestos de intermediación de plataformas en línea similares al que ahora analizamos es el siguiente: *«De acuerdo con todo lo anterior, los servicios prestados por la consultante deben calificarse como servicios prestados por vía electrónica únicamente cuando la web de subastas permita la interacción de los vendedores y pujadores de forma automatizada comunicándose el resultado a las partes sin necesidad de intervención humana directa. Por el contrario, si la consultante efectúa, aunque sea a través de la web, una función proactiva de intermediación en las operaciones de venta de los bienes (libros) los servicios prestados deberán ser calificados como servicios de mediación a pesar de ser estos prestados a través de la página web»*.

Por lo tanto, atendiendo al criterio anterior, podemos encontrarnos ante los dos siguientes escenarios:

- a) Plataformas en las que la interacción de los usuarios sea automatizada y no pueda considerarse que exista una función proactiva de intermediación en la operación de transmisión de NFTs subyacente. Como se explica en la consulta V2660-20, estaríamos ante supuestos en los que las plataformas se limitan a la puesta a disposición de la herramienta o programa informático facilitado a través de Internet y los servicios estén esencialmente automatizados. En este primer escenario se aplicarán las reglas de localización para los servicios prestados por vía electrónica expuestas en el apartado anterior de este artículo, al cual nos remitimos.

A modo de recordatorio, en virtud de estas reglas (y partiendo de la base de que las plataformas están establecidas a efectos de IVA en EE. UU., considerado como tercer estado a los efectos de este impuesto) estarán sujetos a IVA español (i) las comisiones satisfechas por usuarios establecidos en España que tengan la consideración de empresarios o profesionales, y (ii) aquellas comisiones satisfechas por consumidores finales (usuarios de la plataforma que no sean empresarios o profesionales actuando como tal) que se encuentren establecidos o tengan su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del IVA (en virtud de la regla especial del artículo 70. Uno. 4º de la LIVA).

- b) Plataformas que realicen, aunque sea a través de la web, una función proactiva de intermediación en las operaciones de venta de los NFTs. Se entenderá que existe esta función proactiva, cuando además del suministro del programa se presten otros servicios como pueden ser, entre otros, el cobro de los derechos de autor, gestión de contenidos, negociación de condiciones de adhesión¹⁸⁵, de tal forma que la consultante lleve a cabo una intervención cualificada no esencialmente automatizada.

En este segundo escenario, los servicios prestados deberán ser calificados como servicios de mediación (a pesar de estar prestados a través de una interfaz digital) y, en consecuencia, las reglas de localización de las prestaciones de servicios aplicables serán aquellas previstas para los servicios de mediación. De esta forma, las reglas de localización aplicables serían la siguientes:

- Cuando el destinatario del servicio sea un empresario o profesional actuando como tal, conforme a la regla general del artículo 69. Uno de la LIVA, el servicio de mediación estará sujeto al IVA en España si el destinatario está establecido el territorio de aplicación del IVA. En esos casos, la comisión

¹⁸⁵ Tal y como enuncia, a título de ejemplo, la consulta V2660-20 de la DGT.

por intermediación cobrada por la plataforma deberá incluir IVA español.

- Cuando el destinatario no tuviera la condición de empresario o profesional, se aplicará la regla especial del art. 70.uno.6º de la LIVA¹⁸⁶. En virtud de esta regla el servicio de mediación se localizará atendiendo a las reglas aplicables a la operación subyacente de venta de NFT, que recordemos, con carácter general aplicarán las reglas especiales para localizar los servicios prestados por vía electrónica¹⁸⁷. Por lo tanto, nos remitimos a las reglas de localización explicadas previamente.

3. Obligaciones de información

Teniendo en cuenta el papel central que adoptan estas plataformas en el mercado de criptoactivos, y como herramientas dirigidas a incrementar el control sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los inversores en NFTs (y restos de criptoactivos), se establecen las siguientes obligaciones de información en el ámbito de la imposición directa e indirecta que pueden resultar de aplicación a estas plataformas y con las que, en su caso, deberán cumplir estos actores clave:

- (i) *Obligaciones de registro previstas en el art. 166 bis de la LIVA*. Con la reforma introducida con efectos 1 de julio de 2021 por el Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores (en adelante, «**Real Decreto-Ley 7/2021**») «para el comercio electrónico, se introducen, entre otros cambios, nuevas obligaciones para las plataformas digitales o «*marketplaces*»¹⁸⁸.

¹⁸⁶ Precepto que establece que se entenderán localizados en el territorio de aplicación del IVA, entre otros servicios «*Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley*».

¹⁸⁷ Aspecto confirmado por la DGT en su consulta V0486-22, como hemos analizado previamente.

¹⁸⁸ En concreto, de conformidad con el citado artículo 8 bis de la LIVA las plataformas digitales pasan a ser las responsables de recaudar e ingresar el IVA cuando faciliten cualquiera de las dos siguientes operaciones:

(i) Ventas a distancia de bienes importados de terceros estados a través de estas plataformas cuando el valor intrínseco no exceda de los 150 €. Esto es, cuando se produzca una importación en la UE, cuyo valor intrínseco no supere los 150 € por envío, previa venta al consumidor final a través de la plataforma digital (y con independencia de que dicha venta sea realizada por empresarios o profesionales establecidos en la UE o fuera de ella).

(ii) Ventas a distancia de bienes comunitarios efectuadas por medio de estas plataformas, cuando dichas ventas sean realizadas por compañías no establecidas en territorio comunitario. Este segundo

En primer lugar, esta normativa introduce determinados supuestos bajo los cuales las plataformas pasan a ser responsables de la recaudación del IVA por calificarse como sujeto pasivo considerado proveedor de conformidad con el nuevo artículo 8 *bis* de la LIVA. Los dos supuestos contemplados por este precepto se limitan a operaciones calificadas como ventas de bienes, por lo que, si, con carácter general, prevalece la calificación de las ventas de NFTs como prestaciones de servicios¹⁸⁹, en principio podría interpretarse que las plataformas de intercambios de NFTs quedan excluidas de esta obligación para la mayoría de las operaciones en las que intermedian¹⁹⁰.

En segundo lugar, y como herramienta destinada a jugar un papel importante en el control del comercio electrónico, también se introduce con esta reforma una nueva obligación para las plataformas digitales de llevar una serie de registros de operaciones. Si se descarta la actuación de las plataformas de NFTs como proveedores considerados en los términos previstos en el artículo 8 *bis* de la LIVA, no resultarían de aplicación la obligación de mantener los registros del 166 *bis* Dos de la LIVA. Ahora bien, aún en aquellos casos en los que la interfaz no actúe como proveedor considerado, el artículo 166 *bis* Uno de la LIVA sigue estableciendo la obligación de llevar los registros conforme a lo dispuesto en el artículo 54 *quater*.2 del Reglamento (UE) n.º 282/2011¹⁹¹.

supuesto cubre los casos en los que la entrega del bien proviene de un almacén radicado dentro de la UE, pero el proveedor que vende a través de la plataforma no esté establecido en territorio comunitario.

Por lo tanto, hoy en día, solo si la transmisión del NFT calificase como entrega de bienes y la plataforma «mediase» en una venta de proveedor no establecido en la UE o en ventas a distancia de bienes importados (máx. 150 €), pudiera resultar de aplicación este supuesto específico del art. 8 *bis* (exención en la entrega a la plataforma y sujeción de la entrega posterior), como veremos más adelante.

Para una mayor información sobre estas obligaciones recomendamos acudir a mi artículo sobre el particular, EGEA PEREZ-CARASA, Í., «2021: Un ejercicio con cambios fiscales relevantes para un sector en auge como es el comercio electrónico (e-commerce)», *Derecho Digital e Innovación*, núm. 10, octubre-diciembre de 2021.

¹⁸⁹ Con los matices expuestos anteriormente, a los cuales nos remitimos.

¹⁹⁰ No obstante, para determinadas transmisiones de NFTs que puedan calificarse como entrega de bienes, no puede descartarse que operen estas obligaciones de forma totalmente definitiva. Por lo tanto, será aconsejable efectuar el necesario seguimiento para evitar contingencias a este respecto.

¹⁹¹ En virtud del cual, se deberá detallar, al menos, la siguiente información: «a) el nombre, la dirección postal y electrónica o el sitio web del proveedor cuyas entregas o prestaciones se faciliten a través de la utilización de la interfaz electrónica y, si están disponibles:

i) el número de identificación a efectos del IVA o el número nacional de identificación fiscal del proveedor;

ii) el número de la cuenta bancaria o el número de la cuenta virtual del proveedor;

b) una descripción de los bienes, su valor, el lugar de llegada de la expedición o transporte, junto con el momento de la entrega y, si se encuentran disponibles, el número de pedido o el número único de transacción;

c) una descripción de los servicios, su valor, información para determinar el lugar y el momento de la entrega o prestación y, si se encuentran disponibles, el número de pedido o el número único de transacción».

Por lo tanto, las plataformas deberán estar en disposición de aportar dicho registro a la Administración tributaria, previa solicitud, durante un periodo de diez años a partir del final del año en que se haya realizado la operación.

- (ii) *Obligaciones introducidas por la Ley 11/2021*. Como se ha tratado en el apartado de las obligaciones de declaración para inversores, con la finalidad de reforzar el control tributario sobre los hechos imponible relativos a monedas virtuales la Ley 11/2021 establece dos nuevas obligaciones informativas referidas a la tenencia y operativa con monedas virtuales.

En lo que aquí interesa, cabe destacar que el legislador introduce unas obligaciones de información para los intermediarios y actores clave en el mercado de las criptomonedas. En concreto, se incorpora en los apartados 6 y 7 de la Disposición Adicional 13ª de la Ley de IRPF una obligación tributaria de suministrar información para las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español¹⁹² que presten los siguientes servicios relacionados con estas monedas:

- a) Servicios de salvaguardia de las claves criptográficas privadas en nombre de terceras personas, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales. Esta obligación está dirigida a los denominados *wallets* que permiten al usuario simplificar la custodia de sus claves privadas.

En este caso se deberá informar sobre *«saldos en cada moneda virtual diferente y, en su caso, en dinero de curso legal, así como la identificación de los titulares, autorizados o beneficiarios de dichos saldos»*.

- b) Servicios de intercambio de monedas virtuales ya sea por dinero de curso legal o entre monedas virtuales o intermedien y presten los servicios que hemos denominado de *«wallets»*. Estaríamos ante los llamados *«exchanges»* de criptomonedas. En este caso la obligación de información sería sobre *«las operaciones de adquisición, transmisión, permuta y transferencia, relativas a monedas virtuales, así como los cobros y pagos realizados en dichas monedas, en las que intervengan o medien, presentando relación nominal de sujetos intervinientes con indicación de su domicilio y número de identificación fiscal, clase y número de monedas virtuales, así como precio y fecha de la operación»*.

- c) Ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales (ICOs) a cambio de aportación de otras monedas virtuales o de dinero de curso legal.

Como se puede observar, cabría plantearse si las plataformas de intercambios de NFTs podrían encuadrarse dentro de la segunda categoría, en

¹⁹² Nótese que, teniendo en cuenta que solo aplica a entidades establecidas en España, tampoco garantiza, ni mucho menos, el control de estas operaciones.

tanto que ofrecen servicios de intercambio de NFTs (criptoactivos) por monedas virtuales y viceversa. Ahora bien, no debemos olvidar que un NFT no es una moneda virtual, sino un tipo diferente de criptoactivo, por lo que, con la redacción literal actual de la Disposición Adicional 13^a de la Ley de IRPF, podría defenderse que los *marketplaces* prestan o facilitan intercambios de criptoactivos por monedas virtuales, o de monedas virtuales por criptoactivos, pero no de monedas virtuales por dinero fiduciario u otras monedas virtuales, con lo que no encajarían exactamente en este supuesto. Dicho de otra forma, la expresión «monedas virtuales» empleada en la redacción de la norma, puede servir para defender, conforme a una interpretación literal del precepto, que las plataformas de comercialización de NFTs no se encuentran dentro de las citadas obligaciones de información.

No obstante lo anterior, no debemos olvidar que a la fecha de emisión del presente artículo aún está pendiente la aprobación de las Órdenes por las que se aprueben los modelos a través de los cuales deben cumplirse estas obligaciones¹⁹³, y que no es descartable una eventual modificación normativa futura que modifique la mención monedas virtuales y la sustituya por la más genérica de criptoactivos, en cuyo caso, las plataformas de intercambio de NFTs se verían obligadas a cumplir con esta obligación de información. Es más, en esta dirección se ha pronunciado el Comité de Expertos en el Libro Blanco de la Reforma Tributaria, en cuya propuesta n° 58 dispone lo siguiente: «*Ampliar en el futuro el ámbito material de las dos nuevas obligaciones de información establecidas por la Ley 11/2021 que, en su redacción actual, limitan sus efectos a las criptomonedas, extendiéndolas a otros cripto activos —en línea con las propuestas de DAC 8 y de Reglamento MiCA—*».

Por lo tanto, será necesario efectuar un seguimiento cercano de la evolución normativa y el desarrollo reglamentario y de las Órdenes Ministeriales sobre este particular.

- (iv) *Obligaciones derivadas de la Directiva 2021/514/UE, del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2011/16/ UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (en adelante, «DAC 7»)*¹⁹⁴. Esta directiva tendrá que ser objeto de transposición al derecho interno de cada EM antes del 31 de diciembre de 2022, aplicándose a partir del 1 de enero de 2023, a excepción de las disposiciones

¹⁹³ Como se ha expuesto anteriormente, el Proyecto de Orden por la que se aprueban el Modelo 172 («Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales»), y el modelo 173 («Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales») se encuentran actualmente en fase de tramitación y pendientes de su aprobación definitiva. Se puede acceder a este texto mediante el siguiente enlace: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/27062022-ProyectoOM-modelo-172-173.pdf>

¹⁹⁴ Directiva 2021/514/UE, del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2011/16/ UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Se puede acceder a la misma a través del siguiente enlace: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2021-80368>

relacionadas con las inspecciones conjuntas, que serán aplicables a partir del 1 de enero de 2024.

En cualquier caso, el principal objetivo de esta reforma es obtener una mayor información acerca de los ingresos que obtienen los vendedores de bienes, arrendadores y prestadores de servicios a través de las plataformas digitales de comercio electrónico¹⁹⁵, con el fin de alcanzar un mayor grado de control tributario de los beneficios obtenidos a través de estos medios, estableciendo con tal fin obligaciones de registros e información para dichas interfaces¹⁹⁶.

Conforme a la redacción actual se establece una nueva obligación de información para aquellos sujetos entendidos como «operadores de plataformas»¹⁹⁷. Por su parte, la información a suministrar guardaría relación con los usuarios de las plataformas, así como con su «actividad pertinente», entendiéndose como tal: «aquella actividad realizada por una «contraprestación» y que constituye alguna de las siguientes operaciones:

¹⁹⁵ Tal y como describen POZA ZID, R. y ASÍN PÉREZ, I., «Intercambio de información sobre plataformas online o la DAC7», *Newsletter de Fiscalidad Internacional de PwC Tax & Legal Services* [en línea], marzo 2020 [fecha de consulta: 20 de junio de 2022]. Disponible en: <https://periscopiofiscallylegal.pwc.es/wp-content/uploads/2020/03/DAC7.pdf>; el problema que se trata de solucionar con esta Directiva es el siguiente: «El principal problema que la Comisión está tratando de resolver es que las administraciones tributarias de los Estados miembros tienen poca información para evaluar y controlar correctamente los ingresos obtenidos en su país de las actividades realizadas a través de la intermediación mediante plataformas online establecidas en otras jurisdicciones. Se señalan ejemplos concretos como alquilar una propiedad a través de una plataforma web o transportar a una persona. En otras palabras, se pretende evitar que ciertos contribuyentes no declaren las rentas obtenidas en transacciones digitales sin que, además, las autoridades de los estados tengan la información que les permita controlar dichas rentas».

¹⁹⁶ De conformidad con CISS Compliance Fiscal, en su entrada «De la DAC 1 a la DAC 7, Evolución de la normativa de la Unión Europea sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad» (accesible a través del siguiente enlace: https://www.cisscompliancefiscal.com/documento.php?id=EX0000141345_20190125.html), los principales aspectos de la DAC 7 son los siguientes:

- «Se incorporan nuevas normas para mejorar la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y hacer frente a los retos que plantea la economía de plataformas digitales.

- Se establece la obligación de que los operadores de plataformas digitales comuniquen los ingresos obtenidos por los vendedores en sus plataformas y de que los Estados miembros intercambien automáticamente esta información.

- Se aplica a las plataformas digitales situadas tanto dentro como fuera de la UE, permitiendo que las autoridades tributarias nacionales adquieran información de los ingresos obtenidos a través de las plataformas digitales y determinen las obligaciones fiscales pertinentes.

- La comunicación de información sobre una actividad comercial incluirá el arrendamiento de bienes inmuebles, los servicios personales, la venta de bienes y el arrendamiento de cualquier medio de transporte.

- Los operadores de plataforma deberán comunicar las rentas obtenidas a través de plataformas digitales en una fase inicial, antes de que las autoridades tributarias de los Estados miembros lleven a cabo sus liquidaciones de impuestos anuales.

- El operador de la plataforma obligado a comunicar información transmitirá a la autoridad competente del Estado miembro, la información que a continuación se indicará, a más tardar el 31 de enero del año siguiente».

¹⁹⁷ Según la norma, se entiende como «una entidad que celebra contratos con vendedores para poner toda o parte de una plataforma a disposición de tales vendedores».

a) el arrendamiento de bienes inmuebles, entre los que se incluyen bienes inmuebles de uso residencial y de uso comercial y cualquier otro tipo de bien inmueble, así como plazas de aparcamiento;

b) los servicios personales;

c) la venta de «bienes»;

d) el arrendamiento de cualquier medio de transporte».

Por lo tanto, y en palabras de CALVO VERGEZ¹⁹⁸: «Con carácter general la comunicación de información sobre una actividad comercial incluirá el arrendamiento de bienes inmuebles, los servicios personales, la venta de bienes y el arrendamiento de cualquier medio de transporte». Se plantea la duda, por tanto, de si la transmisión de los NFTs constituye una venta de bienes o un servicio personal a estos efectos. Si se considera que estas operaciones no se encuentran comprendidas dentro de estos dos conceptos, las plataformas de intercambio de NFTs quedarían fuera de esta obligación de información. En caso contrario, estas plataformas sí se encontrarán dentro del ámbito objetivo de aplicación de la DAC 7, y, en consecuencia, deberán cumplir con las obligaciones de información impuestas por esta.

A la fecha de emisión de este trabajo la DAC 7 aún está pendiente de trasposición en el ordenamiento jurídico español¹⁹⁹. Por lo tanto, será necesario hacer un seguimiento de cómo evoluciona su redacción hasta alcanzar la versión definitiva que se trasponga e incorpore al ordenamiento jurídico español para ver si se introduce alguna aclaración al respecto.

En cualquier caso, de no verse afectada por la DAC 7 las plataformas de NFTs sí podrán encontrarse afectadas por la nueva Directiva sobre Cooperación administrativa centrada específicamente en criptoactivos, que analizamos seguidamente.

- (v) *Propuesta de modificación de la Directiva 2011/16/EU (en adelante, «DAC 8»)*. Como octava reforma llamada a suceder a la DAC 7 debemos mencionar que el pasado 10 de marzo de 2021, la Comisión Europea abrió un proceso de consulta pública para reforzar la cooperación administrativa y el intercambio automático de información en el ámbito de los cripto activos y el dinero electrónico, con vistas a presentar una propuesta de reforma de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación administrativa en el ámbito tributario (coloquialmente conocida como «DAC 8»).

¹⁹⁸ CALVO VERGEZ, J., «El largo camino de la modificación de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Última parada: la aprobación de la DAC 7», *La Ley Unión Europea*, núm. 92, mayo de 2021, Madrid, Wolters Kluwer, p. 15.

¹⁹⁹ A este respecto, se tiene constancia de la existencia del Anteproyecto de Ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/24022022-apl-lgt-dac7.pdf>

Sin embargo, esta norma está aún pendiente de tramitación y aprobación (que previsiblemente deberá tener lugar antes del 31 de diciembre de 2022).

Como expone GALLEGO LÓPEZ²⁰⁰: «El objetivo de esta iniciativa es asegurar una adecuada transparencia tributaria, la cual permita lograr una tributación equitativa en este ámbito; por ello, dicha evaluación busca establecer una definición del término «criptoactivo» para determinar el ámbito de aplicación de la Directiva, así como identificar los intermediarios relevantes a estos efectos».

Aunque el texto de la propuesta de DAC 8 todavía no se ha hecho público, como expone PÉREZ²⁰¹, los dos principales retos a los que se enfrenta este proyecto de reforma es definir el tipo de criptoactivos e intermediarios financieros que se van a incluir en su ámbito de aplicación. Con respecto al segundo de estos retos, clave en lo que ahora nos ocupa, el Libro Blanco para la reforma tributaria establece expresamente lo siguiente: «Esta última tarea —la identificación de las entidades de cripto activos y de dinero electrónico obligadas a proporcionar información y a cumplir obligaciones de diligencia debida análogas a las establecidas por la DAC 2 (Directiva 2014/107/UE) para las entidades financieras— es esencial para garantizar la integridad de los intercambios de información como herramienta para hacer frente a la evasión fiscal en el extranjero».

Conforme a la información disponible hoy en día, puede resultar razonable entender que, en este caso, dada la referencia al concepto más amplio de criptoactivo (aún por definir), las plataformas de intercambio de NFTs podrían encontrarse comprendidas dentro de los intermediarios sobre los que recaerán las obligaciones de información. No obstante, todavía estamos en una fase muy temprana de tramitación, por lo que será necesario efectuar el correspondiente seguimiento de esta Propuesta para confirmar este aspecto y ver el alcance de las obligaciones de información²⁰².

4. Implicaciones en el IDSDi

4.1. Aspectos generales del Impuesto

Ante (i) la inadecuación de los sistemas tributarios internacionales (cuyas reglas de nexo y atribución de beneficios están aún fuertemente basadas en la presencia física del contribuyente²⁰³) a los nuevos modelos de negocio de la economía digital (que, entre otras características, permiten desarrollar actividades empresariales a distancia), y (ii) el retraso en alcanzar soluciones consensuadas a nivel internacional, en España se ha introducido el IDSDi como una solución unilate-

²⁰⁰ GALLEGO LÓPEZ, J. B., «El intercambio automático de información tributaria ante el reto de los criptoactivos», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 193, marzo de 2022, pp. 31-74.

²⁰¹ PÉREZ, I., «Nuevos avances en el procedimiento de aprobación de la DAC 8», *Expansion jurídico* [en línea], 26 marzo de 2021 [fecha de consulta: 17 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2021/03/26/605e0481e5fdea0a798b466f.html>

²⁰² No olvidemos el debate que se ha suscitado sobre la inclusión o no de los NFTs dentro del ámbito de aplicación de la Propuesta MICA, por lo que, si el concepto de criptoactivo se remite al regulado en esta norma, está aún por ver que afecte a las plataformas de intercambio de NFTs.

²⁰³ Tal y como hemos visto al analizar la imposición directa y el concepto de EP.

ral y provisional que permite a España ejercer los derechos de imposición que le corresponden cuando proceden de territorio español lo datos empleados o se sitúan en dicho territorio los usuarios que generan valor en los nuevos modelos de negocio de la economía digital por medio de sus contribuciones²⁰⁴.

En particular, de acuerdo con los artículos 4 y 5 de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante, «**Ley 4/2020**» o «**LIDSDi**») el IDSDi grava las prestaciones de determinados servicios digitales en los que exista intervención de usuarios situados en el territorio español. A estos efectos, la norma establece que se considerarán servicios digitales, exclusivamente: (i) los servicios de publicidad en línea; (ii) los servicios de intermediación en línea, y (iii) los servicios de transmisión de datos.

Estos tres servicios quedan gravados por el IDSDi en la medida en que se encuentren localizados en territorio español, siendo el nexo la localización del usuario del servicio digital (o, mejor dicho, la localización del dispositivo utilizado por dicho usuario) en territorio español²⁰⁵.

En lo que respecta a los contribuyentes, tendrán esta consideración las personas jurídicas y demás entidades (con independencia de su residencia fiscal), que presen estos servicios digitales sujetos y que el primer día del periodo de liquidación, que coincidirá con el trimestre natural, superen los dos umbrales siguientes:

- (i) que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros; (umbral de envergadura);
- (ii) que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros (umbral de huella digital significativa).

Con respecto a estos límites, debe tenerse en cuenta que si una entidad forma parte de un grupo de sociedades, los importes de estos umbrales serán los del grupo en su conjunto.

El IDSDi se exigirá al tipo del 3 % sobre el importe de los ingresos obtenidos por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto realizadas en territorio español, y se devengará cuando se presten, ejecuten o efectúen dichas operaciones. Se trata, por tanto, de un impuesto sobre ingresos, al definirse su base imponible por el importe de los ingresos obtenidos por el contribuyente,

²⁰⁴ Para profundizar en las características y cuestiones conflictivas de este impuesto recomendamos acudir a mi artículo sobre el particular, EGEA PÉREZ-CARASA, Í. «El Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en España: Análisis de una medida unilateral y transitoria y de sus aspectos controvertidos», *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. 73, 2020, pp. 117-186.

²⁰⁵ Para ello, la normativa establece reglas específicas para determinar el momento en el que debe analizarse la localización de los dispositivos para cada uno de los tres hechos imposables del impuesto.

excluido el IVA e impuestos equivalentes, por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al IDSDi²⁰⁶.

De las características generales descritas se desprende que estamos ante un tributo con un ámbito de aplicación subjetivo reducido, pero que en caso de resultar aplicable puede suponer un impacto relevante para los contribuyentes afectados por el mismo en la medida en que el mismo somete a un tipo del 3 % los ingresos de los servicios con independencia del margen o de si se están produciendo pérdidas. Pues bien, atendiendo a la actividad de las plataformas de intercambio de NFTs, esta puede quedar incluida dentro del ámbito objetivo de aplicación de este impuesto, por lo que es necesario evaluar su eventual impacto, tal y como pasamos a realizar a continuación.

4.2. *Eventual sujeción de las comisiones percibidas por las plataformas a la modalidad de servicios de intermediación en línea*

El artículo 4.7 de la LIDSDi define los servicios de intermediación en línea como los servicios «*de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos*».

En relación con la definición de este hecho imponible, y siguiendo un trabajo anterior²⁰⁷ cabe destacar las tres características fundamentales siguientes:

- (i) El servicio sujeto al IDSDi es la puesta a disposición de una interfaz digital a los usuarios a través de las cuales los usuarios se ponen en contacto y realizan la operación subyacente. En consecuencia, este servicio lo prestará, con carácter general, el titular de la plataforma de intermediación o interfaz digital.
- (ii) En este tipo de servicios, la definición de intermediación a efectos del IDSDi reclama la existencia de, al menos, dos usuarios, así como que la puesta en contacto de los usuarios se realice a través de la citada interfaz digital. A estos efectos, la Ley 4/2020 define como usuario en su artículo 4.9 a «*cualquier persona o entidad que utilice una interfaz digital*».

²⁰⁶ Esta regla general se complementa con una serie de reglas específicas para cada servicio aplicable cuando parte de los usuarios de los mismos no se encuentren localizados en territorio español, en virtud de las cuales, debe aplicarse sobre los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios situados en España (numerador) respecto del número total de usuarios que intervengan en ese servicio, cualquiera que sea el lugar en que estén situados (denominador).

²⁰⁷ EGEA PÉREZ-CARASA, Í., «2021: Un ejercicio con cambios fiscales relevantes para un sector en auge como es el comercio electrónico (e-commerce)», *Derecho Digital e Innovación*, núm. 10, octubre-diciembre de 2021.

- (iii) Del mismo modo, el concepto de interfaz digital es un concepto amplio al estar definido por el artículo 4.4 de la Ley 4/2020 como «*cualquier programa, incluidos los sitios web o partes de los mismos, o aplicación, incluidas las aplicaciones móviles, o cualquier otro medio, accesible a los usuarios, que posibilite la comunicación digital*». La propia norma al enunciar ejemplos de interfaces hace referencia a sitios o páginas web y aplicaciones móviles, ambas frecuentemente utilizadas para la compra-venta de NFTs.

Así, las plataformas de NFTs, en cuanto sociedades encargadas de facilitar operaciones de compra y venta de estos criptoactivos, podrían incluirse dentro del concepto de entidades que prestan servicios de intermediación en línea.

Esto es, en la medida en que ponen a disposición de los usuarios (inversores en NFTs criptomonedas) una interfaz digital multifacética (web, app, etc.) para que se pongan en contacto compradores y vendedores de NFTs y concluyan operaciones subyacentes (intercambio de NFTs por criptodivisas), estos servicios de intermediación encajarían dentro de la definición del hecho imponible de intermediación en línea, y, en consecuencia, los ingresos procedentes de las comisiones de intermediación obtenidas por estas plataformas podrían quedar gravadas a un tipo del 3 % por la segunda modalidad de este impuesto si no resulta de aplicación ningún supuesto de no sujeción²⁰⁸.

Aun cuando los servicios puedan ser calificados como servicios de intermediación en línea, solo quedarán sujetas a IDSDi si son prestadas a usuarios localizados en España. A estos efectos:

- (i) Las prestaciones de servicios digitales se entenderán realizadas en el territorio español cuando algún usuario esté situado (comprador o vendedor de un NFT) en ese ámbito territorial, con independencia de que el usuario haya satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio.
- (ii) Se entenderá que un usuario está situado en territorio español, en el caso de los servicios de intermediación en línea en que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, cuando la conclusión de la operación subyacente por un usuario se lleve a cabo a través de la interfaz digital de un dispositivo que en el momento de la conclusión se encuentre en ese ámbito territorial. Esto es, cuando el dispositivo (móvil, ordenador, etc.) por el que el usuario acceda a la web, app o cualquier otra interfaz digital facilitada

²⁰⁸ Evidentemente, si estas plataformas incluyen publicidad digital dirigida en sus interfaces o venden los datos recopilados por la actividad de sus usuarios en las mismas también podrían quedar sujetas a la modalidad de publicidad en línea o venta de datos. Sin embargo, nos centramos en la segunda modalidad del impuesto por ser la que impacta de forma más directa en sus modelos de negocio.

por la plataforma de NFTs se encuentre en territorio español en el momento en el que se lleve a cabo la compraventa del NFT.

Dicho todo lo anterior, no debemos olvidar que la plataforma de NFTs solo deberá tributar por esta modalidad del impuesto si tiene la condición de contribuyente del IDSDi, para lo cual deberán superarse los dos umbrales (envergadura y huella digital significativa) arriba mencionados.

El cumplimiento de los requisitos objetivos (realizar el hecho imponible de intermediación en línea), subjetivos (tener la condición de contribuyente) y territoriales (que los servicios se presten a usuarios localizados en España) que acabamos de ver llevaría a la plataforma a tributar por la segunda modalidad del IDSDi (intermediación en línea) por las comisiones percibidas. Ello excepto que podamos aplicar algunos de los supuestos de no sujeción del IDSDi que pasamos a ver a continuación.

4.3. *Posible acogimiento a supuestos de no sujeción*

La Ley 4/2020 completa la delimitación del ámbito objetivo del IDSDi con la introducción de determinados supuestos de no sujeción en su artículo 6. Atendiendo a la actividad de las plataformas de NFTs, debemos señalar los siguientes que pueden ser susceptibles de aplicación:

- (i) Lo primero que debe puntualizarse es que, de acuerdo con el artículo 6.b) de la Ley del IDSDi, no estarán sujetas al impuesto las propias operaciones subyacentes que tengan lugar entre los usuarios en el marco de un servicio de intermediación en línea. Esto es, únicamente quedarían sujetas al IDSDi, en su caso, las comisiones de intermediación obtenidas por las plataformas por facilitar a los usuarios la compraventa de NFTs, pero no la propia operación subyacente (esto es, la compraventa de NFTs que realizan los usuarios a través de la plataforma en ningún caso constituirá una operación sujeta al IDSDi por aplicación de lo dispuesto en el mencionado artículo 6.b) de la LIDSDi).
- (ii) Centrándonos en las plataformas, el artículo 6.a) de la Ley 4/2020 establece que no se encuentran sujetas a la modalidad de intermediación en línea del IDSDi *«las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario»*.

Con este supuesto de no sujeción, el legislador excluye del ámbito de aplicación del IDSDi las denominadas actividades minoristas de comercio electrónico en las que el propietario del sitio web es el minorista y utiliza ese canal para distribuir sus propios bienes y servicios²⁰⁹. Ahora

²⁰⁹ El fundamento que hay detrás de esta exclusión es que, para el minorista, la creación de valor reside en los bienes o servicios suministrados, y la interfaz digital se utiliza únicamente como un medio o herramienta de comunicación.

bien, para poder aplicar el mismo debe poder determinarse y acreditarse en la práctica que la entidad que ofrece los productos a través de su sitio o página web, actúa como proveedor y no como intermediario, y esta delimitación puede resultar difusa y complicada en la práctica.

En este sentido, no se puede establecer un criterio apriorístico que permita determinar si se está actuando en calidad de intermediario o en calidad de proveedor. Se trata de una cuestión que dependerá de las cláusulas concretas del contrato o negocio jurídico establecido entre las partes y de la realidad económica subyacente, debiendo efectuar un análisis particular supuesto a supuesto que aborde de forma conjunta los términos jurídicos y económicos de la relación establecida en cada caso. Si, como resultado de dicho análisis conjunto:

- a) Se determina que la entidad ha asumido jurídica y económicamente los riesgos y beneficios de los productos que vende posteriormente a través de su interfaz digital, entonces se estará en disposición de acreditar que actúa como proveedor con respecto a dichos productos. Y ello dado que habría adquirido previamente los productos que posteriormente comercializa, con todos los riesgos asociados a los mismos.
- b) Se determina que la entidad que pone a disposición de los usuarios la interfaz en la que se comercializan dichos productos (en este caso NFTs) se limita a poner en contacto a usuarios vendedores y usuarios compradores, cobrando una comisión en caso de que se vendan los mismos, dicha entidad estará actuando como intermediaria. Y es que, en este escenario, dicha entidad no estaría asumiendo jurídica y económicamente los riesgos de los productos vendidos, quedando sujeta al IDSDi la comisión por intermediación que pueda percibir.

En el ámbito del IVA hemos visto que, por aplicación de la presunción del artículo 9 *bis* del Reglamento 282/2011, se va a asumir en algunos casos que las plataformas actúan en nombre propio a efectos de las reglas de localización de este impuesto. Ahora bien, cuestión distinta es que dicha presunción (aplicable en el ámbito del IVA) pueda extenderse al IDSDi. Más bien parece lo contrario, ya que, si los términos y condiciones de las plataformas determinan que las mismas no asumen ningún tipo de responsabilidad o riesgo jurídico o económico sobre los NFTs que se transmiten en las operaciones subyacentes a través de las mismas, va a resultar complicado de defender la actuación de las mismas como proveedoras a efectos del IDSDi²¹⁰.

De esta forma, si atendiendo a dichos términos y condiciones, las plataformas se limitan a poner en contacto compradores y vendedores de NFTs, lo razonable es pensar que actúan como meros intermediarios (y

²¹⁰ Con independencia de que, a efectos de IVA se presume que actúan en nombre propio. Se generaría, en consecuencia, una evidente incongruencia entre ambos impuestos.

no como proveedores) sin que puedan ampararse en la aplicación de este supuesto de no sujeción²¹¹.

- (iii) Descartada la aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 6.a) otro posible supuesto de no sujeción aplicable de conformidad con el rol de las plataformas es el establecido por el artículo 6.c) de la Ley 4/2020 en virtud del cual no quedarán sujetas las prestaciones de servicios de intermediación en línea *«cuando la única o principal finalidad de dichos servicios prestados por la entidad que lleve a cabo la puesta a disposición de una interfaz digital sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago»*.

Con respecto a este supuesto de no sujeción cabe plantearse si las plataformas de NFTs, en realidad, intermedian para poner a disposición de los usuarios contenidos digitales, por considerar que los NFTs se encuentran incluidos dentro de dicho concepto. Sobre este particular, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el artículo 4.1 de la Ley del IDSDi, se entenderá por contenidos digitales *«los datos suministrados en formato digital, como programas de ordenador, aplicaciones, música, vídeos, textos, juegos y cualquier otro programa informático, distintos de los datos representativos de la propia interfaz digital»*.

Pues bien, dada la amplitud de este concepto, los NFTs como criptoactivos podrían llegar a cumplir con la definición de contenido digital en la medida en que, en el fondo, no dejan de ser datos suministrados en formato digital, que utilizan un sistema de criptografía robusto para asegurar y verificar las operaciones y su registro. En este sentido, el hecho de que estos criptoactivos formen parte de una cadena de bloques (*blockchain*) a efectos de mitigar el riesgo de modificación o alteración del registro de las operaciones y titularidades no tendría por qué cambiar necesariamente esta consideración.

De prosperar esta interpretación, aunque la actuación de las plataformas de NFTs constituiría una intermediación en línea a los efectos del IDSDi, dicha prestación de servicios quedaría no sujeta en aplicación del artículo 6.c) de la Ley 4/2020. Consecuentemente, los ingresos por comisiones percibidos por estas no quedarían gravadas al tipo impositivo del 3 % del IDSDi²¹².

²¹¹ Si, por el contrario, la plataforma asumiese los riesgos y beneficios jurídicos y económicos de los NFTs de forma que se pudiese entender que la plataforma primero adquiere los NFTs que posteriormente transmite en el mercado, en ese escenario las plataformas se verían beneficiados de este supuesto de no sujeción.

²¹² Ahora bien, frente a esta interpretación debe advertirse que la memoria de la Propuesta inicial de Directiva de la UE sobre el IDSDi establecía la siguiente matización:

«El suministro de contenidos digitales por una entidad a los usuarios a través de una interfaz digital, que es un servicio que no entra en el ámbito de aplicación del ISD, debe distinguirse de la puesta a disposición de una interfaz digital multifacética a través de la cual los usuarios pueden cargar y compartir contenidos digitales con otros usuarios, o la puesta a disposición de una interfaz que facilita un suministro subyacente de contenidos digitales directamente entre los usuarios. Estos últimos servicios constituyen un servicio de intermediación por parte de la entidad que pone a

A la fecha de emisión del presente artículo, no se tiene constancia de la existencia de ningún pronunciamiento administrativo que aclare este particular. En concreto, si bien es cierto que la pregunta frecuente 1.2 de la AEAT hace referencia al concepto de contenido digital²¹³, no aborda específicamente esta cuestión, por lo que habrá que esperar a que esta posibilidad sea, en su caso, confirmada por parte de la DGT en eventuales contestaciones futuras a las consultas tributarias que, en su caso, se planteen.

V. BIBLIOGRAFÍA

ARGENTE ÁLVAREZ, J. *et al.*, *Guía del IRPF*, CISS Grupo Wolters Kluwer, 2007.

CALVO BUEZAS, J., «El concepto de Establecimiento permanente y el comercio electrónico», *Cuadernos de Formación*, vol. 6, 2008.

CALVO VERGEZ, J., «El largo camino de la modificación de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Última parada: la aprobación de la DAC 7», *La Ley Unión Europea*, núm. 92, mayo 2021, Madrid, Wolters Kluwer.

CASCANTE, E. y FLORES, A., «Las operaciones complejas en el IVA: ¿independientes o accesorias?», *Economist&Jurist* [en línea], vol. 26, núm. 222, año 2018,

disposición la interfaz digital multifacética y, por lo tanto, entran dentro del ámbito de aplicación del ISD, independientemente de la naturaleza de la operación subyacente.

De ahí que el artículo 3, apartado 4, letra a), haga hincapié en que el suministro de contenidos digitales excluido del ámbito de aplicación del ISD debe ser realizado por la entidad que pone a disposición la interfaz digital a través de la cual se suministran los contenidos digitales, y no por los usuarios de dicha interfaz a otros usuarios».

Bajo esta interpretación alternativa, parece que el supuesto de no sujeción del IDSDI no aplicaría a las plataformas de NFTs que actúan por cuenta ajena (y que no suministran ellas mismas los NFTs) aun cuando los NFTs entren dentro del concepto de contenido digital. Sería deseable obtener una consulta de la DGT.

²¹³ En concreto, en la contestación a la pregunta frecuente 1.2 «Qué es contenido digital» se establece lo siguiente: «El artículo 4.1 de la ley del impuesto define contenidos digitales como «los datos suministrados en formato digital, como programas de ordenador, aplicaciones, música, vídeos, textos, juegos y cualquier otro programa informático, distintos de los datos representativos de la propia interfaz digital». De esta definición se infieren las siguientes características: - Debe tratarse de datos suministrados en formato digital distintos de la propia interfaz. - Es una definición abierta que incluye ejemplos a título ilustrativo. El suministro de los datos que constituyen el contenido digital puede hacerse mediante su descarga, su utilización simultánea a la descarga (streaming) o mediante el acceso a la interfaz digital. Tal suministro puede tener lugar por una sola vez, durante un periodo de tiempo concreto o a perpetuidad. El suministro del contenido digital debe realizarse a través de una interfaz digital. Por lo tanto, no tienen carácter de contenido digital los datos suministrados en un soporte físico como, por ejemplo, los CDs, DVDs, o memorias externas (pen drives). El hecho de que estos soportes físicos se transmitan a través de una interfaz digital no convierte a los datos en cuestión en contenido digital, sin perjuicio de la posible realización de un servicio de intermediación en línea». Puede accederse a estas preguntas frecuentes a través del siguiente enlace: https://www.agenciatributaria.es/static_files/Sede/Procedimiento_ayuda/GC45/castellano/FAQ490.pdf

pp. 76-81. Disponible en: <https://www.economistjurist.es/articulos-juridicos-des-tacados/las-operaciones-complejas-en-el-iva-independientes-o-accesorias/>

CEDIEL, A. y PÉREZ POMBO, E., «Tributación de los criptoactivos regulados en MiCA», en MADRID PARRA, A., y PASTOR SAMPERE, C. (dirs.), *Guía de criptoactivos MICA*, Thomson Reuters-Aranzadi, junio de 2021, pp. 345-358.

CISS Compliance Fiscal, *De la DAC 1 a la DAC 7, Evolución de la normativa de la Unión Europea sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad* [en línea], Madrid, Wolters Kluwer. Disponible en: https://www.cisscompliancefiscal.com/documento.php?id=EX0000141345_20190125.html

COTO GONZÁLEZ, L. y ROMERO GARCÍA, F., «La Agencia Tributaria y la fiscalidad de las criptomonedas», *Periscopio Fiscal y Legal* [en línea], PWC, febrero 2022. Disponible en: <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/la-agencia-tributaria-y-la-fiscalidad-de-las-criptomonedas/>

EGEA PÉREZ-CARASA, Í., «Tratamiento Contable de las Criptodivisas y su Impacto en el Impuesto sobre Sociedades», *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. 74, 2020.

—, «Tratamiento tributario del «bitcoin» y demás criptomonedas», *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. 70, 2018.

—, «Tributación de los influencers: Normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones», *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. 75, 2021.

GALLEGO LÓPEZ, J. B., «El intercambio automático de información tributaria ante el reto de los criptoactivos», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 193, marzo 2022.

MENÉNDEZ GARCÍA, G., *Fiscalidad práctica. Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Navarra, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010.

MIRAS MARÍN, N., «El régimen tributario de los tokens no fungibles», en ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (dir.), *Retos de la sociedad digital: Regulación y fiscalidad en un contexto internacional*, Madrid, Reus, 2022, pp. 203-217.

NAVAS & CUSÍ ABOGADOS, «¿Cómo tributan las transmisiones de NFT?», *navacusi.com* [en línea], septiembre 2021. Disponible en: <https://www.navacusi.com/tributacion-compra-venta-nft/>

ORTIZ, V., «Todas las dudas que plantea la Hacienda de España con su respuesta sobre fiscalidad de NFTs», *Observatorio Blockchain*. [en línea], 28 de abril de 2022. Disponible en: <https://observatorioblockchain.com/nft/todas-las-dudas-que-plantea-hacienda-de-espana-con-su-respuesta-sobre-fiscalidad-de-nft/>

PÉREZ GARRIDO, I., «Nuevos avances en el procedimiento de aprobación de la DAC 8», *Expansión jurídico*, [en línea], marzo 2021. Disponible en: <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2021/03/26/605e0481e5fdea0a798b466f.html>

PÉREZ POMBO, E., «El IVA en las operaciones de venta de NFTs», *Fiscal Blog* [en línea], abril 2022. Disponible en: <https://fiscalblog.es/?p=7566>

—, «Fiscalidad de la venta de tuits y otros activos digitales», *Fiscal Blog* [en línea], marzo 2021. Disponible en: <http://fiscalblog.es/?p=6496>

POZA ZID, R. y ASÍN PÉREZ, I., «Intercambio de información sobre plataformas online o la DAC7», *Newsletter de Fiscalidad Internacional de PwC Tax & Legal Services* [en línea], marzo 2020. Disponible en: <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/wp-content/uploads/2020/03/DAC7.pdf>

SOLÉ ESTALELLA, J., *El IRPF Inteligible*, Barcelona, Marcial y Pons, 2013.

(Trabajo recibido el 04/11/2022
y aceptado para su publicación el 05/12/2022)

EL FUTURO DEL DERECHO DE PATENTES ANTE EL IMPARABLE AVANCE EN INTELIGENCIA ARTIFICIAL

ROSALÍA ESTUPIÑÁN CÁCERES

Profesora de Derecho Mercantil

*Universidad de Las Palmas de Gran Canaria**

RESUMEN

Este trabajo plantea explorar cómo los avances en materia de inteligencia artificial están desafiando el sistema de patentes, tal como está diseñado en la actualidad; a la vez que reflexionar, en su caso, sobre la necesidad de arbitrar otros principios y fundamentación para los inventos generados por inteligencia artificial, y, por tanto, la eventual modificación de convenios y leyes de patentes. Las siguientes líneas, en suma, invitan a analizar críticamente los desafíos que implican los sistemas de inteligencia artificial en la arquitectura del sistema de patentes, qué respuesta están dando las oficinas de patentes y tribunales de distintas partes del mundo a dos solicitudes de patentes en las que figura como inventor DABUS, un sistema de inteligencia artificial y cuál es el estado de la cuestión en la doctrina sobre la necesidad de modificar o no la normativa de patentes. Y es que considerando que la función de todo ordenamiento jurídico es regular la convivencia tratando de equilibrar los intereses en presencia, no parece concebible que no se haga frente por el legislador al importante reto de dar solución legal a nivel global a esta nueva realidad emergente.

Palabras clave: inteligencia artificial, aprendizaje profundo, aprendizaje automático, redes neuronales, Derecho de patentes, inventor, algoritmos, patentabilidad, actividad inventiva.

* Profesora investigadora del Grupo de Investigación Reconocido «La empresa y el mercado globalizado» de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, y del Grupo de investigación de la Universitat de València «Mercados financieros y Derecho del consumo». Se indica esta doble filiación en cumplimiento de la normativa propia de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria. Código Orcid: 0000-0001-7486-1434. Contacto: rosalia.estupinancaceres@ulpgc.es

THE FUTURE OF PATENT LAW IN THE FACE OF THE UNSTOPPABLE ADVANCE IN ARTIFICIAL INTELLIGENCE

ROSALÍA ESTUPIÑÁN CÁCERES

Lecturer in Commercial Law

University of Las Palmas de Gran Canaria

ABSTRACT

This paper sets out to explore how advances in artificial intelligence are challenging the patent system as it is currently designed, while reflecting, where appropriate, on the need to arbitrate other principles and rationales for «inventions» generated by artificial intelligence, and thus the eventual modification of patent law and conventions. The following lines, in short, invite us to critically analyse the challenges that artificial intelligence systems imply in the architecture of the patent system, how patent offices and courts in different parts of the world are responding to two patent applications in which DABUS, an artificial intelligence system, appears as the inventor, and what is the state of the art in the doctrine on the need to modify or not the patent regulations. Considering that the function of any legal system is to regulate coexistence trying to balance the interests involved, it seems inconceivable that the legislator would not face the important challenge of providing a global legal solution to this new emerging reality.

Keywords: artificial intelligence, deep learning, machine learning, neural networks, Patent Law, inventor, algorithms, patentability, inventive activity.

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.— II. LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL. 1. Aproximación al concepto. 2. La inteligencia artificial ahora y en el futuro próximo.— III. EL FUNDAMENTO DEL DERECHO DE PATENTES Y SUS POSTULADOS BÁSICOS. 1. Fundamento. 2. Postulados básicos.— IV. DESAFÍOS QUE PRESENTA LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL AL SISTEMA DE PATENTES Y SU ABORDAJE POR OFICINAS DE PATENTES, TRIBUNALES Y ACADÉMICOS. 1. Relación de los principales desafíos. 2. El tratamiento de las solicitudes de patentes a nombre de DABUS por oficinas de patentes y tribunales. Especial consideración de la decisión de la Federal Court of Australia, Commissioner of Patents *versus* Thaler [2022]. 3. ¿Deben modificarse las leyes de patentes para dar cabida a los inventos generados por sistemas de IA de forma autónoma? Estado de la cuestión en la doctrina.— V. CONCLUSIONES.— VI. BIBLIOGRAFÍA.

«Al **jurista responsable** no le basta con constatar las deficiencias de una ley [...] sino que **ha de tener el coraje para proponer por sí mismo las soluciones que considere oportunas en la confianza de que algún día serán asumidas por la jurisprudencia y por la legislación...** piénsese que por lo común antes de una ley nueva hubo una sentencia original y que antes de una sentencia original hubo un autor atrevido y rompedor. La Historia enseña que así, entre unos y otros, es como progresa el Derecho»¹.

I. INTRODUCCIÓN

Los avances en computación, en análisis de grandes volúmenes de datos y su entrenamiento están produciendo en estos años veinte del siglo XXI avances a una velocidad de vértigo, a una escala sin precedentes en la llamada inteligencia artificial (en lo sucesivo, IA) y, por ende, en los llamados aprendizaje profundo y aprendizaje automático. Son continuas las noticias, artículos y monografías existentes sobre esta materia², incluso ya se comienza a hablar de lo cerca que está la consecución de una IA general, al menos así lo han afirmado algunos de los ingenieros de *DeepMind*, laboratorio de inteligencia artificial propiedad de Alphabet, matriz de Google, al presentar en junio de este año el sistema de IA al que han dado el nombre de GATO, en tanto que es capaz de realizar al mismo tiempo más de 600 tareas³. Es más, también ha sido noticia este mismo mes y año las afirmaciones de un ingeniero de Google, Blake Lemoine, sobre LaMDA, una IA conversacional

¹ Palabras del profesor Dr. Alejandro Nieto.

² Así, STRAUS, J., «Will Artificial Intelligence Change some Patent Law Paradigms?», *Ljubljana Law Review*, 2021, p. 1, pone de manifiesto que desde mediados del siglo pasado se han publicado alrededor de 1,6 millones de publicaciones científicas relacionadas con la IA, más de la mitad de ellas desde 2001, y unas 340.000 solicitudes de patentes relacionadas con la IA.

³ Cfr. <https://www.deepmind.com/publications/a-generalist-agent>; <https://larepublica.pe/tecnologia/actualidad/2022/05/16/gato-la-nueva-inteligencia-artificial-de-deepmind-capaz-de-realizar-mas-de-600-tareas-al-mismo-tiempo/> (visitados el 21 de junio de 2022).

diseñada por Google como asistente de búsqueda, en la que sostiene que siente y habla por sí misma⁴.

Al margen de las posibles exageraciones en tales avances, lo que ahora específicamente nos interesa, y no es ciencia ficción, es que estamos sin duda siendo testigos de una revolución industrial impulsada por los datos digitales, la computación⁵, la automatización, las redes neuronales, el aprendizaje profundo... y con ello el surgimiento de sistemas de IA que «crean» o generan inventos y que ya están amenazando con poner «patas arriba» los cimientos del sistema de patentes y sus principales postulados. En palabras de BARRIO ANDRÉS «... los sistemas de inteligencia artificial son uno de los grandes inventos verdaderamente disruptivos del entorno digital, y constituyen sin duda un vector de cambio vertiginoso de nuestras sociedades que apenas si se ha comenzado a vislumbrar⁶.

Estos avances determinan la necesidad de abordar los desafíos que plantean al marco regulatorio. Y es que este panorama nos obliga a cuestionarnos: ¿quién es realmente el inventor cuando es una IA la que plantea un problema técnico y aporta la solución o simplemente da con la solución?, ¿es riguroso hablar de un sistema de IA como inventor?, ¿permite la normativa de patentes que pueda ser inventor un no humano? A su vez, estas preguntas nos llevan a otras, como: ¿los incentivos o razón de ser del sistema de patentes siguen vigentes en un contexto en el que los sistemas de IA reemplazan la inventiva humana?, ¿qué experto en la materia examinará si una invención es o no obvia, esto es, si tiene actividad inventiva?, ¿debería reformularse el requisito de la actividad inventiva?, etc.

Con todo, aunque el debate, como tendremos ocasión de exponer en las líneas siguientes, no es nuevo, lo cierto es que nunca como hasta ahora había sido tan perentoria la necesidad de un abordaje a nivel global, ya que en este momento la IA no parece que sea solo una simple herramienta en la obtención de inventos, como pudo serlo hasta hace unos años. A este debate y toma de conciencia desde el punto de vista más práctico, con el objetivo de desafiar las normas establecidas en torno a la inventiva, están contribuyendo el ingeniero Stephen Thaler y un grupo de científicos de la Universidad de Surrey, liderados por Ryan Abbott. Estos presentaron en 2019 ante oficinas de patentes de medio mundo⁷ dos solicitudes de patentes para

⁴ HERNANDO, A., «¿Es verdad que la IA de Google ha cobrado conciencia? ¿Puede hacerlo?» de 17 de junio de 2022. Disponible en <https://www.esquire.com/es/tecnologia/a40321048/ia-google-conciencia-inteligencia-artificial-lamda/> [fecha de consulta: 21 de junio de 2022]; https://www.ondacero.es/programas/la-rosa-de-los-vientos/audios-podcast/tertulia-zona-cero/inteligencia-artificial-sentimientos-caso-lamda_2022062062b0855f26d427000183ae97.html [fecha de consulta: 22 de junio de 2022].

⁵ Y en computación los avances no dejan de sorprender, véase <https://www.mundodeportivo.com/urbantecno/tecnologia/un-procesador-cuantico-ha-tardado-36-milisegundos-en-completar-9-000-anos-de-trabajo>.

⁶ BARRIO ANDRÉS, M. (dir.), *Derecho de los robots* (AA.VV.), 2.^a ed., Wolters Kluwer, Madrid, 2019, p. 17.

⁷ En los Estados Unidos, Europa, Reino Unido, Alemania, Israel, China, Corea, Taiwán, Australia, Canadá, etc.

dos inventos en las que figura como inventor un sistema de IA llamado DABUS⁸. Las solicitudes son para un «recipiente de alimentos» con una estructura fractal que ayuda con el aislamiento y apilamiento y para «dispositivos y métodos para atraer una mayor atención» para alertar emergencias⁹. Esto ha provocado mucha discusión sobre si un inventor debe ser solo un ser humano, y no hay duda de que esta discusión continuará a medida que la IA se vaya abriendo camino hacia cada vez más aspectos de nuestras vidas.

En síntesis, transitamos una era digital en la que se han producido grandes avances tecnológicos a una velocidad tal que los hace verdaderamente disruptivos, en la que resulta sumamente necesario indagar si nuestro marco regulatorio es el apropiado. El sistema de patentes, dentro de la llamada propiedad industrial, tiene un fundamento y razón de ser, así como principios o postulados sólidos, que pueden contrastarse tanto en el plano nacional, Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes¹⁰ (LP), como en el plano internacional, el Convenio de Múnich sobre Concesión de Patentes Europeas, de 5 de octubre de 1973¹¹ (CPE), o el Convenio de París para la protección de la Propiedad industrial de 20 de marzo de 1883¹² (CUP). O el mismo Acuerdo sobre los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el comercio (ADPIC¹³) de la Organización Mundial del Comercio (OMC). ¿Es este marco regulatorio el adecuado ante el escenario actual, o debe repensarse este, realizar algunos ajustes...? Es conveniente no perder de vista que la normativa de propiedad industrial, en especial la materia de patentes, está muy homogenizada a nivel global, merced a los convenios destacados, con lo que la solución a los retos planteados e incluso los que puedan devenir en el futuro al amparo de esta nueva revolución debe ser impulsada al mismo nivel.

⁸ Estas siglas, en lengua inglesa, se corresponde con «dispositivo para el arranque autónomo de la sensibilidad unificada».

⁹ NURTON, J., «EPO and UKIPO Refuse AI-Invented Patent Applications», IP WATCHDOG de 7 de enero 2020, [fecha de consulta: 8 de julio de 2022]. Disponible en: <https://www.ipwatchdog.com/2020/01/07/epo-ukipo-refuse-ai-invented-patent-applications/id=117648/>; ABBOT, R., «El proyecto del inventor artificial», *Revista de la OMPI*, 6/2019 [fecha de consulta: 8 de julio de 2022]. Disponible en: https://www-wipo-int.translate.goog/wipo_magazine/en/2019/06/article_0002.html?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=es&_x_tr_hl=es&_x_tr_pto=sc

¹⁰ BOE núm. 77 de 25 de julio de 2015, entró en vigor el 1 de abril de 2017.

¹¹ Versión consolidada tras la entrada en vigor del Acta de revisión de 29 de noviembre de 2000. España se adhirió a este Convenio mediante Instrumento de 10 de julio de 1986 (BOE núm. 234, de 30 de septiembre), entrando en vigor el 1 de octubre de aquel año. Posteriormente, el Convenio ha sido modificado en dos ocasiones:

a) La primera, a través del Acta de Revisión del artículo 63 del Convenio de la Patente Europea, hecha en Múnich el 17 de diciembre de 1991 ratificada por España mediante Instrumento de ratificación de 21 de marzo de 1997 (con entrada en vigor el 4 de julio de 1997).

b) Y la segunda y más importante, a través del Acta de Revisión del Convenio sobre la Patente Europea, firmada en Múnich el 29 de noviembre de 2000, que entró en vigor tanto para España como para el resto de los Estados contratantes el 13 de diciembre de 2007.

¹² Fue ratificado por España mediante instrumento depositado el 6 de junio de 1884, con entrada en vigor el 7 de julio de ese mismo año.

¹³ Anexo 1C del Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio de 15 de abril de 1994, que entró en vigor el 1 de enero de 1995.

El Comité de asuntos jurídicos del Parlamento europeo, en su informe sobre los derechos de propiedad intelectual para el desarrollo de las tecnologías relativas a la inteligencia artificial 2.10.2020-[2020/2015(INI)]¹⁴, propone la creación de un marco normativo operativo y plenamente armonizado en materia de IA, en forma de Reglamento para evitar la fragmentación de la red digital europea en el mercado único y promover la innovación¹⁵.

No olvidemos que los cambios económicos y sociales tienen una gran influencia en la ciencia del derecho, por lo que el reto de los juristas, «consiste en averiguar cómo se interrelacionan los cambios sociales y los cambios jurídicos»¹⁶. Mas, en cualquier caso, debe tenerse muy presente que admitir la patentabilidad de los inventos generados por IA de forma autónoma, tiene consecuencias o implicaciones en todo el sistema.

Al objeto de ir desgranando nuestros argumentos, en el siguiente epígrafe nos ocuparemos primeramente de aproximarnos a lo que engloba la expresión de IA, o más propiamente sistemas de IA. En el epígrafe III nos centraremos en recordar brevemente el fundamento y los principios del sistema de patentes actual. Con el repaso de esas cuestiones previas estamos en condiciones de abordar en el epígrafe IV con algo más de extensión los desafíos que la IA plantean al sistema de patentes y sus principios. Finalizaremos nuestro trabajo con las conclusiones que de este cabe extraer.

II. LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL (IA)

1. Aproximación al concepto

Parece que la expresión inteligencia artificial fue introducida por el matemático inglés Alan Turing en un artículo en 1950, pero la expresión fue acuñada por el informático estadounidense John McCarthy en 1956¹⁷, quien

¹⁴ Informe A9-0176/2020, publicado el 2 de octubre de 2020, disponible en https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2020-0176_ES.html

¹⁵ STRAUS, J., «Will Artificial Intelligence Change some Patent...», *op. cit.*, p. 55, critica esta propuesta al considerar que sería misión imposible redactar con éxito un reglamento, que debería tener en cuenta, entre otros extremos, el grado de intervención humana, la autonomía de la IA, la importancia del papel y el origen de los datos y enmarque estas y otras consideraciones sofisticadas en una forma legalmente vinculante y duradera, pero flexible.

¹⁶ DIEZ-PICAZO, L., *Experiencias jurídicas y teoría del Derecho*, 3.ª ed., Ariel, Barcelona, 1999, p. 297.

¹⁷ En este sentido, es interesante el siguiente documento que muestra la propuesta que McCarthy junto a otros colegas realizaron en 1955 para el proyecto de investigación de verano de Dartmouth sobre inteligencia artificial, MCCARTHY, J. Dartmouth College; MINSKY, M. L. Harvard University; ROCHESTER, N. I.B.M. Corporation; SHANNON, C.E. Bell Telephone Laboratories, *A Proposal For The Dartmouth Summer Research Project On Artificial Intelligence*, 31 de agosto de 1955 [fecha de consulta: 1 de junio de 2022]. Disponible en https://www.open.edu/openlearn/pluginfile.php/623615/mod_resource/content/1/m366_1_dartmouth.pdf. Para mayor profundidad en los orígenes más

parece que la definió años más tarde como «la ciencia e ingenio de hacer máquinas inteligentes, especialmente programas de cómputo inteligentes»¹⁸, aunque también dijo que si tuviera que rebautizarla la llamaría «inteligencia computacional». En cualquier caso, no parece que exista un concepto universal de IA, como tampoco resulta fácil definir lo que sea inteligencia¹⁹, pues incluso hoy se habla de inteligencias múltiples²⁰. Con todo, sí parece que hay cierto consenso en destacar que se trata de la rama científica, concretamente de la informática, que procura imitar las diversas capacidades del cerebro humano a través de determinadas secuencias de instrucciones o modelos, esto es, algoritmos²¹, que especifican las diferentes acciones que debe ejecutar el computador para resolver un determinado problema o problemas²². De forma más precisa, la doctrina habla que se trata de una expresión paraguas, pues engloba varias tecnologías.

La historia y evolución de la IA no ha sido ni lineal ni exponencial de forma continuada, sino que ha habido, desde mediados del pasado siglo hasta ahora,

remotos y su evolución hasta hoy, véase SANCHO CAPRINI, F., «Breve historia de la Inteligencia Artificial», 22 de septiembre de 2021 [fecha de consulta: 24 de junio de 2022]. Disponible en: <http://www.cs.us.es/~fsancho/?e=221>

¹⁸ ALANDETE, D., «John McCarthy, el arranque de la inteligencia artificial», 27 de octubre 2011 [fecha de consulta: 8 de junio de 2022]. Disponible en: https://elpais.com/diario/2011/10/27/necrologicas/1319666402_850215.html#:~:text=Se%20licenci%C3%B3%20en%20matem%C3%A1ticas%20en,para%20desarrollar%20la%20inteligencia%20artificial

¹⁹ Con todo, el diccionario de la RAE tiene ocho acepciones de este término, y solo cuatro aplicables a lo que ahora tratamos:

- «1. f. Capacidad de entender o comprender.
- 2. f. Capacidad de resolver problemas.
- 3. f. Conocimiento, comprensión, acto de entender
- 5. f. Habilidad, destreza y experiencia.

Por su parte, en la doctrina, véase OROZCO GONZÁLEZ, M., «Inteligencia artificial y robótica. Propuestas para la configuración de un estatuto jurídico», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 8/2021, p. 4, quien manifiesta que «La inteligencia es la facultad de la mente para aprender, entender, valorar y adquirir una concepción de la realidad —de un contexto y un criterio— relativo a una persona, un grupo o una situación, y tomar una o varias decisiones consecuentes. Permite recoger, analizar y procesar información para elegir la mejor opción frente a un problema o situación compleja. Por tanto, la inteligencia permite llevar a cabo procesos complejos de captación de datos, análisis, valoración y decisión sobre la base de una información procesada y, en consecuencia, constituye en sí misma un conjunto de procesos complejos de recogida, tratamiento, análisis, valoración en base a criterios donde consciencia, ética, razón y voluntad intervienen secuencialmente. Tal conjunto de procesos debe guiarse por unos principios/mandatos, en base a unos valores/criterios y con unos fines/objetivos ética y legalmente establecidos previamente y asumidos por el conjunto de la sociedad».

²⁰ Cfr. GARDNER, H. E., *Intelligence Rreframed. Multiple Intelligences for the 21St Century*, Basic Books, New York, 1999.

²¹ Para profundizar en el origen, concepto y tipos de algoritmos, véase <https://definicion.de/algoritmo/>; MARKER, G., «¿Qué es un algoritmo? Características y tipos», [fecha de consulta: 24 de junio de 2022]. Disponible en: <https://www.tecnologia-informatica.com/algoritmo-definicion/>

²² En este sentido y para ahondar en el origen de la IA, véase SANCHO CAPRINI, F., «Breve historia...», *op. cit.*; NAVAS NAVARRO, M., «Derecho e Inteligencia artificial desde el diseño», en NAVAS NAVARRO, M. (dir.), *Inteligencia artificial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pp. 23-26; DOLZ LAGO, M.J., «Una aproximación jurídica a la Inteligencia Artificial (1)», *Diario La Ley*, núm. 10096, 23 de junio de 2022, pp. 15 y ss.

determinados momentos históricos donde no se han producido avances y otros como el actual, en cambio, en que estos son sorprendentes. En esta etapa son de destacar importantes subramas o subáreas de la IA, como son el aprendizaje automático (*machine learning*) y el aprendizaje profundo (*deep learning*) que con el uso de redes neuronales están desde principio de este milenio revolucionando la IA²³.

El aprendizaje automático implica la utilización de algoritmos que permiten a los computadores aprender por sí mismos examinando datos y realizando tareas basadas en ejemplos, en lugar de basarse en la programación explícita por un ser humano. Una consecuencia de la IA fue el aprendizaje automático, donde el ordenador extrae conocimiento a través de experiencia supervisada. Esto conlleva la necesidad de un operador humano que ayude a la máquina a aprender proporcionándole cientos o miles de ejemplos de formación y corrigiendo manualmente sus errores.

El aprendizaje profundo se basa en teorías acerca de cómo funciona el cerebro humano. El programa está constituido por capas anidadas de nodos interconectados. Después de cada nueva experiencia, aprende reacomodando las conexiones entre los nodos. A diferencia de lo que ocurre con el aprendizaje automático, el aprendizaje profundo está menos sometido a supervisión. Implica, por ejemplo, la creación de redes neuronales a gran escala que permiten que el ordenador aprenda y «piense» por sí mismo sin necesidad de intervención humana directa²⁴.

El aprendizaje automático y el aprendizaje profundo son, pues, dos subconjuntos de la IA o, dicho de otro modo, el aprendizaje profundo es un subcampo del aprendizaje automático, y este un subcampo de la IA. En los últimos años, con el desarrollo de nuevas técnicas y *hardware* de redes neuronales, la IA en palabras de la OMPI, generalmente se percibe como un sinónimo de «aprendizaje automático supervisado profundo»²⁵.

²³ Cfr. ABELIUK, A. y GUTIÉRREZ, C., «Historia y evolución de la inteligencia artificial», *Revista Bits de Ciencia*, 2021, pp. 14-21.

²⁴ En este sentido se expresa BANAFÁ, A., «¿Qué es el aprendizaje profundo?», de 7 de agosto de 2016 [fecha de consulta: 22 de junio de 2022]. Disponible en: <https://www.bbvaopenmind.com/tecnologia/mundo-digital/que-es-el-aprendizaje-profundo/>

²⁵ Véase, ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL (OMPI), «Preguntas frecuentes: IA y políticas de PI», [fecha de consulta: 1 de julio de 2022]. Disponible en: https://www.wipo.int/about-ip/es/artificial_intelligence/faq. Para una explicación más exhaustiva en cuanto a la diferencia entre ambas, véase por todos en la doctrina a BARRIO ANDRÉS, M., *Manual de Derecho Digital*, Tirant Lo Blanch, Valencia 2020, pp. 59-63; y a <https://www.kashishipr.com/blog/who-owns-the-ip-rights-in-ai-created-works/> [fecha de consulta: 2 de julio de 2022].

La IA ha sido objeto de estudio en documentos variados tanto por organismos de la Unión Europea²⁶ (UE), como de fuera de sus fronteras²⁷. Dentro de la UE, el documento más reciente que nos consta en el momento de escribir estas líneas es el Informe del Parlamento Europeo, presentado por su Comité Especial sobre IA en la Era Digital (AIDA), titulado «La inteligencia artificial en la era digital», documento A9 0088/2022, de 5 de abril de 2022²⁸.

En lo que ahora interesa, el Informe mencionado recuerda que la IA para conseguir objetivos específicos está basada en programas informáticos, *software*, que utilizan modelos de probabilidades y algoritmos predictivos. Asimismo, manifiesta que la expresión IA es genérica y engloba diversas tecnologías y enfoques²⁹ por lo que considera que es más apropiado hablar de «sistemas de IA». Así bajo la expresión «sistemas de IA» quedan comprendidos cualesquiera sistemas automatizados que, a menudo, solo tienen en común estar guiados por un conjunto determinado de objetivos definidos por el ser humano, pero cada uno presenta distintos

²⁶ Sin pretensión de exhaustividad, entre tales documentos se encuentran: la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y el Consejo, de 21 de abril de 2021, por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial y se modifican determinados actos legislativos de la Unión [Com (2021) 0206]; Resoluciones del Parlamento Europeo, entre las que destacan dos de 20 de octubre de 2020: una con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre un régimen de responsabilidad civil en materia de inteligencia artificial, otra sobre los derechos de propiedad intelectual para el desarrollo de tecnologías relativas a la inteligencia artificial. Otros documentos proceden de la Comisión Europea, tales como la Comunicación de la Comisión, de 25 de abril de 2018, titulada «Inteligencia artificial para Europa» [Com (2018) 0237]; la Comunicación de la Comisión, de 7 de diciembre de 2018, llamada «Plan Coordinado sobre Inteligencia artificial» [Com (2018) 0795]; la Comunicación de la Comisión, de 8 de abril de 2019, denominada «Generar confianza en la inteligencia artificial centrada en el ser humano» [Com (2019) 0168]; un Libro Blanco de la Comisión, de 19 de febrero de 2020, titulado «Inteligencia artificial —un enfoque europeo orientado a la excelencia y la confianza—» [Com (2020) 0065]; el estudio de la Comisión, de 28 de julio de 2020, llamado «European enterprise survey on the use of technologies based on artificial intelligence»; el Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de febrero de 2019, sobre las implicaciones en materia de seguridad y responsabilidad de la inteligencia artificial, el Internet de las cosas y la robótica [Com (2020) 0064]. Otros documentos emanan del Grupo de expertos de alto nivel sobre inteligencia artificial, como son dos Informes de 8 de abril de 2019 titulados «Directrices éticas para una IA fiable» y «Una definición de la inteligencia artificial; principales capacidades y disciplinas».

²⁷ Así destacan: la Recomendación sobre inteligencia artificial de la ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), de 22 de mayo de 2019; la CUMBRE MUNDIAL DE LA PLATAFORMA PARA EL DIÁLOGO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL, celebrada en 2018 y titulada «AI for good» (véanse más documentos de las Naciones Unidas sobre IA en <https://www.itu.int/es/mediacentre/backgrounders/Pages/artificial-intelligence-for-good.aspx>).

²⁸ Fue presentado por su Comité Especial sobre Inteligencia Artificial en la Era Digital (AIDA) y el 5 de mayo fue aprobado por el Parlamento Europeo. Un breve repaso de su contenido puede verse en ESTEBAN, A. y ANDONÍ EGUILUZ, J., «El parlamento europeo aprueba el Informe del Comité Especial en Inteligencia artificial en la Era Digital», de 17 de mayo de 2022 [fecha de consulta: 10 de julio de 2022]. Disponible en: <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/articulo/europa-nuevos-pasos-en-ia-aprobacion-del-informe-sobre-ia-en-la-era-digital>

²⁹ Sobre los diversos enfoques, véase de forma sintética a FERNÁNDEZ PÉREZ, N., «La inteligencia artificial como motor de progreso: el difícil equilibrio entre los derechos de propiedad intelectual y la privacidad (1)», *La Ley mercantil*, núm. 85, noviembre 2021, p. 7; de forma más amplia a SÁNCHEZ GARCÍA, L., *El inventor artificial*, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2020, pp. 39-45.

grados de autonomía en sus acciones, predicciones, recomendaciones o toma de decisiones basadas en los datos disponibles.

En el mismo Informe del Parlamento Europeo se señala la diferencia significativa que existe entre lo que llama inteligencia simbólica, que es el enfoque de la IA entre los años 50 y los años noventa del siglo pasado, y la IA basada en datos y aprendizaje automático, que es la que predomina desde el inicio de este milenio. En la primera, la simbólica, se codificaban conocimientos y experiencias de los expertos en un conjunto de reglas que luego ejecutaba la máquina. En la segunda, los procesos de aprendizaje automatizados de algoritmos basados en el procesamiento de grandes cantidades de datos, la capacidad de reunir datos de múltiples fuentes diversas y de elaborar representaciones complejas de un entorno dado, y la determinación de patrones convirtieron a los sistemas de IA, en sistemas más complejos autónomos y opacos³⁰.

Con todo, nos advierte que al contrario de lo que sugiere su nombre los sistemas de IA carecen de «inteligencia» en el sentido humano del término³¹.

Suelen realizarse variadas clasificaciones de los sistemas de IA, quizás la más conocida sea la que distingue entre una IA débil o estrecha y una IA fuerte o general. En este sentido, de forma sencilla, la OMPI, partiendo de que los sistemas de IA son máquinas que pueden mejorar la realización de una tarea que habitualmente realiza un ser humano con intervención humana limitada o inexistente, destaca que la IA débil son tecnologías y aplicaciones diseñadas para llevar a cabo tareas únicas o concretas, mientras que la IA general sería la que podría asumir cualquier actividad intelectual de forma satisfactoria, esto es, la hipotética capacidad de una máquina de superar con creces los límites del cerebro humano³².

BARRIO ANDRÉS destaca que hasta la fecha todas las aplicaciones de IA se califican como débiles porque tienen aplicaciones limitadas. «Pueden adoptar decisiones y resolver problemas en áreas muy concretas. La IA débil es una realidad muy extendida hoy en día: Alexa, Cortana, Siri, Google translate o los programas que juegan al ajedrez, todos ellos son una IA débil, y llevan un tiempo presente entre nosotros. Estas herramientas pueden jugar al ajedrez o conducir un coche, pero nada más. El *software* puede funcionar como si fuera humanamente inteligente para una tarea específica. *Deep Blue*, el superordenador de ajedrez de fama mundial por derrotar a Kaspárov en 1997, por ejemplo, ganó contra los mejores ajedrecistas del mundo sin realmente «entender» el juego o tener ninguna intuición

³⁰ Cfr. PARLAMENTO EUROPEO, Informe sobre la inteligencia artificial, A9-0088/2022, p. 13.

³¹ Cfr. PARLAMENTO EUROPEO, Informe sobre la inteligencia artificial, A9-0088/2022, p. 14. Véase en la doctrina, ETXEBARRIA ECENARRO, V., «Qué es y qué no es inteligencia artificial», *The Conversation*, 16 agosto 2022 [fecha de consulta: 17 de agosto de 2022]. Disponible en <https://theconversation.com/que-es-y-que-no-es-inteligencia-artificial-187786>

³² Cfr. ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL (OMPI), «Preguntas frecuentes...», *op. cit.* Para mayor detalle, aunque refiriéndose a tres clases, pues a las ya mencionadas añaden la superinteligencia, véase FERNÁNDEZ PÉREZ, N., «La inteligencia artificial como motor de progreso...», *op. cit.*, pp. 7 y 8.

real. Solo a través de la potencia de cálculo (fuerza bruta) se había simulado una «inteligencia» superior a la de los seres humanos en un determinado ámbito. En cambio, no habría sido posible mantener una conversación con *Deep Blue* sobre política o cocina³³».

En el momento o era presente, RAVID-YANISKY y LIU³⁴ consideran que son ocho las características cruciales que presentan los sistemas de IA que la distinguen del *software* tradicional. Tales características son: (1) creativos, (2) impredecibles, (3) independientes y autónomos, (4) racionales, (5) en evolución, (6) capaces de recopilar y comunicar datos, (7) eficientes y precisos y (8) capaces de elegir entre varias opciones. STRAUS, en cambio, cuestiona tales características³⁵.

2. La inteligencia artificial ahora y en el futuro próximo

Partiendo de lo manifestado por AIDA y la literatura científica al respecto es indudable que la IA está ahora en una fase exponencial de crecimiento, donde las grandes empresas tecnológicas y no tecnológicas se están implicando en invertir en ella, aunque no parece que la llamada IA general, que consistiría en hacer todas las tareas que hace un ser humano, se haya conseguido o se vaya a conseguir en breve³⁶. Ahora bien, en línea con el crecimiento exponencial manifestado, sí que existen sistemas de IA que se van acercando, como ocurre con GATO³⁷, pero todo el posible potencial de la IA aún no se ha alcanzado y todavía hay aspectos que solo son ciencia ficción³⁸.

Ciertamente, la comunidad científica experta en IA considera que todavía hay muchas cosas que las máquinas o computadoras no pueden hacer, como, por ejemplo, comprender los matices del lenguaje, el razonamiento de sentido común y aprender una nueva habilidad a partir de uno o dos ejemplos. El sistema de IA deberá dominar tareas como estas si quiere acercarse a la inteligencia multifacética,

³³ BARRIO ANDRÉS, M., *Manual de Derecho Digital*, op. cit., p. 58.

³⁴ YANISKY-RAVID, S. y LIU, X., «When artificial intelligence systems produce inventions: the 3^a era and an alternative model for Patent Law», *Cardozo Law Review*, vol. 39 (2018), pp. 2224 y ss. [fecha de consulta: 9 de julio de 2022]. Disponible en: http://cardozolawreview.com/wp-content/uploads/2018/08/RAVID.LIU_39.6.5-1.pdf

³⁵ STRAUS, J., «Will Artificial Intelligence Change some Patent Law Paradigms?...», op. cit., pp. 29 y ss. Véase también, también KIM, D., ALBER, M., WAI KWOK, M., MITROVIC, J., RAMÍREZ-ATENCIA, C., RODRÍGUEZ PÉREZ, J. A. y ZILLE, H., «Clarifying Assumptions About Artificial Intelligence Before Revolutionising Patent Law», *Journal of European and International IP Law*, 4/2022, v. 71, abril 2022, pp. 295.

³⁶ En este sentido, cuestionando que GATO implique realmente haber conseguido ser una IA generalista, véase HEIKKILÄ, M., «El nuevo modelo de IA de DeepMind busca a cercarse a la inteligencia humana», de 7 de junio de 2022 [fecha de consulta: 22 de junio de 2022]. Disponible en: <https://www.technologyreview.es/s/14247/el-nuevo-modelo-de-ia-de-deepmind-busca-acercarse-la-inteligencia-humana>

³⁷ Véase lo expresado sobre GATO en el epígrafe I.

³⁸ En el mismo sentido, véase GROBERMAN, R., «How AI Will Redefine the Way we think about Ownership. The Current State of Artificial Intelligence within United States Intellectual Property Law & Recommendations for the Future», 29 de abril de 2020 [fecha de consulta: 29 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://medium.com/swlh/how-ai-will-redefine-the-way-we-think-about-ownership-e0821c6b2f30>

adaptable y creativa de los humanos³⁹. El Informe de AIDA mencionado, por su parte, pone de manifiesto que hay sistemas de IA que aún están en fase de desarrollo, y otros que son solo conceptos especulativos que podrán o no existir en el futuro. De modo que conceptos como IA general, superinteligencia artificial y la singularidad que podrían hacer que la inteligencia de las máquinas superase a la inteligencia humana en numerosos ámbitos, son aún conceptos hipotéticos, siendo muchas las dudas de que pueda llegar a conseguirse con nuestras tecnologías y nuestras leyes científicas⁴⁰. Con todo, no falta quien vaticina que es previsible una singularidad creativa en la que los ordenadores superen a los inventores humanos como fuente principal de nuevos inventos⁴¹. Tampoco faltan quienes afirman que el mundo solo tendrá que esperar y ver cómo las jurisdicciones integran las obras generadas por IA en sus sistemas legales con el tiempo⁴².

Sin embargo, en este trabajo en concreto lo que específicamente nos interesa destacar es que una buena parte de la doctrina⁴³ y algún tribunal⁴⁴ sostienen que ya no es ciencia ficción que los sistemas de IA, sin intervención humana o sin intervención humana relevante, puedan generar por sí mismos «inventos», soluciones técnicas a problemas técnicos, aunque no faltan tampoco quienes lo cuestionan⁴⁵. Al hilo de esto, otro aspecto crucial es si tales inventos pueden o deben ser protegidos y, de serlos, si el sistema de patentes es el adecuado. Y es que a medida que la tecnología ha continuado su avance incesante, la IA ha evolucionado desde una mera herramienta que facilita la

³⁹ Cfr. <https://www.wired.com/story/guide-artificial-intelligence/>; ETXEBARRIA ECENARRO, V., «Qué es y qué no es inteligencia artificial», *The Conversation*, 16 agosto 2022 [fecha de consulta: 17 de agosto de 2022]. Disponible en: <https://theconversation.com/que-es-y-que-no-es-inteligencia-artificial-187786>

⁴⁰ Cfr. PARLAMENTO EUROPEO, «Informe...», *op. cit.*, pp. 13 y 14.

⁴¹ Cfr. ABBOTT, R., «I Think, Therefore I Invent: Creative Computers and the Future of Patent Law», *Boston University Law Review*, vol. 57, núm. 4, 2016, pp. 1079-1127, [fecha de consulta: 12 de julio de 2022]. Disponible en: <https://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3522&context=bclr>

⁴² Cfr. <https://www.kashishipr.com/>

⁴³ Véase ABBOTT, R., «I Think, Therefore I Invent...», *op. cit.*, pp. 1079 y ss.; YANISKY-RAVID, S. y LIU, X., «When artificial intelligence ...», *op. cit.*, p. 2220; SÁNCHEZ GARCÍA, L., *El inventor artificial... op. cit.*, pp. 21 y ss.

⁴⁴ Véase *infra* epígrafe IV, 2 las resoluciones de los tribunales australianos sobre DABUS.

⁴⁵ Cfr. STRAUS, J., «Will Artificial Intelligence Change some...?», *op. cit.*, pp. 15-56, quien en la p-17 expresamente manifiesta que los expertos y científicos sostienen «caution that characteristics such as ‘autonomous’, ‘unpredictable’ and ‘self-learning’ are ‘based on an overvaluation of the actual capabilities of even the most advanced robots, a superficial understanding of unpredictability and self-learning capacities [...] a robot perception distorted by Science-Fiction and a few recent sensational press announcements»; KIM, D., ALBER, M., WAI KWOK, M., MITROVIC, J., RAMÍREZ-ATENCIA, C., RODRÍGUEZ PÉREZ, J.A. y ZILLE, H., «Clarifying Assumptions About Artificial Intelligence...», *op. cit.*, 2022., pp. 295. Por su parte, CLIFFORD, R. D. «Intellectual Property in the era of creative computer program: Will the ture creator please stand up?», *Tulane Law Review*, 71, 1997, pp. 1675-1703, en p. 1703 concluye: «This policy preventing protection for works generated by creative computer programs will be appropriate until computers are endowed with a consciousness that makes evaluation of «personhood» for computers mandatory. Once, and if, this consciousness occurs, the fundamental changes required in intellectual property law will be insignificant in compared to the changes required in society at large». Disponible en: https://scholarship.law.umassd.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1077&context=fac_pubs

creación de resultados innovadores hasta la creación por sí misma de tales resultados o en vías de hacerlo en unos años. Como nos recuerda STASA⁴⁶, si en 1950, Alan Turing, padre de la informática, planteó la pregunta: «¿pueden pensar las máquinas?», en este momento es preciso preguntar: ¿pueden las máquinas inventar?»

III. EL FUNDAMENTO DEL DERECHO DE PATENTES Y SUS POSTULADOS BÁSICOS

1. Fundamento

El sistema de patentes tiene por finalidad promover la innovación, esto es, conseguir que aumente el conjunto de nuevos conocimientos tecnológicos en beneficio de todos, y existe en tanto en cuanto haya competencia en el mercado⁴⁷. Esta finalidad la consigue de dos formas. Una, otorgando a los inventores, o la mayoría de las veces a sus empleadores, un monopolio de explotación temporal sobre la invención, permitiéndole así recuperar la inversión que para llegar a un resultado patentable han tenido que realizar en actividades de I+D. Otra, exigiendo al tiempo que otorga la patente que se haga pública la descripción del invento, consiguiendo de esta manera que aumente el conjunto de conocimientos técnicos que posee la comunidad. Ha sido una constante en la doctrina mayoritaria sostener que, si no existiera el acicate de las patentes, sería difícil que se invirtiera por las empresas en I+D, o al menos que se hiciera en las proporciones en las que con la expectativa de este monopolio temporal de explotación se hace⁴⁸. La rentabilidad de las inversiones constituye la motivación subyacente a la investigación y el desarrollo en las empresas. En este sentido GA-

⁴⁶ STASA, B. C., «Should AI Systems be eligible for patents?», de 21 de enero de 2022 [fecha de consulta: 8 de julio de 2022]. Disponible en: <https://www.brookskushman.com/insights/should-ai-systems-be-eligible-for-patents/>

⁴⁷ La íntima relación entre el Derecho de la competencia y el de la propiedad industrial es indiscutible, en este sentido cfr. BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, A. y BERCOVITZ ÁLVAREZ, R., *Apuntes de Derecho Mercantil. Derecho Mercantil, Derecho de la Competencia y Propiedad Industrial*, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2019, p. 473, quien afirma: «el derecho de patentes sirve para promover el progreso tecnológico e industrial dentro de un marco de libre competencia, y esa libre competencia no es posible en el ámbito tecnológico si no existiera el Derecho de Patentes»; GARCÍA VIDAL, Á., en GARCÍA VIDA, A. (dir.), *Patentes farmacéuticas y Derecho de la Competencia*, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2015, p. 25.

⁴⁸ Véase por todos, BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, A. y BERCOVITZ ÁLVAREZ, R., *Apuntes de Derecho Mercantil...*, op. cit., p. 474 quienes sostienen:

«Si la patente no existiera, sería difícil que ningún empresario invirtiera en investigación. La razón es evidente. Si después de hacer gastos cuantiosos en investigación se obtiene un invento, y cualquier competidor puede copiarlo y explotarlo en el mercado, entonces no habría empresario que estuviera interesado en hacer esa inversión en investigación, porque al final su posición en el mercado sería peor que la del competidor que le copia.

El competidor que le copia no tiene que amortizar gastos de investigación, por lo cual puede ofrecer su producto más barato. Por el contrario, quien ha tenido que financiar la investigación tiene que amortizar esos gastos, y si no tiene el derecho exclusivo de explotación, tendría que vender el producto más caro que el competidor que no tuvo esos gastos.

Por lo tanto, sin el derecho exclusivo no se promueve la investigación que da lugar a los inventos. Pero, además, el hecho de que se otorgue el derecho exclusivo sirve para reglamentar e impulsar la competencia...».

LLEGO SÁNCHEZ manifiesta que en el momento actual «es difícil imaginar que una empresa se plantee lanzar sus productos al mercado sin disponer de una adecuada protección garantizada por patente, sobre todo cuando están en juego costes de desarrollo y niveles de inversión de puesta en marcha elevados...»⁴⁹.

En suma, pues, la razón de ser del sistema de patentes es contribuir a fomentar la innovación, la transferencia y difusión de tecnología, en interés de los inventores, los usuarios de las invenciones y el público en general⁵⁰.

Por decirlo de una forma más gráfica, siguiendo a BERCOVITZ⁵¹, el sistema de patentes está concebido como una especie de *quid pro quo* entre la Oficina de Patentes y el inventor o, en la mayor parte de los casos, entre la Oficina de Patentes y el empleador del inventor, por virtud del cual este pone en su conocimiento el invento obtenido y aquella le concede una patente, esto es, un derecho exclusivo, durante un plazo determinado, 20 años en la mayor parte de los países. La patente otorga a su titular el derecho a impedir que cualquier tercero que no cuente con su consentimiento explote por medios comerciales el invento protegido en el territorio en el que le ha sido concedida.

De la importancia que reviste proteger la propiedad industrial se deja por primera vez constancia en el CUP del que forman parte a junio de 2022, 179 Esta-

Pero también es un clamor entre los científicos, en este sentido, véase por todos, CINCO DÍAS, «Robert Langer: “Sin patentes no habría inversión en ciencia”», 8 de agosto de 2022, disponibles en https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/08/04/fortunas/1659600631_178416.html?sma=newsletter_cincodias_diaria_manana20220808m (visitado el 8 de agosto de 2022).

⁴⁹ GALLEGO SÁNCHEZ, E., «La patentabilidad de la inteligencia artificial...», *op. cit.*, p. 10.

⁵⁰ Cfr. https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/es/wipo_pub_895_2016.pdf

⁵¹ BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, A. y BERCOVITZ ÁLVAREZ, R., *Apuntes de Derecho Mercantil...*, *op. cit.*, pp. 474 y 475, quienes manifiestan:

«Gracias a esa especie de pacto, las dos partes consiguen lo que les interesa. El inventor consigue tener un derecho exclusivo de explotación. Si el Estado no le otorgara ese derecho exclusivo de explotación, cualquiera podría copiar su invento y explotarlo. Y el Estado obtiene el conocimiento y la descripción del invento, lo cual le permite hacerlo público con dos consecuencias fundamentales: en primer lugar, que quienes están investigando en ese sector conozcan el invento y puedan tenerlo en cuenta para seguir desarrollando sus investigaciones, o bien dejar de investigar algo que ya ha sido inventado; y en segundo término, la descripción permitirá, una vez terminado el plazo de duración del derecho exclusivo, que cualquier interesado pueda poner en explotación el invento.

Obsérvese, además, que el otorgamiento del derecho exclusivo sólo tiene valor económico para quien obtiene la patente, si realmente explota la invención bien personalmente, bien cediendo a un tercero el derecho de explotación. Es decir, que el otorgamiento de la patente impulsa al titular de la misma a explotar el invento directamente o a través de terceros, puesto que sólo de esa manera puede obtener un beneficio económico del derecho que se le concede.

Este planteamiento tiene, por lo demás, sentido solamente dentro de un sistema de libre competencia. En efecto, al otorgarle un derecho exclusivo de explotación, se pone al titular de la patente en una posición privilegiada dentro del mercado, puesto que nadie puede competir con él explotando la misma invención mientras dura la patente.

Pero, por otra parte, el otorgamiento de las patentes sirve para regular la competencia en el campo tecnológico».

dos⁵². Esta relevancia también se recoge en el ADPIC del que forman parte, a junio de 2022, 164 Estados⁵³ y cuyo artículo 7 dispone:

«La protección y la observancia de los derechos de propiedad intelectual deberán contribuir a la promoción de la innovación tecnológica y a la transferencia y difusión de la tecnología, en beneficio recíproco de los productores y de los usuarios de conocimientos tecnológicos y de modo que favorezcan el bienestar social y económico y el equilibrio de derechos y obligaciones.»

En consecuencia, al otorgar las patentes un derecho exclusivo, constituyen un incentivo para el inventor al que se le reconoce su creatividad y se le otorga a él, o la mayor parte de las veces a su empleador⁵⁴, la posibilidad de obtener una recompensa económica de su explotación exclusiva. Tales incentivos impulsan la innovación, y esta, a su vez, contribuye a mejorar la calidad de vida, permitiendo incrementar el conjunto de conocimientos técnicos que posee la comunidad. Y es que, a cambio de gozar de un derecho exclusivo, el inventor o empleador debe divulgar debidamente al público la invención patentada, a fin de que cualquier tercero pueda acceder al conocimiento de esta, lo que propiciará la aparición de nuevas innovaciones⁵⁵.

2. Postulados básicos

Al margen de algunas diferencias que pueden existir en las distintas leyes de patentes estatales, estamos ante una normativa en la que existe una cierta uniformidad auspiciada por los organismos internacionales, como la OMPI o la OMC, por lo que los postulados básicos del sistema de patentes, a los efectos que ahora interesan, pivotan sobre los siguientes aspectos: lo que puede y no puede ser objeto de patente; quien sea el inventor y el titular de la patentes; los requisitos de patentabilidad del invento; y la suficiencia de la descripción del invento⁵⁶.

Así, con respecto a lo que puede y no puede ser objeto de patente, solo los inventos pueden ser patentables. La mayoría de las leyes de patentes no definen el invento, pero de su contexto se extrae que invento es «una regla ideada para permitir la obtención de un resultado determinado de carácter técnico, que puede referirse tanto al procedimiento como al objeto resultante⁵⁷». Sin embargo, algunas

⁵² Cfr. <https://www.wipo.int/export/sites/www/treaties/en/documents/pdf/paris.pdf>

⁵³ Cfr. https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/org6_s.htm

⁵⁴ Esto es así porque el mayor porcentaje de inventos son realizadas en el marco de una relación de empleo o de servicios, y siendo esto así tales inventos pertenecen o son asumibles por el empleador, véase ESTUPIÑÁN CÁCERES, R., «Luces y sombras en la reciente regulación española de las “invenciones realizadas en el marco de una relación de empleo o de servicios”, *La Ley mercantil*, núm. 18 (octubre), 2015, pp. 1 y ss.

⁵⁵ Cfr. https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/es/wipo_pub_895_2016.pdf (visitado el 2 de agosto de 2022) en la OMPI figura en lengua inglesa.

⁵⁶ STRAUS, J., «Will Artificial Intelligence Change Some Patent Law Paradigms...?», *op. cit.* p. 28, llama a estos postulados «Patent Law Paradigms».

⁵⁷ En este sentido véase GALLEGOS SÁNCHEZ, E., «La patentabilidad de...», *op. cit.*, p. 4.

legislaciones de patentes sí definen la invención, es el caso de la Ley de patentes de la República Popular China⁵⁸, cuyo artículo 2 dispone que, «*Invention means any new technical solution proposed for a product, a process or the improvement thereof*»⁵⁹. Ahora bien, no todos los inventos que entren dentro de la definición pueden ser patentables. Hay excepciones a la patentabilidad por motivos éticos, morales o por contrariar el orden público, de ahí que las distintas leyes y convenios se ocupan de determinar qué se puede patentar y qué no se puede patentar, excluyendo de la patentabilidad, las leyes de la naturaleza, los métodos matemáticos, el *software*, etc.⁶⁰, (artículo 27 del ADPIC; artículos 52 y 53 CPE; artículos 4 y 5 LP).

Con respecto al inventor, esto es, la persona que obtiene la indicada regla es preciso diferenciar entre este, que es al que, de forma directa o indirecta, las normativas exigen que sean personas naturales, es decir, seres humanos (artículo 60.1 CPE⁶¹ y artículo 10.1 LP⁶²); y el titular de la solicitud de patente y de la propia patente, que puede ser tanto una persona natural como jurídica (artículo 58 CPE⁶³ y artículos 15 y ss LP⁶⁴).

Igualmente impone la normativa el derecho a que se reconozca al inventor en la solicitud de patente (artículo 4 ter CUP, artículo 62 CPE), figurando en la misma con tal condición [artículo 81 CPE; artículo 4.1 v) del Tratado de Cooperación en materia de Patentes —PCT, siglas en lengua inglesa⁶⁵—; artículo 25.1 LP; y artículo 2.1e) del Real Decreto 316/2017, de 31 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento para la ejecución de la Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes]. Este último precepto referenciado dispone:

«1. La instancia por la que se solicita la patente, que se formalizará en un modelo oficial, deberá dirigirse al director de la Oficina Española de Patentes y Marcas y contener los siguientes datos:

⁵⁸ Ley de 12 marzo de 1984, en su versión vigente disponible en <https://wipo.lex.wipo.int/es/text/585084> (visitado el 2 de julio de 2022).

⁵⁹ Cfr. Nota anterior.

⁶⁰ El ADPIC exige a los países miembros que otorguen patentes para todas las invenciones, ya sean de productos o de procedimientos, en todos los campos de la tecnología sin discriminación, siempre que cumpla los requisitos de patentabilidad.

⁶¹ «1. El derecho a la patente europea pertenece al inventor o a sus causahabientes. Si el inventor es un empleado, el derecho a la patente europea se determinará de acuerdo con la legislación del Estado en cuyo territorio el empleado ejerza su actividad principal; si no puede determinarse el Estado en cuyo territorio ejerce esa actividad principal, la legislación aplicable será la del Estado en cuyo territorio se encuentre el establecimiento del empresario del que dependa el empleado».

⁶² «El derecho a la patente pertenece al inventor o a sus causahabientes...».

⁶³ El art. 60.1 CPE establece: «Cualquier persona natural o jurídica y cualquier sociedad asimilada a una persona jurídica, en virtud de la legislación que le sea aplicable, podrá solicitar una patente europea».

⁶⁴ Que tratan de las invenciones obtenidas en el marco de una relación de empleo o de servicio, pues en estas el derecho a la patente pertenece o es asumible por el empleador, público o privado y, que, por tanto, puede ser persona física o jurídica.

⁶⁵ El PCT fue firmado en Washington en 1970. De este Tratado forman parte hoy 156 Estados, véase https://wipo.lex.wipo.int/es/treaties/ShowResults?search_what=C&treaty_id=6 (visitado el 2 de agosto de 2022).

e) La designación del inventor o inventores, con indicación de su nombre y apellido o apellidos; en el supuesto de que el solicitante no fuera el inventor o el único inventor, se indicará cómo ha adquirido el derecho a la patente en relación con cada uno de los inventores».

En relación con los requisitos de patentabilidad de los inventos, estos son: novedad, actividad inventiva y susceptibilidad de aplicación industrial (artículo 27.1 ADPIC; artículos 52 y 54-57 CPE; artículos 4 y 6-9 LP). Como es sabido, la novedad se determina en función del estado de la técnica a nivel mundial; el invento cubrirá este requisito si con anterioridad a la presentación de la solicitud no está comprendido en el estado de la técnica correspondiente. El requisito de la actividad inventiva viene exigido a fin de no otorgar un derecho exclusivo a aquello que cualquier experto en la materia habría conseguido sin mayor esfuerzo, de ahí que se supera si el invento en cuestión no resulta evidente, esto es, obvio para un experto en la materia correspondiente. La expresión relativa al experto en la materia hace referencia a un estándar ficticio que usan las leyes para evaluar la evidencia o no del invento. El requisito de la susceptibilidad de aplicación industrial queda cubierto si tal invento puede ser reproducido, esto es, tiene utilidad⁶⁶. Ahora bien, en el procedimiento es necesario, además, a fin de que la oficina en cuestión pueda conceder la patente, que la invención esté suficientemente descrita para que un experto en la materia pueda ejecutarla (artículo 29.1 ADPIC; artículo 83 CPE; artículo 27.1 LP).

Estos son los postulados básicos del sistema de patentes. Veamos a continuación cuáles son los desafíos que los inventos generados por IA plantean a este sistema y a sus postulados.

IV. DESAFÍOS QUE PRESENTA LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL AL SISTEMA DE PATENTES Y SU ABORDAJE POR OFICINAS DE PATENTES, TRIBUNALES Y ACADÉMICOS

1. Relación de los principales desafíos

Varios son los retos o desafíos que presentan al sistema de patentes la IA y así han sido puestos de manifiesto en diversos documentos⁶⁷ y por diferentes autores⁶⁸, pudiendo sintetizarse en los siguientes:

⁶⁶ Para un estudio en profundidad de estos requisitos de patentabilidad, véase BOTANA AGRA, M., en Carlos Fernández-Novoa, José Manuel Otero Lastres, Manuel Botana Agra, *Manual de la Propiedad Industrial*, Marcial Pons, Madrid, 2017, 3.ª ed., pp. 118 y ss.; BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, A. y BERCOVITZ ÁLVAREZ, R. *Apuntes de Derecho Mercantil...*, op. cit., pp. 479 y ss.

⁶⁷ PARLAMENTO EUROPEO, «Resolución del Parlamento Europeo, de 20 de octubre de 2020, sobre los derechos de propiedad intelectual para el desarrollo de las tecnologías relativas a la inteligencia artificial» (2020/2015(INI)); WORLD ECONOMIC FORUM —CENTER FOR THE FOURTH INDUSTRIAL REVOLUTION—, «White paper: Artificial Intelligence Collides with Patent Law», abril, 2018, pp. 1-24. En ambos se plantean preguntas y posibles opciones.

⁶⁸ Véase por todos, FIRTH-BUTTERFIELD, K. y CHAE, Y., «Robot inventors are on the rise. But are they welcomed by the patent system?», *World Economic Forum*, abril 20, 2018 (fecha de consulta: 6

a) La materia patentable o, lo que es lo mismo, los resultados que pueden ser objeto de patente ¿requiere algún cambio para promover la innovación en IA?, en la medida que los algoritmos o métodos matemáticos como tales no pueden patentarse, salvo que tengan un efecto técnico⁶⁹.

b) Respecto a las invenciones generadas de forma autónoma por IA, que es lo que ahora interesa:

- ¿deben ser patentables estas invenciones?,
- ¿quién debe considerarse inventor?,
- ¿es necesario modificar los requisitos de patentabilidad, sobre todo el de la no evidencia para un experto en la materia, esto es, el de la evaluación de la actividad inventiva?,
- Ante estas invenciones, ¿cómo debe ser interpretada la figura del experto en la materia?,
- ¿cómo acreditar la suficiencia descriptiva del invento, si se produce el efecto de caja negra⁷⁰?

Advirtamos que de considerar patentables tales invenciones las implicaciones o consecuencias son muchas para el sistema de patentes y sus postulados. Y es que, por ejemplo, tengamos en consideración que lo que podría ser evidente para una IA, con toda probabilidad no será evidente para un humano en la medida que la IA puede estar alimentada con todo el conocimiento existente sobre el tema. Con lo que dependiendo de quién o qué sea el experto en la materia, la evidencia se incrementará o rebajará, incluso llevado al límite, si es un sistema de IA el que examine es probable que llegue el momento en que no pueda ser patentable ningún invento.

c) ¿Quién responderá si la IA infringe una patente? La repuesta implica abordar todo lo concerniente al sistema de responsabilidad por daños. En la UE estamos a la espera de un Reglamento específico sobre este concreto aspecto.

de julio de 2022). Disponible en: <https://www.weforum.org/agenda/2018/04/robot-inventors-on-rise-patent-system-US/>. Por su parte, el WORLD ECONOMIC FORUM, «White paper. Artificial Intelligence collides with Patent Law», abril, 2018. Disponible en: https://www3.weforum.org/docs/WEF_48540_WP_End_of_Innovation_Protecting_Patent_Law.pdf (visitado el 6 de julio de 2022) manifiesta en p. 4 «...This white paper [...] explores four main patent law issues that will be impacted by AI: (1) the patent subject-matter eligibility of AI technologies; (2) the patentability and inventorship of AI-generated inventions; (3) liability for patent infringement by AI; and (4) AI's role in the definition of «a person of ordinary skill in the art» in the nonobviousness standard.

⁶⁹ En ese sentido, las Directrices de Examen de la EPO, de noviembre de 2019, incluyen un apartado dedicado a invenciones relacionadas con la IA. En dicho apartado, la EPO asimila las invenciones desarrolladas por IA a las invenciones implementadas por ordenador y, por tanto, supeditando su patentabilidad al hecho de que se demuestre que, gracias al uso de IA, se obtiene un resultado técnico que cumple con los requisitos de patentabilidad establecidos en la Ley.

⁷⁰ Este efecto hace referencia a que no resulta a veces explicable cómo llegó el sistema de IA a tal resultado.

Es fácil observar cómo los desafíos planteados son de gran calado y merecen un profundo análisis que no podemos abordar con rigor en los estrechos márgenes del presente trabajo. En este, tal como avanzamos, afrontaremos exclusivamente las cuestiones relacionadas en el apartado b), que representan todo un reto para el sistema de patentes que hemos heredado. A fin de optimizar este trabajo, expondremos primero cuál es el estado de la cuestión por ahora en oficinas de patentes y jurisdicciones de distintos Estados o regiones, a propósito de las dos solicitudes de patentes presentadas en medio mundo por el ingeniero Stephen Thaler en las que se indica como inventor a un sistema de IA, al que aquel denomina DABUS; posteriormente, lo que opina la doctrina sobre la necesidad o no de abordar ya en las regulaciones las invenciones creadas por sistemas de IA. Aunque con carácter previo haremos unas someras referencias a la creatividad e inventiva.

La creatividad, según el Diccionario de la Real Academia Española, es la «facultad de crear», y crear es «producir algo nuevo». Por su parte, define inventiva como la «capacidad y disposición para inventar», e inventar como «hallar o descubrir algo nuevo o no conocido». La creatividad e inventiva así definida no está circunscrita expresamente a los seres humanos. Con todo, no cabe duda de que tal capacidad la poseen y es propia de los seres humanos, y lo que hacen los algoritmos, las tecnologías de IA, es emularla. En este sentido, se dice que la creatividad es la capacidad de generar nuevas y valiosas ideas o artefactos.

En el ámbito de los derechos de autor —propiedad intelectual en la terminología española— la creatividad y lo que implica, esto es, la originalidad, aunque cabría predicarse de determinados sistemas de IA, lo cierto es que, en el actual modelo, este solo puede ser una persona física, no una máquina o un animal, aunque sean «creativos». Lo mismo ocurre, como hemos visto en el epígrafe anterior, en el ámbito de las patentes, donde los inventos se conciben como creaciones de la mente o espíritu humano. En suma, lo que se deriva del acervo normativo internacional, del español y de las leyes de países de nuestro entorno es que solo los seres humanos pueden crear e inventar. Con todo, no faltan países que regulan específicamente obras generadas por ordenador, pero no considera autor al ordenador, sino a la persona humana que hizo posible esta creación.

Consecuentemente, nuestro marco normativo vigente parte de una visión exclusivamente antropomórfica de la creatividad o inventiva, es decir, de un prisma centrado en el ser humano. Este prisma, por lo demás, es acorde con la época en la que se asentaron las bases de nuestro sistema de propiedad intelectual e industrial. En tal época, finales del siglo XIX, no había necesidad de caracterizar el proceso creativo e inventivo como algo que no fuera realizado por personas naturales.

Así, en el ámbito de los derechos el autor y en EE. UU. son clásicos y emblemáticos dos casos judiciales: el del macaco —Naruto— que se hizo un *selfie*; y el de si

el texto generado por un ordenador era protegible⁷¹. La resolución judicial de ambos reafirma lo que acabamos de señalar: solo los humanos pueden crear o inventar.

En definitiva, la normativa y su interpretación hasta ahora no permiten que sean creadores o inventores los sistemas de IA y, siendo esto así, si no se designa un inventor humano, no cabe protección vía sistema de patentes. Si se designa como inventor a un humano para cubrir el trámite exigido en la normativa, aunque no haya sido el inventor, se corre el riesgo de ser anulada la patente. Luego, tal cual está la normativa en materia de patentes, las alternativas para las invenciones generadas por IA son: explotación en secreto o caer en el dominio público.

2. El tratamiento de las solicitudes de patentes a nombre de DABUS por oficinas de patentes y tribunales. Especial consideración de la decisión de la Federal Court of Australia, Commissioner of Patents *versus* Thaler [2022]

Con independencia de que existan o no en este momento sistemas de IA que generen de forma autónoma invenciones que reúnan los requisitos de patentabilidad, sin duda lo que parece prácticamente incuestionable es que, si no lo han hecho, lo harán más pronto que tarde. No obstante, todo apunta a que ya existen, incluso hay quien manifiesta que tales inventos se están generando no desde ahora, sino desde hace varias décadas pero que, ante el temor de ver rechazadas sus solicitudes de patentes, son los propios titulares de los sistemas de IA quienes figuran en tales solicitudes como inventores, pese a no haber tenido participación alguna en la invención generada⁷².

⁷¹ Uno, es el caso de Naruto contra Slater. En este ocurrió que, en 2011, el fotógrafo señor Slater dejó su cámara desatendida en una reserva de vida silvestre y un macaco, llamado Naruto, se tomó un *selfie*. Después de descubrir la foto en su cámara, el señor Slater procedió a vender la fotografía al Daily Mail y usarla en su propio libro personal. Si bien el Sr. Slater afirmó que poseía los derechos de autor de esta foto, en 2015 People for the Ethical Treatment of Animals (PETA) presentó una demanda alegando que, de hecho, era Naruto quien debería poseer los derechos de autor, ya que fue Naruto quien tomó la foto. El tribunal, sin embargo, decidió que a un mono no se le podía otorgar un derecho de autor ya que la ley de derechos de autor no fue diseñada para proteger a los animales. Otro caso, es de Slater contra Wikimedia, en el que más tarde el mismo fotógrafo, señor Slater, demanda a Wikimedia por usar el *selfie* sin su permiso. En este caso, el tribunal dictaminó que la foto era de dominio público debido a la imposibilidad de asignar los derechos de autor ni al señor Slater (ya que él no tomó la foto) ni a Naruto (ya que un mono no puede ser titular de derechos de autor).

El otro caso emblemático, tuvo lugar en 1985 y no está referido a animales sino a computadoras. Se trata del caso Express Newspapers Plc contra Liverpool Daily Post & Echo Plc. En este a la pregunta de si el texto generado por una computadora era protegible, el juez que presidía el caso respondió que «tal noción era tan poco realista como sugerir que, si escribes con un bolígrafo, es el bolígrafo el autor y no la persona que lo maneja».

Estos casos pueden verse en GROBERMAN, R., «How AI will redefine the way we think about ownership. ...», *op. cit.*

⁷² En este sentido, véase ABBOTT, R., «I Think, Therefore I Invent...», *op. cit.*; FIRTH-BUTTERFIELD, K. y CHAE, Y., «Robot inventors are on the rise. But are they welcomed by the patent system?», *World Economic Forum*, abril 20, 2018 (fecha de consulta: 6 de julio de 2022). Disponible en: <https://www.weforum.org/agenda/2018/04/robot-inventors-on-rise-patent-system-US/>

El caso es que tenemos la certeza, como ya hemos avanzado, que el ingeniero Stephen Thaler —asesorado por un grupo de científicos de la Universidad británica de Surrey, liderados por Ryan Abbott en su proyecto de Inteligencia Artificial— presentó en 2019, ante 17 oficinas de patentes de medio mundo⁷³, dos solicitudes de patentes para dos inventos en las que figura como inventor DABUS⁷⁴. Más bien, y con rigor, en tales solicitudes no figuraba inventor alguno, y al ser requerido por algunas de las oficinas para subsanar tal deficiencia, el Dr. Stephen Thaler manifestó que el inventor era DABUS, una IA que él había creado. El objetivo de Thaler y ABBOTT es poner a prueba el sistema de patentes, obligando a las oficinas de patentes a pronunciarse sobre el desafío de ser inventor un sistema de IA y, de esta manera propiciar su reforma⁷⁵.

Desde entonces, tales solicitudes están obligando tanto a oficinas de patentes y a sus salas de recursos como a tribunales de distintas partes del planeta a examinar y pronunciarse, no si los inventos reúnen los requisitos de patentabilidad, sino si un sistema de IA puede ser inventor a los efectos de las normativas de patentes.

Por ahora, que nos conste, han rechazado tales solicitudes de patentes las Oficinas de Patentes del Reino Unido (UKIPO); de EE. UU. (USTPO); de Europa (EPO); de Taiwán (TIPO); y de Alemania (DPMA). La razón del rechazo, dicho en apretada síntesis, es básicamente que la normativa exige que figure el inventor, y el inventor solo puede ser un ser humano, por lo que una IA no tiene personalidad para ser considerado inventor ni para, en su caso, ceder la invención⁷⁶. Las resoluciones negativas han sido recurridas ante las salas de recursos de las oficinas y ante algunos tribunales. Los órganos judiciales de Reino Unido, de EE. UU., como la sala de recursos de la EPO, han ratificado las decisiones de sus oficinas de patentes. En definitiva, lo que vienen a decir es que, de conformidad con las leyes de patentes actuales, solo un humano puede ser un inventor⁷⁷.

⁷³ En los Estados Unidos, Europa, Reino Unido, Alemania, Israel, China, Corea, Taiwán, Australia, Sudáfrica, etc.

⁷⁴ Estas siglas, en lengua inglesa, como se anticipó, se corresponde con «dispositivo para el arranque autónomo de la sensibilidad unificada».

⁷⁵ Cfr. ESCRIBANO, B. y SEVILLA, C., «Caso DABUS: ¿Puede la IA ser “inventor”?», *EY España*, 21 de octubre de 2021 [fecha de consulta: 4 de agosto de 2022]. Disponible en: https://www.ey.com/es_es/ai/caso-dabus-puede-la-ia-ser-inventor

⁷⁶ Véase en este sentido, la última resolución de la Sala jurídica de recursos de la EPO de 5 julio de 2022, EPO, «Comunicado de prensa del 6 de julio de 2022 sobre la decisión J 8/20 (sistema de IA como inventor)», de 6 de julio de 2022 [fecha de consulta: 6 de agosto de 2022]. Disponible en: <https://www.epo.org/law-practice/case-law-appeals/communications/2022/20220706.html>

⁷⁷ Un comentario de estas puede verse en NURTON, J., «EPO and UKIPO Refuse AI-Invented Patent Applications», *IP WATCHDOG*, 7 de enero de 2020 [fecha de consulta: 8 de julio de 2022]. Disponible en: <https://www.ipwatchdog.com/2020/01/07/epo-ukipo-refuse-ai-invented-patent-applications/id=117648/>; PENNER, M., «Artificial Intelligence not an «Inventor» under European Patent Law: Is Canada heading down the same path?», 9 de enero de 2022 [fecha de consulta: 8 de julio de 2022]. Disponible en <https://ip.fasken.com/artificial-intelligence-not-an-inventor-under-european-patent-law-is-canada-heading-down-the-same-path/>. Véase también EPO, «EPO publica los motivos de su decisión de rechazar dos solicitudes de patente que nombran a una máquina como inventora», 28 de enero de 2020 [fecha de consulta: 20 de julio de 2022]. Disponible en: <https://www.epo.org/news-events/news/2020/20200128.html>

Nos consta que han concedido las patentes solicitadas, la Oficina de Patentes de Sudáfrica (CIPC) en junio de 2021, lo que ha sido criticado y justificado, por un lado, por tener este país una normativa que no exige ni mención del inventor ni examen previo y, por otro lado, por entender que la decisión de esta oficina es estratégica enmarcándose en la política gubernamental de Sudáfrica de atraer la innovación y mejorar su situación socioeconómica⁷⁸.

El caso en Australia merece una consideración especial. Así, la Oficina de Patentes de Australia (APO) rechazó ambas solicitudes por no figurar el inventor. El Dr. Thaler recurrió tales decisiones ante el órgano judicial australiano competente, que estimó el recurso el 30 de julio de 2021 interpretando y fallando que un sistema de IA puede ser inventor, o lo que es lo mismo, que inventor puede ser un no humano. Esta resolución se consideró entonces histórica y sorprendente en cuanto que era la primera vez que un órgano judicial valoraba de forma favorable tal posibilidad, lo que además se convertiría en precedente para posteriores solicitudes que se presentaran en Australia⁷⁹. No obstante, tal controvertido fallo fue recurrido por la APO al Tribunal Federal de Australia, que lo anuló en una decisión dictada el 13 de abril de 2022, determinando que el supuesto inventor de IA, DABUS, no puede ser designado como inventor a efectos de solicitar una patente en Australia, ya que la ley exige que el inventor sea una persona o varias personas físicas⁸⁰.

Con esta decisión, Australia se alinea con los demás países al entender que postulado básico de la normativa de patentes es que solo puede ser inventor o inventores personas físicas. A continuación, destacaremos algunos aspectos esenciales de esta decisión de la Federal Court of Australian.

Así, tal decisión⁸¹ considera como hechos probados los siguientes:

⁷⁸ Cfr. ESCRIBANO, B. y SEVILLA, C., «Caso DABUS: ¿Puede la IA...?», *op. cit.*

⁷⁹ Cfr. ESCRIBANO, B. y SEVILLA, C., «Caso DABUS: ¿Puede la IA...?», *op. cit.*, quienes recogen la crítica hecha por el Instituto Max Planck para la Innovación y Competencia cuestionando la idoneidad de tal sentencia o decisión al entender «que ésta se basó sobre todo en suposiciones no verificadas sobre la capacidad técnica de los sistemas de IA, en general, y de DABUS en particular. Además, opinan que la decisión omite cuestiones importantes sobre las consecuencias que [la] atribución de la invención a una entidad que carece de capacidad jurídica, sin realizar un análisis exhaustivo que justifique dicha atribución».

⁸⁰ Cfr. Federal Court of Australia, Commissioner of Patents *versus* Thaler [2022] FCAFC 62, 13 April 2022. Disponible en: <http://www8.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/cases/cth/FCAFC/2022/62.htm>; SUMMERFIELD, M., «DABUS Exited with Fatal Exception: Human Agency Required in Development of an Invention», 27 de abril de 2022 [fecha de consulta: 4 de agosto de 2022]. Disponible en: <https://blog.patentology.com.au/2022/04/dabus-exited-with-fatal-exception-human.html>. Los argumentos esenciales dados por la corte judicial en Australia para no reconocer como inventor una IA, pueden verse en MACPHERSON, H., «Australia: DABUS Decisión del Tribunal Pleno: AI ≠ Inventor», 27 de abril de 2022, Baker McKenzie (fecha de consulta: 19 de julio de 2022). Disponible en: <https://viewpoints.bakermckenzie.com/post/102hn92/australia-dabus-full-court-decision-ai-inventor>; ROSSI, S., «Awarding patents to AI inventions», 31 de mayo de 2022 [fecha de consulta: 19 de julio de 2022]. Disponible en: <https://www.climatecontrolnews.com.au/opinion/awarding-patents-to-ai-inventions>

⁸¹ Commissioner of Patents *versus* Thaler [2022] FCAFC 62 (13 April 2022), *op. cit.*

«(1) Los sistemas de inteligencia artificial se implementan dentro de las máquinas y están programados para simular procesos de pensamiento y acciones específicos de los humanos. Las redes neuronales artificiales se implementan dentro de las máquinas y se autoorganizan para simular la forma en que el cerebro humano procesa y genera información. Los sistemas de inteligencia artificial pueden incorporar o estar constituidos por redes neuronales artificiales.

(2) DABUS es un sistema de inteligencia artificial que incorpora redes neuronales artificiales.

(3) De DABUS ha salido una supuesta invención objeto de la solicitud.

(4) DABUS no es una persona física o jurídica.

(5) El Dr. Thaler es el propietario de los derechos de autor del código fuente de DABUS, el propietario de la computadora en la que opera DABUS y es responsable de los costos de mantenimiento y funcionamiento de DABUS y la computadora en la que opera.

(6) El Dr. Thaler no es el inventor de la supuesta invención objeto de la solicitud».

Y, luego, tras 123 argumentaciones, el tribunal falla que no puede ser inventor un sistema de IA, tal como viene determinado el inventor dentro de su sistema de patentes, anulando la decisión del juez de primera instancia.

La decisión que comentamos tiene además interés no solo como precedente para futuras solicitudes de patentes en Australia, sino también por lo que manifiesta en determinados párrafos de su razonamiento. Así, por un lado, reconoce y considera valioso lo que pretende el Dr. Thaler, pero aclara que es una cuestión de política legislativa, es decir, es el legislador quien debe determinar si se permite o no ser inventor a un sistema de IA, aunque es obvio que no bastará solo con ello, sino que habrá de hacer frente a otros postulados que se verán afectados del sistema de patentes. Partiendo de esto, reconoce que no puede confundirse la política legislativa deseable con lo que dice y exige la normativa vigente, sacando los colores al juez de primera instancia. Por otro lado, afirma que se dio por consensuado que en las invenciones para las que se solicitó las patentes no hubo intervención humana, pero habría sido deseable haber podido examinar si realmente no hubo tal intervención⁸².

⁸² Cfr. Argumentos 119-121 de la sentencia:

«119 First, in filing the application, Dr Thaler no doubt intended to provoke debate as to the role that artificial intelligence may take within the scheme of the Patents Act and Regulations. Such debate is important and worthwhile. However, in the present case it clouded consideration of the prosaic question before the primary judge, which concerned the proper construction of s 15 and reg 3.2C(2)(aa). In our view, there are many propositions that arise for consideration in the context of artificial intelligence and inventions. They include whether, as a matter of policy, a person who is an inventor should be redefined to include an artificial intelligence. If so, to whom should a patent be granted in respect of its output? The options include one or more of: the owner of the machine upon

La conclusión en todos estos países, salvo Sudáfrica, es que con la normativa vigente una invención generada por un sistema de IA queda fuera del ámbito de protección del sistema de patentes y, por ende, está en la esfera de del dominio público⁸³.

Ahora bien, coincidimos con quienes aseguran que un mundo en el que todas las obras generadas por IA sean de dominio público será un mundo en el que el progreso de la IA será más lento o se estancará por completo. La ausencia de protección de la propiedad intelectual/industrial impedirá que las empresas inviertan en el desarrollo de IA; después de todo, como afirma GROBERMAN «¿cómo se puede esperar que inviertan los importantes recursos involucrados en la investigación de IA sin ningún tipo de ventaja financiera? Aunque es fácil, dejar el contenido generado por IA para el dominio público no es correcto»⁸⁴.

Con todo, tal como reflexiona GROBERMAN, aunque el sistema de IA llamado DABUS y cualquier otro sistema similar sean con toda probabilidad los principales creadores de «sus» inventos, lo cierto es que otorgar un derecho de patentes a una IA socavaría los objetivos o cimientos de todo el sistema, pues si uno de los principales objetivos de otorgar derechos de propiedad intelectual a un creador es proporcionarle un incentivo económico para la innovación; una IA no necesita tal

which the artificial intelligence software runs, the developer of the artificial intelligence software, the owner of the copyright in its source code, the person who inputs the data used by the artificial intelligence to develop its output, and no doubt others. If an artificial intelligence is capable of being recognised as an inventor, should the standard of inventive step be recalibrated such that it is no longer judged by reference to the knowledge and thought processes of the hypothetical un inventive skilled worker in the field? If so, how? What continuing role might the ground of revocation for false suggestion or misrepresentation have, in circumstances where the inventor is a machine?

120 Those questions and many more require consideration. Having regard to the agreed facts in the present case, it would appear that this should be attended to with some urgency. However, the Court must be cautious about approaching the task of statutory construction by reference to what it might regard as desirable policy, imputing that policy to the legislation, and then characterising that as the purpose of the legislation: *Deal* at [37]; *Miller v Miller* [2011] HCA 9; 242 CLR 446 at [29] (French CJ, Gummow, Hayne, Crennan, Kiefel and Bell JJ). It would appear that this was the approach favoured by the primary judge.

121 Secondly, we do not accept the premise of the proposition, accepted by the primary judge and apparently influential in his reasoning, that if DABUS is not accepted to be an inventor, no invention devised by an artificial intelligence system is capable of being granted a patent. In the present case, it was said to be an agreed fact that DABUS is the inventor of the invention the subject of the application and that Dr Thaler is not. However, the characterisation of a person as an inventor is a question of law. The question of whether the application the subject of this appeal has a human inventor has not been explored in this litigation and remains undecided. Had this question been explored, it may have been necessary to consider what significance should be attributed to various matters including the (agreed) facts that Dr Thaler is the owner of the copyright in the DABUS source code and the computer on which DABUS operates, and that he is also responsible for the maintenance and running costs».

En la esfera doctrinal considera que el hecho de que DABUS haya generado una invención no está sustentado ni probado y no tiene apoyo empírico, STRAUS, J., «Will Artificial Intelligence Change...», *op. cit.*, pp. 34 y ss.

⁸³ Ahora bien, si ese invento fuera creado con la «ayuda» de un sistema de IA sí que estaría protegido por la legislación en la medida en que no elimina la presencia humana, en este sentido véase, STRAUS, J., «Will Artificial Intelligence Change...», *op.cit.* p. 7.

⁸⁴ Cfr. GROBERMAN, R., «How AI will redefine the way we think about ownership...», *op. cit.*

incentivo para continuar produciendo resultados productivos, dado que solo necesitarían electricidad u otra fuerza motriz para entrar en funcionamiento⁸⁵.

Es previsible que las demás oficinas de patentes, que aún no se han pronunciado sobre las solicitudes de patentes a nombre de DABUS, o sus órganos judiciales, se alineen con la postura mayoritaria de las oficinas de patentes. Con todo, y, en cualquier caso, estaremos pendiente de las decisiones que se adopten en la medida que repercutirá en la postura que a nivel global pueda adoptarse.

3. ¿Deben modificarse las leyes de patentes para dar cabida a los inventos generados por sistemas de IA de forma autónoma? Estado de la cuestión en la doctrina

Si al sistema de IA se le introducen datos suficientes y crea un invento, ¿a quién debe considerarse inventor?, ¿al programador o programadores, al dueño del sistema o al propio sistema de IA? Nos estamos refiriendo a aquellos supuestos en los que la contribución del ser humano en la creación es irrelevante. Sin inventor no puede concederse una patente y ante esta tesitura es posible que los titulares de estos sistemas opten por mantenerlos en secreto, a fin de que no caigan en el dominio público.

El marco normativo de las patentes requiere de un replanteamiento desde la óptica de los sistemas de IA, las leyes de patentes llevan cientos de años sin reforma funcionando bajo unos mismos postulados.

En la doctrina hay división entre quienes no ven necesidad de cambios en la normativa de patentes, o tan solo ligeras modificaciones, frente a quienes reclaman cambios profundos para contemplar estas posibles invenciones teniendo presente todos los intereses en juego, hasta quienes defienden una regulación *sui generis* para todas las invenciones relacionadas con IA, no solo las generadas por sistemas de IA⁸⁶.

⁸⁵ Cfr. GROBERMAN, R., «How AI will redefine the way we think about ownership...», *op. cit.*, quien (traducción propia) añade que «como señaló Pamela Samuelson en un simposio sobre el futuro de la protección de *software*, “Todo lo que se necesita es electricidad (o alguna otra fuerza motriz) para que las máquinas entren en producción. Todo el propósito del sistema de propiedad intelectual es otorgar derechos a los creadores para inducirlos a innovar. El sistema ha asumido que, si tales incentivos no son necesarios, no se deben otorgar derechos”».

⁸⁶ Nos centramos únicamente en las patentes, pero en la llamada propiedad intelectual en España son muy interesantes los siguientes trabajos académicos: FERNÁNDEZ CARBALLO-CALERO, P., *La propiedad intelectual de las obras creadas por inteligencia artificial*, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2021. Disponible en: <http://nreg.es/ojs/index.php/>; SANJUAN RODRÍGUEZ, N., «La inteligencia artificial y la creación intelectual: ¿está la propiedad intelectual preparada para este nuevo reto?», *La Ley mercantil*, núm. 72, septiembre 2020, pp. 1-36; SAIZ GARCÍA, C., «Las obras creadas por sistemas de inteligencia artificial y su protección por el derecho de autor», *InDret* 1/2019, pp. 1-45; NAVAS NAVARRO, S., «Obras generadas por algoritmos. En torno a su posible protección jurídica», *Revista de Derecho Civil*, vol. V, núm. 2 (abril-junio, 2018), pp. 273-291.

En la UE no se está por reconocer personalidad jurídica ni de ningún tipo de momento a ningún sistema de IA⁸⁷. Pero, ¿se deben dejar en el dominio público, se debe otorgar a los humanos que han contribuido a que el sistema de IA haya generado la creación⁸⁸...? Si no queremos desincentivar el progreso tecnológico, si el sistema de patentes no resulta adecuado será necesario arbitrar alguna forma alternativa de protección.

Dentro de los académicos que abogan por cambios profundos en el sistema de patentes hay quienes consideran que no puede descartarse la posibilidad de que la IA sea titular de patentes en el futuro, y es por ello por lo que los países deberán revisar sus leyes para incluir esta nueva dimensión, redefiniendo los conceptos de propiedad, inventiva y a quién se le puede otorgar la patente, así como una necesidad imperiosa de comprender los algoritmos y diferenciarlos de los desarrolladores de IA⁸⁹.

A continuación, exponemos las cuatro propuestas doctrinales que nos resultan más relevantes:

Propuesta de STRAUS, también la sostienen otros autores⁹⁰, quien, al igual que las oficinas de patentes y tribunales de distintos países, no considera que la IA provoque la necesidad de un cambio en el sistema de patentes, ni en sus postulados, en la medida de que parte de que las invenciones patentables deben

⁸⁷ Una síntesis de las claves para entender la acción normativa de la UE en los ámbitos de IA y propiedad intelectual puede verse en PALAO MORENO, G., «Propiedad intelectual e inteligencia artificial: avances en la Unión Europea» en el XIV Congresso de Direito de Autor e Interesse Público (CODAIP). Disponible en: <file:///D:/IA%20nuevo/leidas%20y%20pasadas/XIV-CODAIP-PALESTRA-Guillermo-Palao.pdf>

⁸⁸ MARTINS SAMPAIO, G. y DE PAULA PEREIRA, N., «The interface between law and artificial intelligence: the use of ai as a tool in intellectual property law - patent system», *Brazilian Journal of Development*, oct. 2021, vol. 7, núm. 10, pp. 101316-101333. Disponible en: <file:///C:/Users/usuario/Downloads/38769-97217-1-PB.pdf>, sostienen que la consideración de la IA como inventor no solucionaría los problemas de responsabilidad, transparencia y ética del despliegue de la IA en el sistema de patentes (p. 101326). Asimismo, mencionan como primer argumento para considerar a la IA como mera herramienta auxiliar al ser humano inventor, la dependencia intrínseca de los datos que han de ingresarse en la IA (p. 101333).

⁸⁹ SHREVA y KOTHARI, V., «Artificial Intelligence In The World Of IP», 18 de noviembre de 2021, Khurana and Khurana [fecha de consulta: 19 de julio de 2022]. Disponible en: <https://www.mondaq.com/india/trademark/1132804/artificial-intelligence-in-the-world-of-ip>. Por otro lado, FIRTH-BUTTERFIELD, K. y CHAE, Y., Robot inventors are on the rise. But are they welcomed by the patent system? *World Economic Forum*, 20 de abril de 2018 [fecha de consulta: 6 de julio de 2022]. Disponible en: <https://www.weforum.org/agenda/2018/04/robot-inventors-on-rise-patent-system-US/>, se preguntan si el sistema de patentes permite patentar invenciones generadas por IA sin ninguna supervisión humana significativa, ¿podría resultar demasiado poder en manos de unas pocas empresas líderes que poseen esos sistemas de IA? Por lo que resulta importante encontrar formas de ayudar a que el sistema de patentes evolucione para que pueda continuar realizando sus objetivos principales.

⁹⁰ En concreto de KIM, D., ALBER, M., WAI KWOK, M., MITROVIC, J., RAMÍREZ-ATENCIA, C., RODRÍGUEZ PÉREZ, J. A. y ZILLE, H., «Clarifying Assumptions About Artificial Intelligence Before Revolutionising Patent Law», *Journal of European and International IP Law*, 4/2022, vol. 71, april 2022, pp. 295 y ss.

tener como inventor únicamente a una persona física y que no es posible que los sistemas de IA pueden generar por sí solos inventos. Y, si acaso entiende que la normativa, a lo sumo, requerirá solo ligeros ajustes, al presentar la flexibilidad necesaria para adaptarse a los cambios que la evolución de la IA pueda demandar⁹¹.

Propuesta de ABBOTT, quien opta por mantener las leyes de patentes con cambios importantes en sus postulados, a fin de recoger esta nueva realidad, reformando la exigencia de requerir que el inventor sea una persona física, y proponiendo distintas soluciones sobre los requisitos de patentabilidad, incluida la exigencia de una descripción suficiente de la invención⁹². ABBOTT sostiene que su proyecto de inventor artificial nunca ha defendido que la IA sea propietaria de una patente, pues los sistemas de IA no pueden poseer propiedades, y no hay razón para cambiar las leyes de patentes, pero sí considera que los incentivos en el sistema de patentes funcionan si la IA aparece como inventor (en la medida que permite el reconocimiento moral a los que han contribuido a hacerla posible) y el propietario de la IA como titular de la patente⁹³.

Propuesta de SÁNCHEZ GARCÍA⁹⁴, también parece ser la de GEORGE y WALSH⁹⁵, quienes prefieren que las leyes de patentes permanezcan como están, y articular dentro de la normativa de patentes un régimen distinto cuando estemos ante invenciones generadas por IA, distinguiendo entre inventor persona física e inventor artificial y proponiendo distintas fórmulas para poder dar solución a cada uno de los desafíos que ello conlleva.

⁹¹ Cfr. STRAUS, J., «Will Artificial Intelligence Change some Patent...», *op.cit.* pp. 34 y ss. quien recoge y comenta las decisiones de la EPO, UKIPO, USPTO... en las solicitudes de patentes a nombre de DABUS y las consultas realizadas y respuestas obtenidas por algunas de ellas en referencia a si la IA obligaría a cambiar los postulados básicos en materia de patentes. Véase también pp. 50 y ss.

⁹² Cfr. ABBOTT, R., «I Think, Therefore I Invent: Creative Computers and the Future of Patent Law», *Boston University Law Review*, vol. 57, núm. 4, 2016, pp. 1079-1127 [fecha de consulta: 12 de julio de 2022]. Disponible en: <https://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3522&context=bclr>. También esta postura se barajó en la European Patent Office (EPO) Patenting Artificial Intelligence, Conference summary, 30 mayo 2018, cuando se afirma: «When AI creates The same criteria could be applied to AI and machine created innovations as to man-made ones when it came to inventive step and obviousness. The full development of computational creativeness still required some time. Future legal developments would require global cooperation because technology and business were global».

⁹³ ABBOTT, R., «The Artificial Inventor Project», *Magazine WIPO*, 6/2019 (fecha de consulta: 8 de julio de 2022). Disponible en: https://www.wipo.int/wipo_magazine/en/2019/06/article_0002.html

⁹⁴ Cfr. SÁNCHEZ GARCÍA, L., *El inventor artificial...*, *op. cit.* pp. 125 y ss. Hace gravitar su régimen sobre la distinción entre inventores humanos y artificiales, y a partir de ahí, considerar a los inventores artificiales como centros de imputación de actuaciones, algo similar entre lo que sería un sujeto y un objeto.

⁹⁵ Así lo afirma ROSSI, S., «Awarding patents to AI inventions», 31 de mayo de 2022, quien manifiesta que esto dos profesores de la Universidad de Sídney, Alexandra George y Toby Walsh, son partidarios de un régimen específico para la protección de las invenciones de IA. Disponible en: <https://www.climatecontrolnews.com.au/opinion/awarding-patents-to-ai-inventions>

Propuesta de YANISKY-RAVID y JIN⁹⁶, quienes abogan por un modelo novedoso de patentes, separado del actual, que comprenda únicamente a las invenciones relacionadas con la IA, y no solo para los inventos creados por IA. La argumentación para ello la apoyan en cuatro pilares.

El primero es la dificultad que implica que sea materia patentable las invenciones relacionadas con la IA. Por lo que plantean ampliar el alcance de la protección de patentes a fin de cubrir los sistemas creativos de IA, incluidos los algoritmos y los modelos entrenados, así como las invenciones hechas por IA para, entre otras cosas, incentivar las inversiones de lo que llaman «multi- jugadores⁹⁷».

El segundo es el obstáculo planteado por el enigma de la caja negra de los sistemas de IA que socava la explicabilidad y la transparencia de las invenciones. En analogía con las reglas ya existentes aplicadas a las patentes de microorganismos que son difíciles de describir, proponen neutralizar este obstáculo con una regla de depósito de los modelos de trabajo de IA para describir suficientemente las invenciones que de otro modo serían inexplicables.

El tercero surge de la determinación de quién debe ser considerada persona experta en la materia para evaluar la no obviedad de las invenciones de IA. Proponen un estándar alternativo de una persona experta en la técnica que utiliza una herramienta ordinaria de IA.

El cuarto y último es que el régimen actual de la normativa de patentes ha planteado importantes obstáculos e incertidumbres para patentar invenciones de IA con respecto a casi todos los requisitos de patentabilidad. Por lo que analizan cada uno de tales requisitos para demostrar que la mayoría, si no todos, los aspectos de la ley de patentes son inadecuados en la era de la IA, concluyendo que solo un nuevo y revolucionario modelo de patente específico para las invenciones de IA podría resolver todos los obstáculos, manteniendo el incentivo de las patentes para las innovaciones.

En este modelo, las autoras YANISKY-RAVID y JIN sugieren, además, un examen acelerado con la ayuda de herramientas de IA, y una vida de la patente más corta a la luz del rápido desarrollo de la IA y la velocidad de sustitución de la tecnología⁹⁸.

⁹⁶ YANISKY-RAVID, S. y JIN, R., «Summoning a New Artificial Intelligence Patent Model: In The Age Of Pandemic», 30 de junio de 2020 [fecha de consulta: 8 de julio de 2022]. Disponible en: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC7366817/>

⁹⁷ El modelo multijugador describe a los múltiples participantes y partes interesadas/involucradas en el proceso, incluidos programadores de *software*, proveedores de datos y retroalimentación, capacitadores, propietarios y operadores de sistemas, empleadores, el público y el gobierno. Los esfuerzos de la ley de patentes tradicional para identificar a un solo inventor de estos productos y procesos ya no son aplicables, cfr YANISKY-RAVID, S. y LIU, X., «When artificial intelligence systems produce inventions: the 3.^a era and an alternative model for Patent Law», *Cardozo Law Review*, vol. 39, 2018, pp. 2235 y ss. Disponible en: http://cardozolawreview.com/wp-content/uploads/2018/08/RAVID.LIU_39.6.5-1.pdf

⁹⁸ YANISKY-RAVID, S. y JIN, R., «Summoning a New Artificial Intelligence Patent Model:...», *op. cit.*

Expuestas las propuestas, nos parece que, si se desean mantener los incentivos de quienes hacen posible que existan sistemas de IA creativos, la solución a nuestro juicio no puede consistir en mantener sin cambios las leyes de patentes, ni tan solo bastarán cambios menores en las mismas. Se requerirán cambios de calado, como podrían ser los sugeridos por la última propuesta expuesta, esto es, que el Derecho de patentes actual regulara exclusivamente los inventos humanos mientras que las producciones algorítmicas merezcan otra regulación donde se resolvieran las cuestiones jurídicas que se pudieran suscitar de forma holística. Con todo y, en cualquier caso, debería buscarse un consenso mundial en este sentido, no bastará con adoptar una solución a escala territorial o regional en el comercio global en el que estamos inmersos.

V. CONCLUSIONES

Las conclusiones más relevantes que podemos extraer de las líneas anteriores son las siguientes:

Primera. Los sistemas de IA, en su evolución constante fundamentalmente en esta década del siglo XXI, con tecnologías como son el aprendizaje automático, el aprendizaje profundo y las redes neuronales han llegado ya, o lo harán en breve, a ser capaces de generar inventos, esto es, reglas ideadas para obtener un resultado de carácter técnico, lo que hasta hace poco solo podía ser fruto del ingenio humano.

Segunda. El fundamento del sistema de patentes no es otro que fomentar la innovación en beneficio de todos. Propósito que consigue otorgando una exclusiva temporal al titular del invento, que en nuestra normativa y en la europea no tiene que ser el inventor, a cambio de que este lo dé a conocer.

Tercera. El marco jurídico vigente en materia de patentes, en el ámbito internacional, en Europa, en EE. UU. y en la casi generalidad de los países solo contemplan a los seres humanos como inventores, exigen designar al inventor, y entre los requisitos de patentabilidad requieren que el invento no sea evidente para un experto en la materia, así como que deba ser descrito de forma suficiente para que tal experto pueda ejecutarlo.

Cuarta. Los retos o desafíos más relevantes que la IA está sometiendo al Derecho de patentes y sus postulados clásicos son: el inventor ya no necesariamente es un ser humano, con lo que puede ser una IA; siendo esto así quién determinará en este caso que el invento es evidente o no: ¿un humano?, ¿una IA?, ¿o un humano asistido por una IA?, cómo afrontar la necesaria descripción del invento cuando en la IA se produzca el efecto de caja negra, ¿necesita una IA, que no tiene conciencia, ser estimulada para inventar?

Quinta. El marco jurídico vigente en materia de patentes a nivel internacional y nacional no se acomoda a los retos que plantean los sistemas de IA. El Derecho

o sistema de patentes es estratégico y crucial para promover la innovación y el bienestar social, y no cabe duda de que los sistemas de IA contribuyen a ambos, pero la cuestión está también en prever si continuarán haciéndolo sin la protección adecuada. De no ser regulada esta cuestión adecuadamente se podría correr el riesgo de producir perniciosos efectos e impactos en ambos aspectos.

Sexta. Las propuestas por parte de la doctrina para hacer frente a tales retos, expuestas sintéticamente, son las siguientes: una, integrada por quienes defienden que tales inventos deben quedar en el dominio público porque si no hay inventor humano no se pueden patentar, no requiriendo modificar en nada la normativa de patentes; dos, compuesta por quienes abogan por reconocer personalidad a los sistemas de IA o que se permita patentar sin designación del inventor modificando ligeramente la normativa de patentes; tres, integrada por aquellos que consideran la necesidad de modificar las normativas de patentes para dar entrada al inventor artificial, de manera que para estos casos se establezca un régimen específico dentro del propio sistema de patentes; cuatro, los que optan por mantener el sistema de patentes tal como está y crear un sistema distinto *sui generis* con sus propios postulados para todos los inventos relacionados con IA, y no solo los generados por IA.

Séptima. Las oficinas de patentes de diversas partes del mundo y sus tribunales se han visto obligadas a pronunciarse, otras lo harán en breve, sobre si un sistema de IA, llamado por su creador, el ingeniero Stephen Thaler, DABUS puede ser considerado inventor en solicitudes de patentes. Todas, salvo la oficina de patentes de Sudáfrica, sostienen que la normativa vigente, directa o indirectamente requiere que sea una persona física. Es loable que la respuesta de prácticamente todas esté alineada. Con todo, a nuestro juicio, ahora procede que los organismos internacionales y los Estados adopten una solución global adecuada a estos nuevos desafíos que equilibre adecuadamente todos los intereses en juego.

Octava. Consideramos que dejar que los inventos generados por sistemas de IA caigan en el dominio público no es una solución viable para el fomento de la innovación, pues no habrá ningún incentivo para que los humanos creen sistemas de IA más avanzados.

Novena. Siendo esto así, el necesario equilibrio de intereses determina, a nuestro juicio que no es el momento de debatir si procede o no un nuevo marco normativo, pues este debate ya ha existido, sino que el debate ahora debe poner el foco en cómo debe ser esa regulación.

Décima. El sistema de patentes con su diseño actual no es el adecuado para la protección y fomento de las invenciones generadas por IA, por lo que optamos porque la solución a nivel global sea la de utilizar un nuevo modelo de protección específico para los sistemas de IA, fuera de la normativa de patentes. Y es que de este modo pueden quedar más razonablemente resueltos y sin fricciones los retos expuestos, a la par que propiciar los adecuados incentivos para el fomento de la innovación.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- ABELIUK, A. y GUTIÉRREZ, C., «Historia y evolución de la inteligencia artificial», *Revista Bits de Ciencia*, 2021, pp. 14-21.
- ABBOTT, R., «I Think, Therefore I Invent: Creative Computers and the Future of Patent Law», *Boston University Law Review*, vol. 57, núm. 4, 2016, pp. 1079- 1127.
- , «The Artificial Inventor Project», *Magazine WIPO*, 6/2019. Disponible en: https://www.wipo.int/wipo_magazine/en/2019/06/article_0002.html
- ALANDETE, D., «John McCarthy, el arranque de la inteligencia artificial», 27 de octubre 2011. Disponible en: https://elpais.com/diario/2011/10/27/necrologicas/1319666402_850215.html#:~:text=Se%20licenci%C3%B3%20en%20matem%C3%A1ticas%20en,para%20desarrollar%20la%20inteligencia%20artificial
- BANAFÁ, A., «¿Qué es el aprendizaje profundo?», de 7 de agosto de 2016. Disponible en: <https://www.bbvaopenmind.com/tecnologia/mundo-digital/que-es-el-aprendizaje-profundo/>.
- BARRIO ANDRÉS, M., *Manual de Derecho Digital*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020.
- BARRIO ANDRES, M. (dir.), *Derecho de los robots* (AA. VV.), 2.^a ed, Woltes Kluwer, Madrid, 2019.
- BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, A. y BERCOVITZ ÁLVAREZ, R., *Apuntes de Derecho Mercantil. Derecho Mercantil, Derecho de la Competencia y Propiedad Industrial*, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2019.
- CHÁVEZ VALDIVIA, A. K., «Entre el derecho y los sistemas creativos: una nueva dimensión del diseño de moda por medio de la inteligencia artificial», *Revista de Derecho Privado*, núm. 43, 2022, pp. 353-386.
- CLIFFORD, R. D., «Intellectual Property in the era of creative computer program: Will the future creator please stand up?», *Tulane Law Review*, 71, 1997, pp. 1675-1703.
- DIEZ-PICAZO, L., *Experiencias jurídicas y teoría del Derecho*, 3.^a ed., Ariel, Barcelona, 1999.
- DOLZ LAGO, M. J., «Una aproximación jurídica a la Inteligencia Artificial (1)», *Diario La Ley*, núm. 10096, 23 de junio de 2022, pp. 1-70.
- ESCRIBANO, B. y SEVILLA, C., «Caso DABUS: ¿Puede la IA ser “inventor”?», *EY España*, 21 de octubre de 2021. Disponible en: https://www.ey.com/es_es/ai/caso-dabus-puede-la-ia-ser-inventor

- ESTEBAN, A. y ANDONI EGUILUZ, J., «El parlamento europeo aprueba el Informe del Comité Especial en Inteligencia artificial en la Era Digital», de 17 de mayo de 2022. Disponible en: <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/articulo/europa-nuevos-pasos-en-ia-aprobacion-del-informe-sobre-ia-en-la-era-digital>.
- ESTUPIÑÁN CÁCERES, R., «Luces y sombras en la reciente regulación española de las «invenciones realizadas en el marco de una relación de empleo o de servicios», *La Ley mercantil*, núm. 18 (octubre), 2015, pp. 1-10.
- ETXEBARRIA ECENARRO, V., «Qué es y qué no es inteligencia artificial», *The Conversation*, 16 agosto 2022. Disponible en: <https://theconversation.com/que-es-y-que-no-es-inteligencia-artificial-187786>.
- FERNÁNDEZ CARBALLO-CALERO, P., *La propiedad intelectual de las obras creadas por inteligencia artificial*, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2021.
- FERNÁNDEZ-NOVOA, C. y OTERO LASTRES, J. M. y BOTANA AGRA, M., *Manual de la propiedad industrial*, Marcial Pons, Madrid, 2017.
- FERNÁNDEZ PÉREZ, N., «La inteligencia artificial como motor de progreso: el difícil equilibrio entre los derechos de propiedad intelectual y la privacidad (1)», *La Ley mercantil*, núm. 85, noviembre 2021, pp. 1-20.
- FIRTH-BUTTERFIELD, K. y CHAE, Y., «Robot inventors are on the rise. But are they welcomed by the patent system?», *World Economic Forum*, de 20 de abril de 2018. Disponible en: <https://www.weforum.org/agenda/2018/04/robot-inventors-on-rise-patent-system-US/>.
- GALLEGO SÁNCHEZ, E., «La patentabilidad de la inteligencia artificial. La compatibilidad de otros sistemas de protección», *La Ley Mercantil*, núm. 59, junio 2019, pp. 1-16.
- GARCÍA VIDAL, A., (dir.), *Patentes farmacéuticas y Derecho de la Competencia* (AA. VV.), Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2015.
- GARDNER, H. E., *Intelligence Reframed. Multiple Intelligences for the 21St Century*, Basic Books, New York, 1999.
- GROBERMAN, R., «How AI Will Redefine the Way We Think about Ownership The Current State of Artificial Intelligence within United States Intellectual Property Law & Recommendations for the Future», de 29 de abril de 2020. Disponible en: <https://medium.com/swlh/how-ai-will-redefine-the-way-we-think-about-ownership-e0821c6b2f30>.

GUGLIELMETTI, G., «Riligendo Eunadi: Giustificazione e scopo dell tutela brevettuale per le invenzioni industriali», en AA.VV., *Studi in onore di Remo Franceschelli*, Giuffrè Editore, Milano, 1983, pp. 24-41.

HEIKKILÄ, M., «El nuevo modelo de IA de DeepMind busca acercarse a la inteligencia humana», de 7 de junio de 2022. Disponible en: <https://www.technologyreview.es/s/14247/el-nuevo-modelo-de-ia-de-deepmind-busca-acercarse-la-inteligencia-humana>.

HERNANDO, A., «¿Es verdad que la IA de Google ha cobrado conciencia? ¿Puede hacerlo?», de 17 de junio de 2022. Disponible en: <https://www.esquire.com/es/tecnologia/a40321048/ia-google-conciencia-inteligencia-artificial-lamda/>.

KIM, D., ALBER, M., WAI KWOK, M., MITROVIC, J., RAMÍREZ-ATENCIA, C., RODRÍGUEZ PÉREZ, J. A. Y ZILLE, H., «Clarifying Assumptions About Artificial Intelligence Before Revolutionising Patent Law», *Journal of European and International IP Law*, 4/2022, v. 71, april 2022, pp. 295-321.

MCCARTHY, J., Dartmouth College; MINSKY, M. L., Harvard University; ROCHESTER, N., I.B.M. Corporation; SHANNON, C.E., Bell Telephone Laboratories, «A Proposal for the Dartmouth Summer Research Project on Artificial Intelligence», 31 de agosto de 1955. Disponible en: https://www.open.edu/openlearn/pluginfile.php/623615/mod_resource/content/1/m366_1_dartmouth.pdf.

MACPHERSON, H., «Australia: DABUS Decisión del Tribunal Pleno: AI ≠ Inventor», 27 de abril de 2022, *Baker McKenzie*. Disponible en: <https://viewpoints.bakermckenzie.com/post/102hn92/australia-dabus-full-court-decision-ai-inventor>.

MARKER, G., «¿Qué es un algoritmo? Características y tipos». Disponible en: <https://www.tecnologia-informatica.com/algoritmo-definicion/>.

MARTINS SAMPAIO, G. y DE PAULA PEREIRA, N., «The interface between law and artificial intelligence: the use of AI as a tool in intellectual property law - patent system», *Brazilian Journal of Development*, oct. 2021, v.7, n.10, pp. 101316-101333. Disponible en file:///C:/Users/usuario/Downloads/38769-97217-1-PB.pdf.

NAVAS NAVARRO, S., «Derecho e Inteligencia artificial desde el diseño», en S. Navas Navarro (dir.), *Inteligencia artificial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pp. 23-72.

—, «Obras generadas por algoritmos. En torno a su posible protección jurídica», *Revista de Derecho Civil*, vol. V, núm. 2 (abril-junio, 2018), pp. 273-291. Disponible en: <http://nreg.es/ojs/index.php/>.

NURTON, J., «EPO and UKIPO Refuse AI-Invented Patent Applications», *IP WATCHDOG*, 7 de enero de 2020. Disponible en : <https://www.ipwatchdog.com/2020/01/07/epo-ukipo-refuse-ai-invented-patent-applications/id=117648/>

- OROZCO GONZÁLEZ, M., «Inteligencia artificial y robótica. Propuestas para la configuración de un estatuto jurídico», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm.8/2021, pp. 1-29.
- PENNER, M., «Artificial Intelligence not an “Inventor” under European Patent Law: Is Canada heading down the same path?», de 9 de enero de 2022. Disponible en: <https://ip.fasken.com/artificial-intelligence-not-an-inventor-under-european-patent-law-is-canada-heading-down-the-same-path/>
- PORTELLANO, P., «Inteligencia artificial y responsabilidad por productos», *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 316, abril-junio de 2020, pp. 1-10.
- ROSSI, S., «Awarding patents to AI inventions», 31 de mayo de 2022. Disponible en: <https://www.climatecontrolnews.com.au/opinion/awarding-patents-to-ai-inventions>
- SAIZ GARCÍA, C., «Las obras creadas por sistemas de inteligencia artificial y su protección por el derecho de autor», *Indret* 1/2019, pp. 1-45.
- SÁNCHEZ GARCÍA, L., *El inventor artificial*, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2020.
- SANCHO CAPRINI, F., «Breve historia de la Inteligencia Artificial», 22 de septiembre de 2021. Disponible en: <http://www.cs.us.es/~fsancho/?e=221>.
- SANJUAN RODRÍGUEZ, N., «La inteligencia artificial y la creación intelectual: ¿está la propiedad intelectual preparada para este nuevo reto?», *La LEY mercantil*, núm. 72, septiembre 2020, pp. 1-36.
- SCHERER, M., «AI Systems Can Be «Persons», What Rights Should They Have?», de 20 de julio de 2016. Disponible en: <https://futureoflife.org/2016/07/20/op-ed-ai-systems-can-persons-rights/>
- SHREVA y KOTHARI, V., «Artificial Intelligence in the World Of IP», de 18 de noviembre de 2021, Khurana and Khurana. Disponible en: <https://www.mondaq.com/india/trademark/1132804/artificial-intelligence-in-the-world-of-ip>.
- SUMMERFIELD, M., «DABUS Exited with Fatal Exception: Human Agency Required in Development of an Invention», de 27 de abril de 2022. Disponible en: <https://blog.patentology.com.au/2022/04/dabus-exited-with-fatal-exception-human.html>
- STASA, B. C., «Should AI Systems be eligible for patents?», de 21 de enero de 2022. Disponible en: <https://www.brookskushman.com/insights/should-ai-systems-be-eligible-for-patents/>

STRAUS, J., «Will Artificial Intelligence Change some Patent Law Paradigms?», *Ljubljana Law Review*, 2021, pp. 11-61.

YANISKY-RAVID, S., «Generating rembrandt: artificial intelligence, copyright, and accountability in the 3^a era —the human-like authors are already here— a new model», *Michigan State Law Review*, 2017, pp. 659-726. Disponible en: https://ir.lawnet.fordham.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1955&context=faculty_scholarship

YANISKY-RAVID, S. y LIU, X. «When artificial intelligence systems produce inventions: the 3^a era and an alternative model for Patent Law», *Cardozo Law Review*, vol. 39, 2018, pp. 2215-2263. Disponible en: http://cardozolawreview.com/wp-content/uploads/2018/08/RAVID.LIU_.39.6.5-1.pdf

YANISKY-RAVID, S. y JIN, R., «Summoning a New Artificial Intelligence Patent Model: In The Age Of Pandemic», de 30 de junio de 2020. Disponible en: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC7366817/>

WEBGRAFÍA

https://www.eldiario.es/cultura/arte/imagenes-creadas-inteligencia-artificial-nuevo-juguete-cuestiona-limites-arte-humano_1_9095191.html

<https://www.deepmind.com/publications/a-generalist-agent>

<https://larepublica.pe/tecnologia/actualidad/2022/05/16/gato-la-nueva-inteligencia-artificial-de-deepmind-capaz-de-realizar-mas-de-600-tareas-al-mismo-tiempo/>

https://www.ondacero.es/programas/la-rosa-de-los-vientos/audios-podcast/tertulia-zona-cero/inteligencia-artificial-sentimientos-caso-lambda_2022062062b-0855f26d427000183ae97.html

<https://definicion.de/algoritmo/>

<https://mp.com.do/la-cumbre-de-madrid-aprobara-un-fondo-de-innovacion-de-mil-millones-para-impulsar-la-inteligencia-artificial/>

<https://www.wired.com/story/guide-artificial-intelligence/>

<https://www.mundodeportivo.com/urbantecno/tecnologia/un-procesador-cuantic-co-ha-tardado-36-milisegundos-en-completar-9-000-anos-de-trabajo>

<https://www.itu.int/es/mediacentre/backgrounders/Pages/artificial-intelligence-for-good.aspx>

ROSALÍA ESTUPIÑÁN CÁCERES

<https://www.wipo.int/export/sites/www/treaties/en/documents/pdf/paris.pdf>

https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/org6_s.htm

INFORMES, DICTÁMENES, RESOLUCIONES

CUMBRE MUNDIAL DE LA PLATAFORMA PARA EL DIÁLOGO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL, celebrada en 2018 y titulada «AI for good».

EUROPEAN PATENT OFFICE (EPO), «Patenting Artificial Intelligence, Conference summary», 30 May 2018.

—, «EPO publica los motivos de su decisión de rechazar dos solicitudes de patente que nombran a una máquina como inventora», 28 de enero de 2020, Disponible en: <https://www.epo.org/news-events/news/2020/20200128.html>

—, «Comunicado de prensa del 6 de julio de 2022 sobre la decisión J 8/20 (sistema de IA como inventor)». Disponible en: <https://www.epo.org/law-practice/case-law-appeals/communications/2022/20220706.html>

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL (OMPI), «Preguntas frecuentes: IA y políticas de PI». Disponible en: https://www.wipo.int/about-ip/es/artificial_intelligence/faq

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), «Resolución sobre inteligencia artificial», de 22 de mayo de 2019.

PARLAMENTO EUROPEO, «Informe sobre derechos de propiedad intelectual para el desarrollo de las tecnologías relativas a la Inteligencia Artificial», A9-0176/2020 (2020/2015(INI)).

—, «Informe sobre la inteligencia artificial», T9-0140/2022.

WORLD ECONOMIC FORUM, «White paper. Artificial intelligence collides with Patent Law», abril 2018. Disponible en: https://www3.weforum.org/docs/WEF_48540_WP_End_of_Innovation_Protecting_Patent_Law.pdf

NORMATIVA

Acuerdo sobre los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio 1994 (ADPIC).

Convenio de Concesión de Patente Europea 1973 (CPE).

EL FUTURO DEL DERECHO DE PATENTES ANTE EL IMPARABLE AVANCE EN INTELIGENCIA...

Convenio de la Unión de París para la Protección de la Propiedad Industrial 1883 (CUP).

Ley 24/2015 de Patentes española (LP).

Patent Law of the People's Republic of China. Disponible en: <https://wipo.int/es/text/585084>

Tratado de Cooperación en materia de Patentes 1970 (PCT).

SENTENCIAS

FEDERAL COURT OF AUSTRALIA, Commissioner of Patents v Thaler [2022] FCAFC 62 (13 April 2022). Disponible en: <http://www8.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/cases/cth/FCAFC/2022/62.html>

*(Trabajo recibido el 1/09/2022
y aceptado para su publicación el 19/09/2022)*

LAS PRINCIPALES INSTITUCIONES DE MEDIACIÓN EN MATERIA DE PROPIEDAD INDUSTRIAL

MARTA CANTOS PARDO

Investigador PIF

Universitat de València

RESUMEN

Las circunstancias actuales nos llevan a reconsiderar si las formas de tutela judicial de los derechos de Propiedad Industrial son eficaces para dar respuesta a los conflictos cada vez más complejos que surgen en este ámbito. La mediación se presenta como una respuesta ventajosa a esta cuestión. Sin embargo, la mediación puede ser administrada por múltiples instituciones, por lo que las partes deberán evaluar debidamente las circunstancias concurrentes en su actual o eventual conflicto y las características de cada una de las instituciones de mediación a efectos de elegir la opción más adecuada. A fin de facilitar esta labor se recogen y analizan las principales instituciones de mediación que administran mediaciones que afectan a derechos de Propiedad Industrial y se estudian sus normas reguladoras, destacando sus aspectos más y menos beneficiosos.

Palabras clave: mediación, Propiedad Industrial, ADR, Instituciones de mediación, Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI, EUIPO, OEPM.

MAIN MEDIATION INSTITUTIONS IN THE FIELD OF INDUSTRIAL PROPERTY

MARTA CANTOS PARDO

PIF

University of Valencia

ABSTRACT

Current circumstances lead us to reconsider whether the forms of Industrial Property judicial protection are effective, especially in responding to the increasingly complex conflicts that arise in this field. Mediation is presented as an advantageous response to this question. However, a mediation can be administered by multiple institutions, so the parties must duly evaluate their circumstances as well as the characteristics of the different mediation institutions in order to choose the most appropriate option. For the purpose of facilitating this task, this article presents and analyses the main mediation institutions that administer mediations in matters of Industrial Property. Moreover, their regulatory norms are studied, highlighting their most and least beneficial aspects.

Keywords: mediation, Industrial Property, ADR, mediation institutions, WIPO Arbitration and Mediation Center, EUIPO, OEPM.

SUMARIO: I. PRESENTE Y FUTURO DE LOS CONFLICTOS EN MATERIA DE PROPIEDAD INDUSTRIAL.— II. LA MEDIACIÓN EN EL ÁMBITO DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL: CONVENIENCIA Y LIMITACIONES.— III. RECORRIDO POR LAS PRINCIPALES INSTITUCIONES MEDIADORAS EN MATERIA DE PROPIEDAD INDUSTRIAL. 1. En el ámbito internacional. 1.1. El servicio de mediación del Centro de Arbitraje y Mediación de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual. 1.2. Otras funciones del Centro de Arbitraje y Mediación de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual. 1.3. La Asociación Internacional de Marcas y otras entidades internacionales. 2. En el ámbito de la Unión Europea. 2.1. La Oficina de la Propiedad Intelectual de la Unión Europea. 2.2. El futuro Tribunal Europeo de Patentes. 3. En el Estado Español. 3.1. La Oficina Española de Patentes y Marcas. 3.2. Otras instituciones de mediación con sede en España.— IV. CONCLUSIONES.— V. BIBLIOGRAFÍA.

I. PRESENTE Y FUTURO DE LOS CONFLICTOS EN MATERIA DE PROPIEDAD INDUSTRIAL

Desde hace años se viene poniendo de manifiesto que los titulares de derechos de Propiedad Industrial presentan reticencias a la hora de invertir en la defensa jurisdiccional de sus derechos, entre otras causas, por sus elevados costes económicos y temporales¹. Así, una gran parte de las infracciones de derechos de Propiedad Industrial y Propiedad Intelectual —en su concepción internacional²—, quedan impunes, lo que se ve agravado por el volumen creciente de vulneraciones de estos derechos³.

Resulta notorio que los mercados evolucionan a un ritmo de vértigo, en los que la competitividad entraña un papel esencial para los agentes económicos. Ante esto, las empresas se ven compelidas a invertir parte de sus recursos en I+D+i, con el objeto de adaptarse al mercado cambiante y a las nuevas necesidades que

¹ FERRANDIS, S., MIAZZETTO, F., GRACIA, J. L., RODRÍGUEZ, F., ORTIZ, A. y BOSCH, A., «La importancia de la tutela de la Propiedad Industrial. Cómo y por qué defenderla», *Economía Industrial*, n.º 379, 2011, p. 119.

² Entiéndase el término de Propiedad Intelectual en su definición internacional que incluye las categorías de (i) Propiedad Industrial —entre los que figuran las patentes, los modelos de utilidad, las marcas, los diseños industriales, etc.— y (ii) lo que en España se denomina Propiedad Intelectual, esto es, los Derechos de autor y los derechos conexos.

³ Muestra de ello son los datos que fueron detallados en el IP Mediation Conference de 2019, organizado por la EUIPO, y que fueron recogidos por el diario *El Economista*, que establecen que el 95 % de las PYMES no acude a litigar cuando se ven afectadas por una vulneración de sus derechos de Propiedad Intelectual. FAES, I. «La mediación, clave para las pymes en litigios de Propiedad Intelectual», *ElEconomista.es*. Edición digital, 2019. Disponible en: <https://www.eleconomista.es/legislacion/noticias/9911997/05/19/La-mediacion-clave-para-las-pymes-en-litigios-de-Propiedad-Intelectual.html> (consultado el 1 de julio de 2022). Además, este incremento de las vulneraciones es una realidad de la que son conscientes los poderes públicos, lo que reconocen expresamente, por ejemplo, en el Expositivo Cuarto de la Resolución, de 29 de marzo de 2019, de la Oficina Española de Patentes y Marcas, O.A., por la que se publica el Convenio con el CGPJ.

van surgiendo en la sociedad. Sin embargo, si no existiera el derecho de patentes, difícilmente los empresarios invertirían parte de sus recursos en investigación⁴. Igualmente, si no existiera el derecho de marcas, tampoco las empresas realizarían inversiones para la creación y desarrollo de signos distintivos. Este mismo razonamiento puede resultar aplicable a la gran mayoría de derechos de la Propiedad Industrial. Así con todo, poca relevancia tendrá que al titular de un derecho de Propiedad Industrial se le reconozcan legalmente una serie de derechos exclusivos, si no se regulan los medios eficaces para su tutela y, es más, si estos no son efectivamente utilizados por sus titulares. De esta manera, el diligente registro de un derecho de Propiedad Industrial puede devenir inútil si no se adopta un papel defensivo activo frente a las infracciones del derecho registrado⁵.

El interés y actualidad de este asunto se ve acentuado por las circunstancias de hoy en día, que arrastran los efectos de una pandemia mundial. El Derecho Mercantil y, en particular, el derecho de la Propiedad Industrial, al igual que el resto de ramas del ordenamiento jurídico, se han visto afectadas por esta crisis ocasionada por el COVID-19. Para ejemplificar estas consecuencias se hará referencia, a continuación a algunos de los efectos que la pandemia ha producido en el ámbito marcario y de las invenciones.

Por lo que respecta a las marcas, la crisis produjo efectos diversos. Podemos destacar, entre otras muchas, las consecuencias que la declaración del estado de alarma y la imposición de restricciones —divergente entre países e incluso dentro del mismo territorio nacional— tuvo sobre la obligación de uso de marca tanto para el caso de marcas españolas (art. 39 de la Ley de Marcas) como en los supuestos de marcas de la Unión Europea (art. 18.1 del Reglamento de Marca de la Unión Europea), lo que dio lugar a controversias sobre la aplicación e interpretación de la normativa. Otro ejemplo de sus efectos es la gran cantidad de situaciones conflictivas generadas en relación con solicitudes de marcas que incorporaban las palabras «coronavirus» y «COVID-19», ya que en España se ha considerado que podían incurrir en las prohibiciones absolutas previstas en el artículo 5 de la Ley de Marcas⁶.

Especial mención requiere el caso de las invenciones. Y ello porque durante los primeros años de la pandemia se produjo un notable crecimiento del número de invenciones y, por ende, un aumento del número de solicitudes para su protección. Los datos publicados por la Oficina Española de Patentes y Marcas reflejan que en 2020 las solicitudes de patentes y modelos de utilidad aumentaron, conjuntamente, en un 19,4 % respecto al año 2019⁷. Es por ello por lo que el de número de patentes

⁴ BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, A., *Apuntes de Derecho Mercantil: Derecho Mercantil, Derecho de la competencia y Propiedad Industrial*, 22º ed., Navarra, Thomson Reuters-Aranzadi, 2021, p. 414.

⁵ FERRANDIS, S., MIAZZETTO, F., GRACIA, J. L., RODRÍGUEZ, F., ORTIZ, A. y BOSCH, A., «La importancia...», *cit.*, p. 116.

⁶ DÍAZ ORTÍZ, N., «Coronavirus y marcas», en CANDELARIO MACIAS, I. (dir.), *La propiedad industrial en tiempos de COVID-19*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2022, pp. 173-201.

⁷ OEPM; «La pandemia por la COVID-19 da un impulso al desarrollo de la innovación protegida y al uso del sistema de Propiedad Industrial», página web oficial OEPM, Disponible en <https://www.oepm.es>

concedidas en 2021 ascendió a 671 expedientes, constituyendo un crecimiento del 14,1 % respecto al año anterior⁸.

Asimismo, durante 2021, ante la Oficina Europea de Patentes, se presentaron un total de 188.600 solicitudes, lo que se traduce en un incremento del 4,5 % respecto del año 2020 y se erige como la cifra récord de solicitudes hasta ahora alcanzada. Más particularmente, durante 2021 se presentaron 1.954 solicitudes de patente europea por parte de empresas e inventores españoles, alcanzando en términos absolutos su cifra más elevada desde su creación. Este dato supone un crecimiento del 8,9 % respecto al año 2020, siendo la tasa de crecimiento más alta de la última década⁹.

Este crecimiento de las solicitudes de patentes o modelos de utilidad, junto con su explotación que se llevará a cabo tanto por sus titulares legítimos como por terceros debidamente autorizados y, también —probablemente—, por otros tantos no autorizados, se traducirá como es natural en un incremento de los conflictos. Estas controversias podrán derivarse de relaciones contractuales —contratos de licencia, cesión de derechos, etc.— que se hayan celebrado al respecto de estos, así como de supuestos extracontractuales, como los casos de comisión de actos de infracción por terceros¹⁰.

Este previsible aumento de la conflictividad en este ámbito del derecho debe concebirse teniendo en cuenta un “factor temporal distorsionador” que concurre en este campo. Este factor es reflejo de que el registro de los derechos de Propiedad Industrial no es inmediato y requiere de un lapso temporal, más o menos dilatado. En el caso de las patentes en España pueden pasar entre 18 y 36 meses desde que se presenta la solicitud hasta que se obtiene su concesión. De esta forma, si la crisis de la COVID-19 comenzó en España a principios de 2020, estos efectos señalados serán notables a partir del año 2022 en adelante¹¹.

La importancia de la cuestión se ve acentuada por la imperante globalización que ha llevado a la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual —en adelante, la OMPI— a afirmar que: “la innovación ha pasado a estar interrelacio-

oepm.es/es/sobre_oepm/noticias/2021/2021_02_02_PandemiaCOVID19daImpulsoDesaInno.html (consultado el 1 de julio de 2022).

⁸ No obstante, durante el año 2021 se produjo un decremento del 8,2 % respecto al año 2020, lo que en términos absolutos coloca el número de solicitudes de patente en niveles del año 2019. Según el informe «La OEPM en Cifras 2021», publicado por la OEPM. Disponible en: https://www.oepm.es/export/sites/oepm/comun/documentos_relacionados/Publicaciones/Folletos/La_OEPM_en_Cifras_2021.pdf (consultado el 30 de junio de 2022).

⁹ Datos disponibles en la página web oficial de la Oficina Europea de Patentes. Disponible en: <https://www.epo.org/about-us/annual-reports-statistics/statistics/2021/statistics/patent-applications.html> (consultado el 30 de junio de 2022).

¹⁰ CANTOS PARDO, M., «ADR en el ámbito de la propiedad industrial: el caso de la WIPO tras la pandemia», en CANDELARIO MACIAS, I., (dir.), *La propiedad industrial en tiempos de COVID-19*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2022, pp. 225-259.

¹¹ *Ibidem*.

nada a escala mundial”¹². En este sentido, teniendo en cuenta que el desarrollo de las invenciones se localiza en un escenario internacional es muy probable que en las controversias que puedan surgir concurren elementos de extranjería que compliquen material y jurídicamente su resolución.

Ante la aparición de estos conflictos, los afectados por la vulneración de derechos de Propiedad Industrial podrán acudir, según los casos, a la vía jurisdiccional, en concreto, al orden jurisdiccional civil o penal, pero también a la vía administrativa y contencioso-administrativa¹³, así como a las que se han denominado “las instituciones jurídicas para la solución de conflictos distintas al poder judicial” o “los mecanismos alternativos de resolución de controversias”¹⁴, conocidas mayormente, por sus siglas en inglés, como ADR (*Alternative Dispute Resolution*) —entre las que podemos destacar: la conciliación, el arbitraje y la mediación—. Téngase en cuenta, que este concepto ha evolucionado hacia un nuevo horizonte, el de las ODR, esto es, *Online Dispute Resolution*, que implica incorporar la tecnología a las ADR¹⁵, lo que ha supuesto que su desarrollo sea más eficiente y eficaz y se ha considerado por la doctrina como un paso hacia la justicia integral¹⁶. En esta senda han aparecido las plataformas inteligentes que se valen de sistemas algorítmicos para el desarrollo de los ya denominados por algunos autores como i-ODR¹⁷.

Sentado lo anterior, el objeto de este artículo es presentar las principales instituciones de mediación que existen. Tras introducir brevemente las claves que nos llevan a afirmar la relevancia de este asunto en un corto y medio plazo, se propone la mediación como un mecanismo de resolución de conflictos extrajurisdiccional

¹² OMPI, «Informe mundial sobre la propiedad intelectual en 2019 - La geografía de la innovación: núcleos locales, redes mundiales», p. 6. Disponible en <https://www.wipo.int/publications/es/details.jsp?id=4467> (consultado el 20 de diciembre de 2021).

¹³ GIMENO SENDRA, V., *Derecho Procesal Civil. II. Los procesos especiales*, Madrid, Castillo de Luna, 2016, pp. 397-399.

¹⁴ Téngase en cuenta que este término de «mecanismo alternativo de resolución de controversias» en realidad resulta impreciso, pues estas formas de resolución de conflictos pueden darse de forma simultánea y complementaria a un procedimiento judicial.

¹⁵ El uso de la tecnología es muy amplio y ha ido evolucionando desde el uso de sistemas de videoconferencia o comunicación instantánea hasta pago en línea, sistemas que proporcionan un calendario cronológico de los hechos y archivo telemático de documentación, etc. Así, la doctrina considera que en el futuro esta diferenciación desaparecerá pues todas las ADR incorporarán la tecnología en su desarrollo. MONTESINOS GARCÍA, A., «Inteligencia Artificial y ODR», en BARONA VILAR, S. (ed.), *Justicia algorítmica y neuroderecho. Una mirada multidisciplinar*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2021, p. 508.

¹⁶ BARONA VILAR, S., *Nociones y principios de las ADR (solución extrajurisdiccional de conflictos)*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2018, pp. 28-29.

¹⁷ MARTÍN DÍZ utiliza esta terminología de «i-ODR» para referirse a las ODR que emplean la inteligencia artificial para su desarrollo, con la que se pueden realizar desde funciones asistenciales a decisorias. MARTÍN DÍZ, F., «Justicia digital post-covid19: el desafío de las soluciones extrajudiciales electrónicas de litigios y la inteligencia artificial», *Revista de Estudios Jurídicos y Criminológicos*, n.º 2, 2020, 41, p. 64. Actualmente ya encontramos ejemplos en los que se emplean sistemas algorítmicos negociadores o mediadores, como el iCAN SYSTEMs (Canadá), así como arbitrales, que resuelven la controversia e imponen su decisión a las partes. BARONA VILAR, S., «La mediación y su espacio en el hábitat de la justicia integral, global, algorítmica», en BARONA VILAR, S. (ed.), *Meditaciones sobre mediación (Med+)*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2022, p. 41.

eficaz para resolver este tipo de conflictos. Y ello, a fin de centrarnos en el objetivo principal, que es recoger de forma organizada las instituciones más relevantes que prestan servicios de mediación en este ámbito, exponiendo sus principales características, así como las ventajas, desventajas y aspectos a mejorar. Finalmente, se extraen los resultados que se derivan de la investigación realizada, reseñando brevemente las propuestas que a lo largo del artículo se desarrollan.

II. LA MEDIACIÓN EN EL ÁMBITO DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL: CONVENIENCIA Y LIMITACIONES

La mediación se define como una forma de resolver y gestionar conflictos entre dos o más partes en la que estas pretenden alcanzar por sí mismas con la intervención del mediador una solución a su controversia¹⁸. Se trata de una fórmula autocompositiva en la que son las partes las que alcanzan la solución, lo que se contrapone a otras fórmulas heterocompositivas, como el proceso judicial o el arbitraje, en las que un tercero impone la solución a las partes¹⁹.

El sistema actual de mediación para la solución de conflictos y, en concreto, para la resolución de aquellos surgidos en relación con los derechos de Propiedad Industrial, tiene su origen en la expansión y el fomento de los referidos mecanismos alternativos de resolución de controversias, fomento que ha tenido lugar tanto en el ámbito nacional²⁰ como internacional²¹.

La mediación se presenta como una herramienta de resolución de conflictos eficaz para dar respuesta a aquellos conflictos que pueden generarse en el marco de la explotación y tutela de derechos de Propiedad Industrial. Este sistema, con

¹⁸ BARONA VILAR, S., *Nociones y principios de las ADR...*, cit., p. 67.

¹⁹ PARDO IRANZO, V., «El conflicto y sus medios de solución», en SANCHIS CRESPO, C., PARDO OLIVARES, V., MONTÓN GARCÍA, M.^a L. y ZARAGOZA TEJADA, J. I., *Derecho Procesal I, Jurisdicción, acción y proceso*, 2^a ed., Navarra, Thomson Reuters-Aranzadi, 2021, pp. 29-30.

²⁰ Se habla de la existencia de una «época de renacimiento» de las ADRs en España, que tiene origen en las normas del siglo XXI, que pretenden impulsar la utilización de estos métodos alternativos a la Administración de Justicia, como son la Ley 60/2003, de Arbitraje y la Ley 5/2012, de mediación en asuntos civiles y mercantiles. ZUBIRI DE SALINAS, M.^a M., «Las soluciones extrajudiciales en la ley de patentes», en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, A. (dir.), *La nueva Ley de patentes*, Navarra, Thomson Reuters-Aranzadi, 2015, p. 602. Posteriormente, han tenido lugar otras iniciativas legislativas como el Anteproyecto de Ley de Impulso a la Mediación, aprobado en enero de 2019, y el Anteproyecto de la Ley de Medidas de Eficiencia Procesal del Servicio Público de Justicia, de diciembre de 2020, que recoge muchas referencias a estos medios extrajudiciales de resolución de conflictos.

²¹ Este fomento también ha venido impulsado por instituciones y organismos internacionales como la Unión Europea, entre otras muchas normas y recomendaciones, a través de la Directiva 2008/52/CE sobre ciertos aspectos de la mediación en asuntos civiles y mercantiles, que en España fue implementada a través de la Ley 5/2012, de mediación en asuntos civiles y mercantiles. BARONA VILAR, S., *Mediación en asuntos civiles y mercantiles en España*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2013, pp. 67-89. Otro hito reseñable es la aprobación de la denominada «Convención de Singapur sobre la Mediación», Convención de las Naciones Unidas sobre los Acuerdos de Transacción Internacionales Resultantes de la Mediación (Nueva York, 2018), que trata la eficacia extraterritorial de los acuerdos de mediación.

mayor recorrido en el mundo anglosajón²², aún se encuentra en vías de desarrollo en nuestro país, aunque los hechos recientes reflejan que sí se están dando algunos pasos a favor de este modelo de resolución de controversias.

La mediación arroja beneficios que podríamos denominar genéricos y que se dan normalmente en cualquier tipo de mediación: menor coste; mayor celeridad en comparación con el proceso judicial, lo que supone ahorro de tiempo, dinero y recursos; flexibilidad del procedimiento que permite que se alcancen acuerdos integrales sobre la controversia y también acuerdos parciales sobre aquellos aspectos en los que las partes pueden estar conformes; generación de confianza entre las partes, propiciando un espacio para futuros acuerdos, etc²³.

Algunas ventajas generales de la mediación se transforman en beneficios específicos para la resolución de conflictos relacionados con los derechos de Propiedad Industrial²⁴, entre los que podemos destacar: la posibilidad de elegir como mediadores a expertos en el campo técnico objeto de conflicto²⁵; la rapidez de la mediación en comparación con la vía judicial, dada la velocidad a la que avanza la tecnología y que puede ocasionar la obsolescencia de los derechos en conflicto durante el propio transcurso de un procedimiento judicial²⁶; la confidencialidad, teniendo en cuenta la importancia de los datos que pueden salir a la luz²⁷ y los daños reputacionales o de imagen pública que pueden evitarse²⁸; la posibilidad de recurrir a estos

²² Por ejemplo, en el Derecho anglosajón podemos destacar los servicios de mediación prestados por JAMS (Judicial Arbitration and Mediation Services, Inc.), que dispone de centros en Estados Unidos y Reino Unido, y cuenta con un área de práctica especializada en materia de Propiedad Intelectual. Se regula por lo previsto en JAMS International Mediation Rules, Disponible en <https://www.jamsadr.com/international-mediation-rules/#Exclusion-of-Liability> (consultado el 1 de julio de 2022).

²³ BARONA VILAR, S., *Nociones y principios de las ADR...*, cit., pp. 76-79.

²⁴ MONTESINOS GARCÍA estudia los beneficios de la mediación en el ámbito de la propiedad intelectual en general, cuyos razonamientos se acogen en este trabajo. MONTESINOS GARCÍA, A., «Últimas tendencias en la resolución alternativa de conflictos relativos a la propiedad intelectual: el centro de arbitraje y mediación de la OMPI», *Revista General de Derecho Procesal*, n.º 30, 2013, pp. 3-6.

²⁵ Esta ventaja puede perder valor si se pone en relación con la especialización de los Juzgados de lo Mercantil operada en España, y que se ha visto acentuada por la reciente LO 7/2022, de 27 de julio, de modificación de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en materia de Juzgados de lo Mercantil. No obstante, lo cierto y relevante es que un Juez difícilmente podrá tener, además de la especialización en un concreto ámbito jurídico, el conocimiento técnico especializado que sí podría tener un mediador, que además es técnico experto, y que puede resultar clave en un conflicto en este campo. Al respecto de la implantación de la especialización de los Juzgados de lo Mercantil, *vid.* MERINO BAYLOS, P. y SEOANE LACAIO, R., «La modernización y especialización de los tribunales españoles en Propiedad Industrial, intelectual y competencia desleal», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 9, 2016, pp. 41-50.

²⁶ MONTESINOS GARCÍA, A., «Últimas tendencias...», cit., p. 4. Igualmente, la venta de productos a través de internet facilita su distribución masiva, así, por ejemplo, la distribución online de productos que incorporan ilícitamente signos distintivos de una marca implica que cada día que transcurre sin que las partes alcancen una solución se traduzca en un incremento considerable de los daños causados.

²⁷ El *know-how* puede ser fundamental en múltiples conflictos como los relativos a topografías de productos semiconductores protegidos u obtenciones vegetales protegidas.

²⁸ VELERDAS PERALTA, Á., «Mediación en el ámbito de la Propiedad Industrial», en ANDREU MARTÍ, M.ª M. y BOLDÓ RODA, C. (coords.), *La Mediación en asuntos mercantiles*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2015, p. 233.

procedimientos colaborativos, en contraposición a los adversativos, dado el interés común que puede existir entre las partes en mantener una relación pacífica²⁹, así como la opción de alcanzar acuerdos de mediación que incluso pueden generar posteriores negocios entre las partes.

A pesar de las notables ventajas, existen algunos inconvenientes y limitaciones que implican que deba valorarse caso por caso la conveniencia de recurrir a la mediación³⁰. A continuación, se mencionan dos de ellas.

Resulta esencial tener en cuenta que por medio de la mediación pueden resolverse únicamente asuntos referidos a derechos disponibles, como bien establece el artículo 2 Ley de mediación en asuntos civiles y mercantiles y el artículo 136 de la Ley de Patentes. Limitación con la que no cuenta el proceso judicial que puede conocer cualquier clase de conflicto derivado de cualquier tipo de relación jurídica³¹. En este sentido, una situación muy común en los casos de comisión de actos de infracción de derechos de Propiedad Industrial es aquella en la que aquel a quien se le atribuye la presunta infracción alega defensivamente la nulidad del derecho que se presume vulnerado. En estos supuestos, si la parte que defiende este argumento no renuncia a esta vía de defensa, la mediación difícilmente podrá prosperar —pudiendo, en su caso, alcanzarse algún acuerdo parcial que no afecte a la validez del derecho—, en tanto en cuanto las partes no pueden llegar a un acuerdo en el que se declare la nulidad de un derecho de Propiedad Industrial y mucho menos pretender que se inscriba en los correspondientes registros públicos. En estos casos, nos encontramos ante materias no disponibles que no pueden ser resueltas por medio de mediación³².

Otra limitación de la mediación la encontramos en la ausencia de confianza en esta forma de resolución de conflictos y en la generalizada ausencia de una cultura de la mediación. Esta barrera supone que en muchas ocasiones las partes direc-

²⁹ Por ejemplo: entre licenciante y licenciataria de un contrato de licencia de marca, caracterizado por sus notas de duradero e *intuitu personae*, puede surgir un conflicto sobre la interpretación de una de las cláusulas de su contrato. En este supuesto la mediación se presenta como una forma de resolución de conflictos óptima para dirimir las controversias que pudieran surgir entre estas dos partes contractuales que tienen interés en resolver sus discrepancias y continuar manteniendo su relación contractual. MARTÍ MIRAVALLS, J., «El Derecho Mercantil ante la mediación: nueva realidad», en BLANCO GARCÍA, A. I. (coord.), *Tratado de mediación*, Tomo I, Valencia, Tirant lo Blanch, 2017, p. 187. DUPLÁN MARÍN, M.^a T., «La mediación en los conflictos de propiedad intelectual», *Diario La Ley*, n.º 8829, 2016, p. 2.

³⁰ Algunos autores apuntan que las particularidades de los conflictos en el ámbito de la Propiedad Industrial, como los referidos a su registro o infracción, relegan a la mediación a un papel más secundario frente a la vía judicial o frente a otros ADR. MARTÍ MIRAVALLS, J., «El Derecho Mercantil ante...», *cit.*, p. 198.

³¹ PARDO OLIVARES, V., «El conflicto y sus medios de solución...», *cit.*, p. 32.

³² Por el contrario, en el arbitraje la doctrina sí ha considerado que en determinadas condiciones e «incidenter tantum» los árbitros puedan conocer de las causas de nulidad. MASSAGUER FUENTES, J., *Acciones y procesos de infracción de derechos de Propiedad Industrial*, 2.^a ed., Madrid, Civitas, 2020, pp. 247-250. Y DE MIGUEL ASENSIO, P. A., «Alcance de la arbitrabilidad de los litigios sobre derechos de propiedad industrial», *Arbitraje: Revista de Arbitraje Comercial y de Inversiones*, vol. VII, n.º 1, 2014, 81, pp. 90-95.

tamente no accedan a participar en esta forma de resolución de conflictos, o que, de hacerlo, no lo hagan con la seriedad y convencimiento deseables, por ejemplo, enviando a la mediación a representantes de la empresa que no tienen la suficiente responsabilidad como para alcanzar acuerdos que pongan fin al conflicto, frustrando en gran medida la posibilidad de que la mediación prospere.

Por tanto, la mediación es una opción muy ventajosa para la resolución de este tipo de conflictos y ello, a pesar de contar con limitaciones, que deberán valorarse caso por caso. Así con todo, una vez considerado conveniente acudir a esta vía extrajurisdiccional —bien sea de forma previa al conflicto o una vez este haya surgido—, la siguiente pregunta que se nos plantea es a qué institución mediadora acudir, pues cada una de ellas cuenta con un reglamento de mediación y condicionantes diferentes, por lo que según las circunstancias puede ser más oportuno optar por una u otra.

III. RECORRIDO POR LAS PRINCIPALES INSTITUCIONES MEDIADORAS EN MATERIA DE PROPIEDAD INDUSTRIAL

La Ley de Mediación en asuntos civiles y mercantiles en su artículo 5 establece que: “tienen la consideración de instituciones de mediación las entidades públicas o privadas, españolas o extranjeras, y las corporaciones de derecho público que tengan entre sus fines el impulso de la mediación, facilitando el acceso y administración de la misma, incluida la designación de mediadores, debiendo garantizar la transparencia en la referida designación [...]”³³.

A continuación, se dibuja un mapa con las principales instituciones mediadoras en materia de Propiedad Industrial, describiendo sucintamente la regulación aplicable y las notas características de cada una de ellas.

1. En el ámbito internacional

Como se anticipaba en la introducción, la globalización de los mercados —y de las sociedades en general— ha acentuado la explotación transfronteriza de los derechos de Propiedad Industrial, así como su infracción, también transfronteriza. Sin embargo, los actuales mecanismos judiciales de tutela de estos derechos en muchas ocasiones resultan deficientes, atendiendo a circunstancias como la concurrencia de regímenes normativos nacionales, europeos e internacionales —cada uno con sus peculiaridades y las implicaciones sobre soberanía que se desprenden— o la facilitación de la comisión de infracciones a través de Internet y demás

³³ Según la ley española, la mediación no podrá ser realizada por estas instituciones, sino que la «función de mediación» se deberá realizar por personas naturales que se hallen en pleno ejercicio de sus derechos civiles, según el artículo 11.1 Ley de Mediación en asuntos civiles y mercantiles. BARONA VILAR, S., *Mediación en asuntos civiles y mercantiles...*, cit., pp. 67-89.

medios tecnológicos, entre otras³⁴. Ante estas circunstancias la mediación se presenta como una solución a esta encrucijada, ya que permite salvar algunos de estos obstáculos³⁵, habiendo adquirido un creciente protagonismo en el ámbito de las relaciones privadas internacionales civiles y mercantiles³⁶ —ocupando, sin embargo, aún un papel muy secundario en relación con otras vías—.

En esta línea, la mediación electrónica³⁷ también ostenta cada vez una mayor relevancia, ya que, además de facilitar la participación de sus intervinientes desde distintos lugares y en momentos temporales no sincronizados, ofrece otros beneficios como, por ejemplo, los derivados de la comunicación basada en el texto, que permite reformular y reconsiderar las posiciones contenidas en las comunicaciones escritas, disponer de un historial de comunicaciones exactas, etc.³⁸.

No obstante lo anterior, uno de los principales obstáculos que puede encontrarse en los casos de mediaciones que resuelven conflictos transfronterizos es la ejecución de los acuerdos alcanzados. Así, para favorecer la ejecución de los acuerdos de mediación en el ámbito internacional surgió la Convención de las Naciones Unidas sobre los Acuerdos de Transacción Internacionales Resultantes de la Mediación, aprobada en diciembre de 2018, y conocida como la Convención de Singapur sobre la Mediación³⁹. Sin embargo, actualmente ha sido ratificada por pocos

³⁴ MONTESINOS GARCÍA, A., «Últimas tendencias...», *cit.*, p. 3. VELERDAS PERALTA, Á., «Mediación en el ámbito de la Propiedad...», *cit.*, pp. 230-231.

³⁵ El profesor internacional privatista PALAO MORENO destaca la especial relevancia de la autonomía de la voluntad en el caso de mediación en conflictos transfronterizos, que permite que las partes puedan seleccionar el lugar y el idioma del procedimiento. En este sentido, la selección de la sede de la mediación permite a las partes anclar jurídicamente su litigio al ordenamiento de un Estado concreto y, en consecuencia, deslocalizar la mediación en situaciones internacionales. PALAO MORENO, G., «Autonomía de la voluntad y mediación en conflictos transfronterizos en el Real Decreto-Ley 5/2012», *Diario La Ley*, n.º 7847, 2012, p. 2.

³⁶ ESTEVE GONZÁLEZ, L., «La importancia de la mediación internacional y transfronteriza en la resolución de controversias privadas de siglo XXI: competencia, derecho aplicable y eficacia extraterritorial», en CASTILLEJO MANZANARES, R. y ALONSO SALGADO, C. (dir.), *Nuevos debates en relación a la mediación penal, civil y mercantil*, Santiago de Compostela, Universidad de Santiago de Compostela, Serv. de Publ. e Intercambio Científico, 2018, p. 276.

³⁷ Entiéndase por mediación electrónica aquella que se realiza utilizando de forma total o parcial, y con las debidas garantías y exigencias legales de identidad, seguridad, confidencialidad y protección de datos personales, de medios de telecomunicación e información, aplicaciones informáticas o soportes electrónicos a distancia, en cualquier tipo de canal tecnológico, que permite la realización de gestiones personales y documentales entre intervinientes y el mediador. MARTÍN DIZ, F., «Objetivos, principios y efectos de la mediación electrónica: perspectiva nacional y comparada», en CASTILLEJO MANZANARES, R. y ALONSO SALGADO, C. (dir.), *Nuevos debates en relación a la mediación penal, civil y mercantil*, Universidad de Santiago de Compostela, Serv. de Publ. e Intercambio Científico, Santiago de Compostela, 2018, p. 46.

³⁸ VÁZQUEZ DE CASTRO, E., «La mediación electrónica o en línea. Tecnología en la mesa de negociación», en GARCÍA MAYO, M. (dir.), *La mediación por el mundo: un camino hacia la paz*, Santiago de Chile, Olejnik, 2020, pp. 223-236.

³⁹ A pesar de la buena acogida que ha tenido por la doctrina, no está exenta de dudas teóricas y significativas como las planteadas por el profesor Esplugues Mota. ESPLUGUES MOTA, C., «La Convención de Singapur de 2018 sobre mediación y la creación de un título deslocalizado dotado de fuerza ejecutiva: una apuesta novedosa, y un mal relato», *REDI*, vol. 72, n.º 1, 2020, pp. 63-66.

Estados, por lo que la ejecución de los acuerdos puede resultar muy problemática en algunos casos⁴⁰.

1.1. El servicio de mediación del Centro de Arbitraje y Mediación de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual

La OMPI se erige como la institución internacional de referencia, cuya labor de impulso, divulgación y cooperación en el ámbito de la Propiedad Intelectual —en su concepción internacional— cuenta con una amplia experiencia.

Más concretamente, la OMPI es un organismo de las Naciones Unidas que actúa como foro mundial en materia de Propiedad Intelectual⁴¹. Su misión fundamental es fomentar la protección de la Propiedad Intelectual en todo mundo, mediante la cooperación entre los Estados y, en su caso, los organismos internacionales, y ello con el fin de alcanzar un sistema equilibrado que promueva la creatividad y la innovación⁴². Su actividad se ha ampliado y diversificado considerablemente desde su creación, desarrollando actualmente funciones relacionadas con todo tipo de servicios, políticas, acciones de cooperación e información en el ámbito de la Propiedad Intelectual⁴³.

En la actualidad la componen 193 Estados miembros y se rige por lo dispuesto en el Convenio que establece la OMPI, firmado en Estocolmo el 14 de julio de 1967 y enmendado el 28 de septiembre de 1979 —denominado comúnmente como Convenio de la OMPI—, por medio del cual se instituyó la organización⁴⁴.

La OMPI cuenta con una de las instituciones de mayor relevancia en este ámbito: el Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI, establecido en 1994, con sede en Ginebra y oficina en Singapur. Este Centro, entre otras funciones, presta servicios para la administración de mecanismos extrajurisdiccionales de solución

⁴⁰ Pueden consultarse los Estados que lo han ratificado actualmente en: https://uncitral.un.org/es/texts/mediation/conventions/international_settlement_agreements/status (consultado el 1 de julio de 2022).

⁴¹ Entendida esta según el concepto internacional antes referido, esto es, incluyendo lo que en el ordenamiento jurídico español se entiende por Propiedad Industrial y Propiedad Intelectual.

⁴² LANTERI, P., «La problemática de la IA y el Derecho de autor llama a la puerta de la OMPI», en DÍEZ ALFONSO, A. (dir.), *Cuadernos jurídicos del Instituto de Derecho de Autor*, Madrid, Instituto de Derecho de Autor, 2020, p. 355.

⁴³ OMPI, *WIPO Intellectual Property Handbook: Policy, Law and Use*, WIPO Publication, vol. 489, 2004, pp. 5-6. Disponible en https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo_pub_489.pdf (consultado el 1 de julio de 2022).

⁴⁴ Pueden consultarse sus Estados miembro en <https://www.wipo.int/members/es/> (consultado el 1 de julio de 2022). Además, el Convenio de la OMPI se encuentra disponible en <https://wipolex.wipo.int/es/text/283834> (consultado el 1 de julio de 2022). Para saber más sobre el origen de la OMPI, *vid.* EKEDI-SAMNIK, J., *L'Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle (OMPI)*, Bruselas, Bruylant, 1975.

de controversias, actuando de forma independiente e imparcial⁴⁵. En concreto, entre los procedimientos de solución de controversias administrados por este Centro que tradicionalmente se han ofrecido se encuentran la mediación, el arbitraje, el arbitraje acelerado y la decisión de experto⁴⁶. No obstante, a raíz de la pandemia se han incorporado dos nuevos tipos de ADR para dar respuesta a los conflictos relacionados con las ciencias de la salud: por un lado, un servicio de mediación especializado en la resolución de conflictos en el ámbito de las ciencias de la salud —en inglés, WIPO Mediation for Life Sciences Disputes— y, por otro lado, un servicio consistente en la creación de un panel de mediadores para la resolución de disputas que puedan surgir en una relación duradera en el ámbito de las ciencias de la salud —en inglés, WIPO Dispute Resolution Board for Life Sciences Disputes—⁴⁷.

El Reglamento de Mediación de la OMPI⁴⁸ —en adelante, Reglamento de Mediación—, cuya última versión entró en vigor el 1 de julio de 2021, resulta de aplicación cuando los acuerdos de mediación prevean que la mediación se desarrolle de conformidad con este (art. 2 del Reglamento de Mediación). Téngase en cuenta que este tipo de procedimientos se establecen para resolver disputas que afectan a derechos de Propiedad Intelectual, pero que también admiten su aplicación para cualquier otro tipo de controversia de carácter comercial, aunque no se refieran directamente a estos derechos⁴⁹. Esta es una ventaja notable respecto al proceso judicial en el que el objeto del proceso queda delimitado por la pretensión y resistencia y el juez no puede entrar a conocer de otros conflictos o circunstancias tangenciales no incluidas en el objeto del proceso.

Podemos destacar los siguientes aspectos de este Reglamento de Mediación:

La redacción del texto es muy amplia, lo que permite adaptar el procedimiento de mediación a los distintos tipos de conflictos y circunstancias que pueden concurrir en su desarrollo. Esta forma de redacción se traduce en flexibilidad, que se hace especialmente patente en el artículo 12 del Reglamento de Mediación que prevé que el mediador tendrá libertad —con la amplitud y laxitud que este término refiere— para reunirse y comunicarse separadamente con las partes.

⁴⁵ OMPI, Reglamentos de Mediación, Arbitraje, Arbitraje Acelerado y Decisión de Experto y Cláusulas de la OMPI, 2020, p. 2. Disponible en: https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/es/wipo_pub_446.pdf (consultado el 1 de julio de 2022).

⁴⁶ Los Reglamentos reguladores de los mismos son: Reglamento de Mediación de la OMPI, Reglamento de Arbitraje de la OMPI, Reglamento de Arbitraje Acelerado de la OMPI y Reglamento de Decisión de Experto de la OMPI. Así, debemos tener en cuenta que su última versión entró en vigor el 1 de enero de 2020. Disponibles en: <https://www.wipo.int/amc/es/mediation/rules/> (consultado el 17 de febrero de 2022). Estos Reglamentos se inspiran en las reglas de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil (CNUDMI) y, además, reconocen una amplia autonomía a las partes. MONTESINOS GARCÍA, A., «El arbitraje en materia de propiedad intelectual», *Revista Internacional de Estudios de Derecho Procesal y Arbitraje*, n.º 1, 2013, p. 36.

⁴⁷ CANTOS PARDO, M., «ADR en el ámbito de la propiedad...», *cit.*, pp. 252-256.

⁴⁸ Disponible en <http://www.wipo.int/amc/es/mediation/rules/> (consultado el 18 de febrero de 2022).

⁴⁹ Al respecto MONTESINOS GARCÍA habla de «especialidad, pero no exclusividad». MONTESINOS GARCÍA, A., «Últimas tendencias...», *cit.*, pp. 11-12.

Asimismo, el Reglamento establece la posibilidad de que un intermediario externo pueda asistir a las partes que no están vinculadas por un acuerdo de mediación a considerar la solicitud de mediación (art. 4. b del Reglamento de Mediación). Este servicio preliminar puede resultar fundamental para que las partes evalúen debidamente la situación inicial y consideren esta opción dentro del marco de la voluntariedad, especialmente en aquellos casos en que las partes no sean proclives a recurrir a esta vía. Esta previsión reglamentaria concuerda con la labor de promoción e impulso de la mediación propias del Centro de Arbitraje y Mediación.

El artículo 7 del Reglamento de Mediación define la manera en que será nombrado el mediador⁵⁰ en los casos en los que las partes no han alcanzado un acuerdo al respecto. En este procedimiento se prima la voluntad de las partes que pueden descartar a algunos de los candidatos y enumerar ordenadamente a los que prefieran de entre un listado previamente facilitado por el Centro de Arbitraje y Mediación. No obstante, si se atribuyen ciertas capacidades al Centro de Arbitraje y Mediación, como el hecho de que si las partes no consideran a ninguna persona aceptable como mediador —o ninguna de ellas puede aceptar—, el Centro de Arbitraje y Mediación pueda designar al mediador. Esta facultad se ve reforzada en aquellos casos en los que a juicio del Centro de Arbitraje y Mediación el procedimiento ordinario de nombramiento del mediador no sea apropiado para el caso. Esta concreta regulación, que tiene su fundamento en la solvencia y experiencia de este Centro de Arbitraje y Mediación y pretende velar por la designación del mediador más idóneo, puede perjudicar la percepción de las partes sobre el principio de voluntariedad de la mediación y considerarse invasiva por estas. Para solventar lo anterior, en nuestra opinión sería más conveniente que se previera la facilitación de un nuevo listado de mediadores a las partes, para que pudiera realizarse un segundo —e incluso tercer, si fuera necesario— intento de designación del mediador por ellas.

Por lo que se refiere al desarrollo de la mediación, el Reglamento vigente —a diferencia de su antecesor— hace mención a que las partes podrán acordar que las reuniones se desarrollen por teléfono, videoconferencia o utilizando herramientas en línea. De esta manera, el Centro de Arbitraje y Mediación apuesta por la mediación electrónica. Sin embargo, aún no incluye en el Reglamento ninguna referencia a la inteligencia artificial, la cual si es actualmente empleada por la OMPI para el desarrollo de otras de sus funciones⁵¹.

⁵⁰ El Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI dispone de un listado de mediadores externos expertos altamente cualificados —y políglotas—, los cuales están perfectamente familiarizados con la mediación y poseen conocimientos especializados sobre Propiedad Intelectual.

⁵¹ La OMPI está trabajando en la aplicación de la inteligencia artificial en múltiples campos de su actividad. Actualmente tiene implementados sistemas de inteligencia artificial para la traducción automática de documentos (Patentscope), la búsqueda de imágenes dentro de la Base Mundial de Datos sobre Marcas y la clasificación automática de patentes. Información disponible en su página web oficial: https://www.wipo.int/about-ip/es/artificial_intelligence/ip_administration.html (consultado el 1 de julio de 2022).

El artículo 14 del Reglamento de Mediación dispone que el mediador podrá proponer a las partes otros procedimientos y medios que considere más apropiados para resolver los conflictos surgidos entre las partes de una forma más eficaz, menos onerosa y más productiva, como determinación pericial, arbitraje y arbitraje sobre las ofertas presentadas por las partes. Téngase en cuenta que este tipo de resolución de conflictos no son estancos, pues el propio Centro de Arbitraje y Mediación prevé la posibilidad de que se establezcan procedimientos en cascada, esto es: mediación seguida, en ausencia de solución, de arbitraje (acelerado); mediación seguida, en ausencia de solución, de decisión de experto; mediación seguida, en ausencia de solución, de proceso judicial, etc.

Por último, son muchas las precisiones que el Reglamento de Mediación estipula a favor de la confidencialidad (arts. 13.c), 15 a 18 y 20 del Reglamento de Mediación). Y ello por cuanto, como se ha expuesto, la confidencialidad es un principio básico que se presenta como un beneficio altamente valioso para las partes en este tipo de conflictos.

Por lo que respecta a su experiencia, son numerosos los conflictos que se han resuelto en el Centro de Arbitraje y Mediación —en total, el centro cuantifica más de 900 casos resueltos desde 2012, incluyendo mediaciones, arbitrajes, arbitrajes acelerados y decisiones de experto⁵²—. También, son numerosos los Buenos oficios de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual en los que una parte inmersa en un conflicto contacta con el Centro de Arbitraje y Mediación porque tiene interés en someter esa controversia a mediación o arbitraje, pero no cuenta con un acuerdo previo entre las partes en estos términos —en este caso, el Centro de Arbitraje y Mediación cifra en 750 solicitudes de buenos oficios, destacando que algunas de ellas han dado lugar posteriormente a procedimientos de ADR ante este Centro—. Por tanto, una parte de las mediaciones administradas se basaron en cláusulas contractuales que las partes habían incorporado previamente en sus contratos —esta práctica se debe, entre otros motivos, al trabajo de difusión y promoción de este tipo de cláusulas que se viene realizando tanto por parte de la OMPI como de las oficinas nacionales correspondientes— y otras en las que las partes una vez ha surgido el conflicto acuerdan el sometimiento a mediación⁵³.

Las mediaciones que se administran ante este Centro se refieren a controversias de muy distinta naturaleza relativas a licencias de marcas, patentes, derechos de

⁵² Disponible en <https://www.wipo.int/amc/es/center/caseload.html> (consultado el 1 de julio de 2022).

⁵³ El Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI pone a disposición del público cláusulas contractuales tipo y acuerdos de sometimiento para facilitar la sumisión de controversias sobre Propiedad Intelectual y Tecnología a los procedimientos de resolución alternativa de controversias (ADR) de la OMPI. Al respecto puede consultarse el generador de cláusulas de la OMPI: <https://www.wipo.int/amc-apps/clause-generator/> (consultado el 1 de julio de 2022). DE CASTRO LLAMAS, I., «Mediación de controversias en materia de propiedad intelectual e industrial», en STÜRMANN, S. (coord.), XXX Jornadas de Estudio sobre Propiedad Industrial e Intelectual: colección de conferencias con motivo de las jornadas de estudio celebradas el 19 y 20 de febrero de 2015 por el Grupo Español de la AIPPI, Barcelona, Grupo Español de la AIPPI, D.L., 2015, pp. 29-30.

autor o *software*, acuerdos de investigación y desarrollo, acuerdos de transferencia de tecnología o de procesamiento de datos, etc., respecto de las que surgen conflictos también diversos sobre el cumplimiento o incumplimiento contractual, la declaración de actos de infracción, la producción de daños, etc. Y todos ellos referentes a sectores muy dispares que van desde el arte y patrimonio cultural, la energía, las TICs, etc.⁵⁴. Asimismo, pueden resolverse conflictos que no se refieran únicamente a derechos de Propiedad Intelectual, lo que enriquece y facilita las posibilidades de acuerdo, pues es posible que entre las partes que exista una relación contractual, además de las controversias sobre estos derechos, existan conflictos comerciales que pueden resolverse en una misma mediación facilitando la ejecución del contrato⁵⁵.

Las partes del conflicto que acuden a este Centro son de diferente naturaleza —sociedades de gestión colectiva, productores, PYMEs y grandes empresas, universidades, así como personas físicas, artistas, inventores...⁵⁶—, proviniendo todas ellas de distintas partes del mundo. A estos efectos, conviene destacar que el Centro puede administrar mediaciones sobre conflictos domésticos. Así, dos partes pertenecientes a un mismo Estado entre las que surja un conflicto relativo a un derecho de Propiedad Industrial nacional pueden recurrir a este Centro para la resolución de su conflicto a través de mediación. Asimismo, las sedes de los procedimientos de las ADR de la OMPI se han localizado a lo largo de todo el mundo, empleándose también múltiples idiomas para su desarrollo.

⁵⁴ En relación con lo anterior, téngase en consideración que el Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI ha previsto normas específicas para algunos sectores industriales, como es el caso del Reglamento de Mediación y Arbitraje Acelerado de la OMPI para el Sector del Cine y Medios de Comunicación. Disponible en <https://www.wipo.int/amc/es/film/> (consultado el 1 de julio de 2022).

⁵⁵ El Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI publica algunos supuestos que han sido resueltos por esta vía, pero garantizando la confidencialidad de la información, es decir, sin incluir datos que permitan identificar a las partes o el conflicto en sí mismo. A continuación, citamos literalmente uno de estos ejemplos relativo a licencias sobre patentes: «En el contexto de un contrato de consultoría, una consultora de tecnología titular de patentes en tres continentes divulgó una invención patentada a un importante fabricante. El contrato no transfirió ni concedió licencias sobre derecho alguno al fabricante. Cuando el fabricante comenzó a vender productos en los que, según la compañía de consultoría, se incluía la invención patentada, la compañía de consultoría manifestó su intención de iniciar demandas por infracción de patentes en todas las jurisdicciones en las que la compañía consultora era titular de dichas patentes. Las partes comenzaron a negociar una licencia sobre la patente con la ayuda de expertos externos, pero no se pusieron de acuerdo sobre las regalías, ya que la indemnización por daños y perjuicios que solicitaba la compañía consultora, de varios millones de dólares de los EE.UU., superaba con creces el importe que ofrecía el fabricante. Las partes sometieron la controversia a mediación en virtud del Reglamento de Mediación de la OMPI. El Centro de la OMPI propuso mediadores especializados en patentes y en la tecnología pertinente. Las partes optaron por uno de los mediadores, quién celebró una reunión de dos días con las partes, en la que éstas llegaron a un acuerdo no sólo sobre la cuestión de las regalías, sino sobre futuros contratos de consultoría. Así pues, la mediación fue decisiva para transformar una situación de controversia en que las partes se preparaban a entablar un litigio prolongado y oneroso, en una situación en la que pudieron llegar a un acuerdo que respetaba los intereses comerciales de ambas partes y garantizaba la utilización provechosa de la tecnología en beneficio de dichos intereses». Disponible en <https://www.wipo.int/amc/es/mediation/case-example.html> (consultado el 14 de septiembre de 2022).

⁵⁶ Disponible en <https://www.wipo.int/amc/es/center/caseload.html> (consultado el 1 de julio de 2022).

La doctrina ha reconocido y destacado que este Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI es la institución internacional de referencia⁵⁷. Esto viene avalado tanto por su dilatada experiencia en la administración de mediaciones muy diversas como por el elevado porcentaje de acuerdos alcanzados en sus mediaciones (70 %), que en 2021 se ha visto incrementado a un 75 %, debido al uso de herramientas de administración de casos en línea.

1.2. *Otras funciones del Centro de Arbitraje y Mediación de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual*

Mención aparte requieren los procedimientos administrativos de resolución de disputas sobre nombres de dominio administrados por la OMPI en virtud de la Política uniforme de solución de controversias en materia de nombres de dominio⁵⁸ y que en términos numéricos ya superan los 57.000 procedimientos⁵⁹. No cabe duda de que este Centro es mundialmente reconocido como el proveedor de servicios por excelencia en lo que se refiere a las controversias que pueden surgir sobre el registro y uso de nombres de dominio de Internet⁶⁰.

Además, el Centro de Arbitraje y Mediación realiza otras funciones, entre las que podemos destacar la colaboración con otras Oficinas o entidades de Propiedad Industrial e Intelectual —en adelante, Oficinas de Propiedad Intelectual—⁶¹. En este sentido, la OMPI ha suscrito múltiples convenios de colaboración a los efectos

⁵⁷ Entre otros autores que destacan la labor de la OMPI: ZUBIRI DE SALINAS, M.^a M., «Las soluciones extrajudiciales en la ley de patentes», en *La nueva Ley de patentes...*, cit., p. 592. MASSAGUER FUENTES, J., *Acciones y procesos de infracción...*, cit., p. 247. SUGRAÑES COCA, E., «La mediación como resolución alternativa de conflictos en el derecho de Propiedad Industrial», *Anuario de justicia alternativa*, n.º 7, 2006, p. 227.

⁵⁸ La Política uniforme para la resolución de conflictos en materia de nombres de dominio fue aprobada por la Corporación para la Asignación de Números y Nombres en Internet —en adelante, ICANN, según sus siglas en inglés— el 24 de octubre de 1999. Esta política regula las condiciones para resolver los conflictos que puedan surgir entre los solicitantes de un registro de un nombre de dominio y el registrador sobre el registro y el uso de un nombre de dominio de Internet. Los procedimientos establecidos en virtud de la cláusula 4 de la citada política se desarrollarán según lo previsto en el Reglamento de la política uniforme para la resolución de conflictos en materia de nombres de dominio y el Reglamento adicional del proveedor del servicio de resolución de conflictos administrativos seleccionado. Para más información, consulte <https://www.icann.org/resources/pages/policy-2012-02-25-es> (consultado el 1 de julio de 2022). Un ejemplo paradigmático en este campo es el caso «Renfe», planteado en el año 2000 ante el Centro de Mediación y Arbitraje de la OMPI. En este caso, el nombre de dominio disputado era «renfe.org», el cual había sido registrado ante Network Solutions, Inc. por una persona física, en perjuicio de las marcas registradas que poseía la Red Nacional de Ferrocarriles. La reclamación formulada por RENFE se amparaba en la referida Política Uniforme de Resolución de Disputas de ICANN y en el Reglamento complementario de la OMPI y finalmente se resolvió en favor la misma. RAMOS HERRANZ, I., «Propiedad Industrial y propiedad intelectual», *Revista de contratación electrónica*, n.º 12, 2001, p. 87.

⁵⁹ Datos extraídos de la página web oficial de la OMPI <https://www.wipo.int/amc/es/center/caseload.html> (consultado el 1 de julio de 2022).

⁶⁰ MONTESINOS GARCÍA, A., «Últimas tendencias...», cit., pp. 25-27.

⁶¹ Pueden consultarse las acciones concretas por países en <https://www.wipo.int/amc/es/center/specific-sectors/ipoffices/> (consultado el 1 de julio de 2022).

de asistir a las Oficinas de Propiedad Intelectual en el desarrollo de sus funciones de mediación —y arbitraje—, pero también ha suscrito convenios en los que la implicación de la OMPI es más intensa, como es el caso del Memorando de Entendimiento suscrito el 12 de septiembre de 2012 entre la OMPI y el Instituto de la Propiedad Industrial de Brasil en el que se establece un procedimiento conjunto de resolución de controversias⁶². Asimismo, resulta destacable la estrechísima colaboración que se ha venido realizando con la Oficina de Propiedad Intelectual de Singapur junto con la que se administran mediaciones y otro tipo de ADR⁶³.

En el caso de España la colaboración entre la OMPI y la OEPM se ha centrado en (i) realizar funciones de sensibilización, (ii) elaboración conjunta de modelos de contratos de transferencia de la tecnología, que incluyen cláusulas de sumisión a arbitraje y mediación, y (iii) el apoyo a la Pledge de Mediación de la OMPI sobre controversias en esta materia⁶⁴.

Por su parte, la OMPI publicó en 2018 la *Guía sobre métodos alternativos de solución de controversias* (ADRs) para las Oficinas de Propiedad Intelectual y los tribunales judiciales⁶⁵, en la que se trata la colaboración entre las Oficinas de Propiedad Intelectual y el Centro de Arbitraje y Mediación, y se presentan opciones para las Oficinas de Propiedad Intelectual que desean instaurar y promover las ADR en sus oficinas⁶⁶.

⁶² GARCÍA VIDAL, Á., *La OEPM como institución mediadora y arbitral. Informe sobre las opciones de implantación y desarrollo*, Cátedra de Innovación y Propiedad Industrial Fernández-Nóvoa, 2018, p. 41. Versión online en http://www.oepm.es/export/sites/oepm/comun/documentos_relacionados/Publicaciones/Estudios-Articulos/LaOEPMcomoInstitucionMediadoraArbitral.pdf (consultado el 1 de julio de 2022).

⁶³ Manteniendo la confidencialidad exigible, se han publicado algunos conflictos resueltos por mediación en este caso de colaboración con la Oficina de Propiedad Intelectual de Singapur. A continuación, se cita literalmente uno de ellos: «En el contexto de los procedimientos de oposición e invalidación de marcas ante Oficina de Propiedad Intelectual de Singapur, las partes, un individuo tailandés y una empresa estadounidense, sometieron su disputa a la Mediación de la OMPI. Se llevó a cabo una sesión de mediación de un día en Singapur y, con la asistencia del mediador, las partes concluyeron un acuerdo para solucionar el conflicto por medio de mediación. A través de la mediación, las partes pudieron resolver sus disputas de marcas transfronterizas dentro de los cuatro meses posteriores al comienzo de la mediación. Además, las partes pudieron beneficiarse de la financiación del IPOS EMPS, que subvencionaba los honorarios de administración del Centro de la OMPI, los honorarios y gastos del mediador y los honorarios y gastos de los abogados de las partes (la traducción es nuestra)». WOLLGAST, H. y ACCORNERO, C., «The WIPO Arbitration and Mediation Center Singapore Office –Recent Developments», *Law Gazette*, 2022. Disponible en <https://lawgazette.com.sg/news/updates/wipo-recent-developments/> (consultado el 15 de septiembre de 2022).

⁶⁴ CARTAGENA ABELLA, P., «Colaboración OEPM/OMPI en materia de Mediación y Arbitraje», *Jornada: Mediación y arbitraje en Propiedad Industrial: ¿la OEPM como institución mediadora y arbitral?*, organizada por Cátedra de Innovación y Propiedad Industrial Carlos Fernández-Nóvoa, 2018. Disponible en http://www.oepm.es/export/sites/oepm/comun/documentos_relacionados/Ponencias/127_00_JornadaMediacionArbitrajePI_OEPM.pdf (consultado el 1 de julio de 2022).

⁶⁵ Disponible en https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/es/wipo_pub_guide_adr.pdf (consultado el 1 de julio de 2022).

⁶⁶ CARTAGENA ABELLA, P., «Colaboración OEPM/OMPI...», *cit.*

En definitiva, el Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI se posiciona internacionalmente como la institución por excelencia debido a la amplia magnitud de su actuación en este campo, que va mucho más allá de la administración exitosa de mediaciones. Por ello, entendemos que esta institución puede ser la primera en hacer frente a los retos que el futuro nos depara en este ámbito, como la incorporación de sistemas algorítmicos para la realización de funciones asistenciales de la mediación —los cuales ya se utilizan por la OMPI para otras cuestiones—. Lo que, no obstante, requerirá de la implementación de las debidas garantías, entre otros muchos ejemplos, para salvaguardar la confidencialidad de la información con las correspondientes medidas técnicas.

1.3. *La Asociación Internacional de Marcas y otras entidades internacionales*

Existen otras entidades internacionales dedicadas a la Propiedad Industrial, como la Asociación Internacional de Marcas —International Trademark Association, en sus siglas en inglés, INTA⁶⁷, que promueven la mediación como forma de resolución de conflictos⁶⁸. Esta Asociación elabora un Panel of Trademarks Mediators, que recoge un listado internacional de mediadores —miembros de esta asociación— cualificados con amplios conocimientos legales y de tipo económico, así como una acreditada experiencia. No obstante, a diferencia del Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI, esta Asociación no administra la mediación, sino que solo ofrece este listado de mediadores y serán las partes las que haciendo uso del mismo elegirán al mediador. Es por ello que la INTA y el Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI tienen un acuerdo de colaboración el cual, entre otras cuestiones, permite que los miembros de la INTA puedan acudir a un procedimiento de mediación administrado por la OMPI con ciertos beneficios, en el que los mediadores pueden provenir del Panel de la INTA o de los listados del Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI⁶⁹.

Otra organización referente es la Federación Internacional de Semillas —International Seed Federation, en sus siglas en inglés, ISF⁷⁰—, la cual ha desarrollado un conjunto de normas reguladoras de la mediación, la conciliación y el arbitraje para resolver disputas sobre cuestiones relacionadas con el comercio de semillas

⁶⁷ La INTA es la mayor asociación internacional de titulares de marcas y profesionales dedicados al soporte de las marcas comerciales y los derechos de la Propiedad Intelectual relacionados. Entre sus objetivos se encuentra el fomento de la confianza de los consumidores, el crecimiento económico y la innovación. En total la componen 34.369 profesionales y 6.484 organizaciones, provenientes de 185 países. Para más información, *vid.* <https://www.inta.org/>

⁶⁸ En los años 90 esta asociación constituyó un comité para la puesta en marcha y el fomento de las ADR como forma de resolver conflictos en este ámbito. Al respecto de su origen y evolución, *vid.*, MÜLLER, P., «International Trademark Association ADR Activities», en MARGELLO, T., BONNE, S., HUMPHREYS, G. y STÜRMANN, S., *Mediation: Creating Value in International Intellectual Property Disputes*, Wolters Kluwer, 2016.

⁶⁹ SUGRAÑES COCA, E., «La mediación como resolución alternativa...», *cit.*, p. 229.

⁷⁰ Para más información, consulte: <https://www.worldseed.org/our-work/trade-rules/#dispute-settlement> (consultado el 1 de julio de 2022). GARCÍA VIDAL, A., *La OEPM como institución mediadora...*, *cit.*, p. 48.

para la siembra y la gestión de derechos de Propiedad Intelectual⁷¹ —según la concepción internacional de este término—.

Asimismo, encontramos entidades internacionales que, aunque no desarrollan su actividad en el ámbito específico de la Propiedad Industrial, pueden prestar servicios de mediación en este tipo de conflictos⁷², como son: la Corte Internacional de arbitraje de la Cámara de Comercio Internacional⁷³, la Cámara de arbitraje internacional de París⁷⁴, y la London Court of International Arbitration⁷⁵.

2. En el ámbito de la Unión Europea

Desde mediados de la década de los ochenta, la Unión Europea ha venido desarrollando en materia de Propiedad Industrial fundamentalmente dos líneas de acción⁷⁶. Una primera línea cuyo objeto es armonizar las legislaciones nacionales de los Estados miembros, a efectos de garantizar un mejor funcionamiento del mercado único interior, lo que se ha llevado a cabo a través de Directivas y Reglamentos. Una segunda línea consistente en la creación y regulación de derechos de Propiedad Industrial de la UE, como son los títulos de protección de obtenciones vegetales, la Marca de la UE, los diseños y dibujos comunitarios, las denominaciones de origen protegidas, las indicaciones geográficas protegidas y las especialidades tradicionales garantizadas. De entre las oficinas que gestionan estos derechos de la Unión Europea destaca la labor que realiza la Oficina de Propiedad Intelectual de la Unión Europea —en adelante, la EUIPO— en la que se gestiona la concesión y registro de marcas de la Unión Europea, dibujos y modelos comunitarios registrados.

2.1. La Oficina de Propiedad Intelectual de la Unión Europea

La Oficina de Propiedad Intelectual de la Unión Europea —EUIPO, en sus actuales siglas en inglés— es una agencia descentralizada de la Unión Europea

⁷¹ Estas normas se denominan Procedure Rules for Dispute Settlement for the Trade in Seeds for Sowing Purposes and for the Management of Intellectual Property, su última versión de 2015 está disponible en https://worldseed.org/wp-content/uploads/2015/10/ISF_Procedure_Rules_Dispute_Settlement_2015.pdf?_ga=2.253398665.104748657.1646324023-1982755419.1646324023

⁷² GARCÍA VIDAL, A., *La OEPM como institución mediadora...*, cit., pp. 48-50.

⁷³ Que se regula por el Reglamento de Mediación de la CCI. Disponible en <https://iccwbo.org/dispute-resolution-services/mediation/mediation-rules/> (consultado el 1 de julio de 2022).

⁷⁴ Que se regula por las Rules of Mediation, que entraron en vigor el pasado 1 de enero de 2021. Disponible en https://www.arbitrage.org/mediation/?lang=en/#REGLEMENT_MEDIATION (consultado el 1 de julio de 2022).

⁷⁵ Que se regula por el LCIA Mediation Rules, que entraron en vigor el 1 de octubre de 2020. Disponible en https://www.lcia.org/Dispute_Resolution_Services/LCIA_Mediation_Rules.aspx (consultado el 1 de julio de 2022).

⁷⁶ BOTANA AGRA, M., «Dimensión internacional», en FERNÁNDEZ-NÓVOA, C., OTERO LASTRES, J. M. y BOTANA AGRA, M., *Manual de la Propiedad Industrial*, 3.ª ed., Madrid, Marcial Pons, 2017, p. 81.

que ofrece protección en materia de derechos de Propiedad Industrial a empresas y agentes innovadores en la Unión Europea⁷⁷.

La EUIPO se creó en 1994 en el marco del Tratado de la Unión Europea de 1993 (tratado de Maastricht) con la denominación de Oficina de Armonización del Mercado Interior, cuya sede se estableció en Alicante. Su actividad fundamental es el registro y la gestión de marcas de la Unión Europea, dibujos y modelos comunitarios registrados. Asimismo, forma parte junto con el resto de Oficinas de la Propiedad Industrial nacionales de la Red de Propiedad Intelectual de la Unión Europea que pretende ofrecer a los usuarios un sistema de registro similar, tanto en el ámbito nacional como el europeo. Además, desde 2012 alberga el Observatorio Europeo de las Vulneraciones de los Derechos de Propiedad Intelectual, en el que se integran representantes del sector público, sector privado, sociedad civil y observadores, que luchan contra la piratería y la falsificación⁷⁸.

Desde su puesta en marcha, la EUIPO fue percibiendo la complejidad de los conflictos que surgían en relación con los derechos administrados en su oficina, en los que en múltiples ocasiones las partes involucradas en el conflicto también estaban inmersas en otras controversias similares o accesorias, verbigracia, respecto de derechos de Propiedad Industrial nacionales paralelos. De esta forma, en 2011 la EUIPO introdujo la mediación en los procedimientos *inter partes*, con el fin de ofrecer una herramienta más apta para solucionar, además del conflicto sobre un derecho administrado por la EUIPO, el conflicto global o conjunto de conflictos que pudieran existir entre las partes, alcanzando una solución más satisfactoria para las partes a largo plazo⁷⁹. Así, en el marco del incremento de funciones asignadas a la EUIPO por medio del Reglamento (UE) n.º 2017/1001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de junio de 2017, se le atribuyó la posibilidad de prestar servicios de mediación de carácter voluntario con el fin de ayudar a las partes a alcanzar un acuerdo amistoso (art. 151.3 Reglamento [UE] n.º 2017/1001)⁸⁰.

Debemos tener en cuenta que esta iniciativa surge en un contexto en que existe un creciente interés de la Unión Europea en los *Alternative Dispute Resolution* y la mediación en particular⁸¹. Por su parte, la EUIPO ha ido avanzando en esta línea.

⁷⁷ Vid. <https://euiipo.europa.eu/ohimportal/es/the-office> (consultado el 1 de julio de 2022).

⁷⁸ El Reglamento (UE) n.º 386/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de abril de 2012, encomendó a la EUIPO la función de congregar a representantes de los sectores público y privado en el Observatorio Europeo de las Vulneraciones de los Derechos de Propiedad Intelectual.

⁷⁹ STÜRMANN, S., «La mediación en el ámbito de las marcas, dibujos y modelos», en Stürmann, S. (coord.), XXX Jornadas de Estudio sobre Propiedad Industrial e Intelectual: colección de conferencias con motivo de las jornadas de estudio celebradas el 19 y 20 de febrero de 2015 por el Grupo Español de la AIPPI, Barcelona, Grupo Español de la AIPPI, D.L., 2015, p. 14.

⁸⁰ BERMEO GUTIERREZ, N., «La reforma del Reglamento de marca de la Unión Europea», *La Ley mercantil*, n.º 37, 2017, p. 4.

⁸¹ En ese espacio temporal en el ámbito de la Unión Europea destacan algunos pasos a favor de la mediación como forma de resolución de conflictos en general, como la promulgación de la Directiva 2008/52/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2008, sobre ciertos aspectos de la mediación en asuntos civiles y mercantiles. Vid. ESPLUGUES MOTA, C., «Mediación civil y mercantil en conflictos transfronterizos en España: de la Directiva 2008/52/CE a la Ley de

En concreto, en el año 2014 se introdujo la conciliación en los procedimientos *inter partes*⁸²; en 2018 se creó el Servicio de Resolución Alternativa de Litigios; en 2019 con motivo de la crisis ocasionada por la COVID-19 se creó el Servicio especial de Resolución Efectiva de litigios para pymes —que se desarrolla de forma online—; en julio de 2020 se introdujeron la negociación asistida y la determinación por experto —que pueden utilizarse de forma combinada o por separado—, y en los próximos años se prevé introducción de un nuevo servicio de evaluación neutra temprana y la creación de un Centro de Mediación⁸³, ámbitos en los que ya se está trabajando por parte de la EUIPO.

Como se ha anticipado, desde octubre de 2011 la EUIPO ofrece un servicio de mediación en procedimientos *inter partes* en la fase de recurso —la cual queda suspendida—, de manera que las partes por petición conjunta pueden iniciar un procedimiento de mediación para intentar alcanzar un acuerdo amistoso a fin de resolver sus diferencias⁸⁴. En relación con lo anterior, debe recordarse que las decisiones de las Salas de Recurso pueden recurrirse ante el Tribunal General, cuyas resoluciones a su vez están sujetas a un derecho de recurso ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre cuestiones de derecho. De esta forma, el servicio de mediación de la EUIPO se presenta como una alternativa útil a una resolución del conflicto lejana en el tiempo, costosa e incierta —si se agotan todas las posibilidades de recurso—⁸⁵.

La regulación del procedimiento de mediación ante la EUIPO se contiene en diversas normas. Por un lado, encontramos la Decisión n.º 2013-3 del Presidium de las Salas de Recurso de 5 de julio de 2013 relativa a la solución amistosa de litigios (Decisión relativa a la mediación), la cual remite en su artículo 3.6 a las Normas Relativas a la Mediación, de 5 de julio de 2013, que facilitan la implementación de la Decisión relativa a la mediación y la complementan⁸⁶. Ambos textos, espe-

mediación de 2012», en ETXEBARRIA GURIDI, J. F. (dir.), *Estudios sobre el significado e impacto de la mediación: ¿una respuesta innovadora en los diferentes ámbitos jurídicos?*, Navarra, Thomson Reuters-Aranzadi, 2013, pp. 71-75.

⁸² La conciliación se regula en la Decisión n.º 2014-2 del Presidium de las Salas de Recurso, de 31 de enero de 2014, relativa a la solución amistosa de litigios por la Sala competente. Disponible en https://euiipo.europa.eu/tunnel-web/secure/webdav/guest/document_library/contentPdfs/law_and_practice/presidium_boards_appeal/Decision_2014-2_on_Conciliation_es.pdf (consultado el 1 de julio de 2022).

⁸³ La creación de este Centro de Mediación encuentra su amparo legal en el art. 170 del Reglamento sobre la marca de la Unión Europea, que prevé que la EUIPO podrá establecer un Centro de Mediación y regula su régimen general. Aunque hasta la fecha no se ha creado este centro, las previsiones apuntan a que en un corto o medio plazo estará en funcionamiento.

⁸⁴ Al respecto, *vid.* STÜRMANN, S., «Mediation and Community trademarks: new gimmick or real benefit?», *Journal of Intellectual Property Law & Practice*, 2013, Vol. 8, n.º 9, 2013, 708.

⁸⁵ FARRUGGIA, L., «La mediazione nelle controversie in materia di proprietà intellettuale», en BLANCO GARCÍA, A. I. (coord.), *Tratado de mediación*, Tomo I, Valencia, Tirant lo Blanch, 2017.

⁸⁶ Disponibles en: <https://euiipo.europa.eu/ohimportal/es/mediation> (consultado el 1 de julio de 2022). Debemos apuntar que gran parte de las previsiones establecidas en 2013 tanto en la Decisión n.º 2013-3 del Presidium como en las Normas Relativas a la Mediación fueron en 2017 incorporadas al art. 170 del Reglamento sobre la marca de la Unión Europea, que regula la posibilidad de crear por la EUIPO un Centro de Mediación.

cialmente el segundo, regulan el procedimiento de mediación de una forma más detallada y pormenorizada a como lo hacen otros reglamentos, por ejemplo, el Reglamento de Mediación de la OMPI que es más amplio y general.

A continuación, se detallan algunos aspectos esenciales del procedimiento de mediación ante la EUIPO extraídos de las referidas normas:

(i) La mediación en esta institución solo está disponible en la fase de recurso de los procedimientos entre dos o más partes, es decir, se requiere que los procedimientos sean contradictorios y no, *ex parte*. En este sentido, es necesario que exista una resolución sobre una marca de la Unión Europea o un dibujo o modelo comunitario en un procedimiento *inter partes* frente a la que se ha interpuesto el correspondiente recurso, habiéndose presentado el escrito motivado y habiéndose sufragado el pago de las tasas del recurso —estos dos requisitos son necesarios para la suspensión del procedimiento de recurso que en todo caso será independiente de la mediación—.

(ii) Una de las ventajas de este tipo de mediación es que la solución al conflicto puede ir más allá del procedimiento o procedimientos de recurso abiertos y abarcar controversias paralelas relacionadas con marcas de la Unión Europea, dibujos o modelos u otros derechos de Propiedad Intelectual entre las mismas partes⁸⁷. En este sentido, desde la institución se propone que como punto inicial las partes identifiquen un ámbito de intereses comerciales comunes, de modo que la mediación pueda abarcar intereses presentes y futuros comerciales y económicos. Asimismo, la Decisión prohíbe que se lleve a cabo un procedimiento de mediación en los casos de motivos de denegación absolutos, previstos en los artículos 7 del Reglamento de Marca de la Unión Europea y artículos 3 y 9 del Reglamento de sobre los dibujos y modelos comunitarios⁸⁸.

(iii) Esta institución europea no cuenta como tal con un sistema de Buenas prácticas, como existe en el Centro de Arbitraje y Mediación de OMPI; sin embargo, sí se prevé que las Salas de Recurso informen e inviten a las partes a solicitar una mediación. En nuestra opinión, sería muy recomendable que se instaurase un sistema de este tipo, ya que institucionalizaría estas funciones y en la práctica podría resultar más efectivo.

(iv) La mediación se solicitará de forma conjunta —bien en documento único o documentos separados de cada parte— para lo que la institución recomienda el uso de los formularios que están a disposición del público. Del mismo modo,

⁸⁷ STÜRMANN, S., «La mediación en el ámbito de las marcas...», *cit.*, p. 13.

⁸⁸ Este límite establecido en la Decisión debe ponerse en relación con la Directiva 2008/52/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2008, sobre ciertos aspectos de la mediación en asuntos civiles y mercantiles, que también limita su ámbito de aplicación, estableciendo que la mediación no debe utilizarse en los conflictos sobre derechos y obligaciones en los que las partes no sean libres de decidir por sí mismas en virtud de la legislación aplicable pertinente.

la EUIPO cuenta con un modelo de Acuerdo de mediación por el que las partes acuerdan someter la controversia a mediación, en el que se recogen y concretan las previsiones de las normas referidas, por lo que en la práctica equivale a aceptar la aplicación de la Decisión y las Normas de mediación al procedimiento de mediación. La firma de un Acuerdo de mediación que autorice la negociación de una solución amistosa y la confidencialidad del procedimiento es requisito *sine qua non* para iniciar el procedimiento de mediación⁸⁹.

(v) Por lo que respecta a los mediadores, hay varios aspectos a tener en cuenta. En primer lugar, la EUIPO ha optado por establecer un listado de mediadores que pertenecen a la organización —que cuentan con formación específica en Propiedad Intelectual y mediación—, lo que ahorra a las partes —salvo excepciones— el pago de los honorarios al mediador⁹⁰. Sin embargo, lo cierto es que se trata de un listado no muy extenso, en el que, por ejemplo, no existen mediadores para todas las lenguas oficiales de la Unión Europea, lo que puede causar reticencias a alguna parte que no encuentre entre el listado a una persona que considere idónea para mediar⁹¹. En nuestra opinión, sería recomendable que se ampliara este listado de mediadores, pudiendo adicionarse mediadores externos a la EUIPO que cuenten con los requisitos necesarios⁹². La extensión del listado de mediadores es esencial porque en la práctica en muchas ocasiones concurren dificultades para la selección de mediadores, ya que algunos de ellos son magistrados de las salas de recurso, lo que debe ser conjugado con los principios de independencia e imparcialidad que rigen y aún limita más las posibilidades reales existentes.

En segundo lugar, si el mediador lo considera necesario podrá nombrar a otro miembro del personal de esta institución que actúe como colaborador, para lo que se requerirá de la aprobación de las partes. Al respecto, se plantean algunas cuestiones como si ese colaborador debe estar incluido en el listado de mediadores —ya que no se especifica este detalle— o qué ocurre si una parte no accede a la participación de este colaborador —¿se propondría otro colaborador o se conti-

⁸⁹ La firma de este Acuerdo de Mediación y, en concreto, del modelo a disposición del público tiene utilidad en la medida en que las partes toman mejor conciencia de los aspectos clave de la mediación que aceptan y deben cumplir, desde cómo se va a articular el intercambio de información, las concretas facultades del mediador, las costas, hasta la exclusión de responsabilidad que reconocen a la EUIPO y al mediador.

⁹⁰ La EUIPO se distingue del Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI en este punto. Así, dado que en la OMPI los mediadores son externos a la organización, si cobran unos honorarios, que la institución establece en 2.500 € para disputas de hasta 250.000 €, o de 300 a 600 € por hora (o de 1.500 a 3.500 € por día) para disputas de más de 250.000 €. El Baremo de tasas y honorarios de la Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI está disponible en <https://www.wipo.int/amc/es/mediation/fees/index.html> (consultado el 1 de julio de 2022).

⁹¹ En todo caso, las partes siempre podrán acudir a una mediación u otro ADR externo a la EUIPO.

⁹² En estos casos, los honorarios también podrían sufragarse por la EUIPO, pudiendo establecerse unos baremos razonables según las características del caso, de la misma forma que la EUIPO o los Estados abonan el sueldo de los jueces cuando las partes optan por la vía contenciosa, ya que las tasas judiciales ni alcanzan a pagar los sueldos de los jueces y magistrados, ni se corresponden con el abono de unos supuestos «honorarios por los servicios del juez», sino con un concepto mucho más global.

nuaría sin esta figura?, ¿se apartaría al mediador?, etc.—. En nuestra opinión, dado que el mediador cuenta con la confianza de las partes, sería interesante que pudiera mantenerse a ese mediador y que este propusiera otro u otros colaboradores, hasta que ambas partes manifestasen su conformidad con una de esas personas. De lo contrario, si se optara por cambiar el mediador, ante la limitada lista que actualmente existe, podría dificultarse la nueva elección del mediador, así como el desarrollo de la propia mediación. Sería conveniente que, dado el carácter detallado de las normas que rigen en este caso, se estableciera una previsión al respecto.

En tercer lugar, se establecen garantías para que no se perjudique la independencia de los mediadores, especialmente teniendo en cuenta que los mediadores pueden actuar como ponentes en el procedimiento de recurso, en cuyo caso deberán apartarse del procedimiento, no pudiendo participar en la deliberación futura del recurso. Por ello, insistimos en nuestra propuesta de ampliar el listado de mediadores, incluyendo mediadores externos a la EUIPO.

Por último, los mediadores están sometidos al Código de conducta europeo para mediadores, que regula cuestiones como su designación, competencia, etc., incidiendo en la independencia, imparcialidad y confidencialidad que rige el ejercicio de sus funciones.

(vi) El procedimiento de mediación se podrá realizar de forma *online* o presencial en las oficinas de la institución en Alicante. El servicio no requiere de la satisfacción de tasa alguna, salvo que las partes prefieran desarrollar la mediación en las instalaciones de la oficina en Bruselas, en cuyo caso, se abonará una tasa única de 750 euros, a los efectos de sufragar los gastos de desplazamiento y alojamiento del mediador de la EUIPO. Por tanto, el procedimiento de mediación puede ser totalmente gratuito para las partes, más allá de los gastos de asesoramiento jurídico que internamente puedan requerir.

A pesar de las ventajas de la mediación y demás ADR que ofrece esta institución europea, los datos muestran que las partes siguen resistiéndose a aceptar este tipo de vías de resolución de conflictos. Según las estadísticas, durante 2020 se propuso a las partes solucionar sus conflictos a través de estos ADR en 98 ocasiones —por una de las partes afectadas o por el ponente conocedor del asunto—, pero sólo en 45 casos se aceptó⁹³. No obstante lo cual, lo que incuestionablemente es un éxito es la excelente valoración que las partes —incluso las que no han logrado alcanzar un acuerdo— realizaron de este servicio ofrecido por la EUIPO⁹⁴.

El perfil de las partes que han participado en mediaciones ante esta institución puede definirse con los siguientes datos. La nacionalidad de estas era diversa, entre las más frecuentes encontramos alemanes, españoles, estadounidenses, italianos y

⁹³ Estos datos fueron expuestos por STÜRMANN en el «II Congreso Internacional, La mediación intrajudicial en España logros y retos», celebrado en la Universidad Católica de Valencia los días 16 y 17 de diciembre de 2021.

⁹⁴ STÜRMANN, S., «La mediación en el ámbito de las marcas...», *cit.*, p. 27.

franceses —no obstante, esta diversidad de nacionalidades no fue impedimento, ya que el 65 % de las mediaciones se desarrollaron en inglés—. Así, un 49 % eran compañías multinacionales, un 44 % pymes y un 7 % personas físicas⁹⁵.

Por último, debemos traer a colación que, además del Servicio de Resolución Alternativa de Litigios, esta institución realiza otras funciones relacionadas con la difusión de la mediación en este campo y su desarrollo y mejora. Por ejemplo, en 2019 se creó el Comité Consultivo de Partes Interesadas para desarrollar una acción integral y coordinada en el ámbito de los métodos alternativos de prevención, desescalada y resolución de litigios. También se ha creado una red que reúne a las principales cámaras de comercio de la Unión Europea con el fin de promover el uso de las *Alternative Dispute Resolution* y crear mecanismos de apoyo para que las empresas implicadas en controversias sobre derechos de Propiedad Industrial recurran a ellas. Asimismo, se instituyó la Red para la mediación formada por magistrados de la PI de tribunales de MUE o de DMC, que reúne a jueces miembros de tribunales de la Unión Europea con competencia en asuntos de la Propiedad Intelectual, cuya finalidad es animarlos a informar a las partes sobre las posibilidades de mediación en litigios en esta materia. Asimismo, desarrolla otras muchas iniciativas de promoción de la mediación en este ámbito⁹⁶.

En conclusión, el servicio de mediación descrito, a pesar de no contar aún con el Centro de Mediación especializado al que se refiere el Reglamento de Marca de la Unión Europea, se erige como un servicio de mediación garantista que cuenta con medios suficientes y pleno apoyo por parte de la EUIPO, cuya labor, al igual que el Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI, va más allá de la prestación de servicios de mediación eficaces y garantistas.

2.2. *El futuro Tribunal Europeo de Patentes*

A lo anterior debemos adicionarle la situación particular actual del derecho de patentes en la Unión Europea. Actualmente, no existe un título unitario de Propiedad Industrial de la Unión Europea que proteja las invenciones, a diferencia de lo que sí ocurre, por ejemplo, en el ámbito de protección de los signos distintivos donde sí existe una marca de la Unión Europea. En los países de la Unión Europea las invenciones pueden protegerse por medio de patentes nacionales o mediante las denominadas patentes europeas. La ventaja de estas últimas es que pueden tramitarse a través de un procedimiento único, que se inicia con una solicitud que se ges-

⁹⁵ Estos datos fueron expuestos por STÜRMANN en el «II Congreso Internacional, La mediación intrajudicial en España logros y retos», celebrado en la Universidad Católica de Valencia los días 16 y 17 de diciembre de 2021.

⁹⁶ Otro ejemplo de su labor de difusión es la celebración de congresos internacionales en las que se profundiza en los retos y oportunidades de esta forma de resolución de conflictos, por ejemplo, analizando el uso de la inteligencia artificial, lo que se trató, entre otras cuestiones, en la 2ª edición del IP Mediation Conference celebrada en Alicante los días 30 y 31 de mayo de 2019. Para más información consulte: <https://euiipo.europa.eu/ohimportal/es/ip-mediation-conference2019> (consultado el 1 de julio de 2022).

tiona por la Oficina Europea de Patentes —organismo encargado de la aplicación administrativa del Convenio de Múnich sobre Concesión de Patentes Europeas, de 5 de octubre de 1973—, en la que se designan los Estados europeos en los que se insta su protección, lo que posteriormente es ratificado por los correspondientes Estados, produciendo los efectos de una patente nacional en cada uno de ellos⁹⁷. Por tanto, no se trata de un título de Propiedad Industrial que produzca efectos en todo el territorio europeo, sino que en la práctica se concreta en un conglomerado de patentes nacionales. Esta fragmentación del sistema de protección de las patentes y las diferencias significativas entre los sistemas nacionales desincentivan la innovación y perjudican más acusadamente a la pequeña y mediana empresa que encuentra fuertes obstáculos para que se respeten sus patentes⁹⁸.

Para paliar estos efectos se puso en marcha el paquete de medidas de la Patente Europea con efecto unitario⁹⁹, cuya puesta en marcha ha sido muy problemática, pero finalmente ha arrancado con la entrada en vigor el pasado 19 de enero de 2022 del Protocolo del Acuerdo sobre un Tribunal Unificado de Patentes de aplicación provisional, con el que se pone en marcha la materialización de este tribunal, reclutando jueces y organizando los recursos necesarios¹⁰⁰.

Sin embargo, este sistema técnicamente tampoco concede títulos conferidos por la Unión Europea¹⁰¹, aunque estos sí producirán efectos unitarios en los países que forman parte del mismo. El referido sistema se basa en la creación de una patente europea con efecto unitario, la cual, una vez concedida, surtirá los mismos efectos en todos los Estados de la Unión Europea participantes en este nuevo sistema¹⁰². Ambos regímenes, el actual y el referido, convivirán.

Por su parte, el Estado Español ha quedado voluntariamente al margen por razones lingüísticas. Lo anterior no implica que las empresas o ciudadanos españoles

⁹⁷ La solicitud de protección de las patentes por la vía internacional PCT es similar, pues permite solicitar la protección de una invención en cada uno de los países que forman parte del Tratado Internacional PCT.

⁹⁸ Las instituciones europeas y sus Estados miembros son conscientes de lo anterior, lo que expresamente se recoge en el Considerando Segundo del Acuerdo sobre un Tribunal Unificado de Patentes (2013/C 175/01).

⁹⁹ El marco normativo de este sistema se recoge en: Reglamento (UE) 1257/2012, de 17 de diciembre por el que se establece una cooperación reforzada para la creación de una protección unitaria mediante patente; el Reglamento (UE) 1260/2012, de 17 de diciembre por el que se establece una cooperación reforzada en el ámbito de la creación de una protección unitaria mediante patente en lo que atañe a las disposiciones sobre traducción, y el Acuerdo sobre un Tribunal Unificado de Patentes, de 19 de febrero de 2013. Al respecto *vid.*, GARCÍA VIDAL, Á., *El sistema de la patente europea con efecto unitario*, Madrid, Marcial Pons, 2014.

¹⁰⁰ Para más información, *vid.* <https://www.unified-patent-court.org/news/provisional-application-phase-and-upcs-expected-timeline> (consultado el 1 de julio de 2022).

¹⁰¹ GARCÍA VIDAL, Á., *Las acciones civiles por infracción de la propiedad industrial*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2020, p. 52.

¹⁰² GARCÍA VIDAL, Á., «La Patente Europea con Efecto Unitario (I). Aspectos básicos de la Patente Europea con Efecto Unitario», *Análisis GA_P*, mayo 2013, 2013. Disponible en <https://www.ga-pág.com/wp-content/uploads/2018/03/la-patente-europea-con-efecto-unitario-i.pdf> (consultado el 1 de julio de 2022).

no se vean afectados por este. Por un lado, porque la competencia del Tribunal Unificado de Patentes alcanza a las patentes europeas “clásicas” y, por otro lado, porque por aplicación del Reglamento (UE) n.º 1215/2012, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2012, relativo a la competencia judicial, el reconocimiento y la ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil, la competencia judicial internacional de sus conflictos puede corresponder a este Tribunal¹⁰³.

Resulta interesante destacar que el Acuerdo para la creación de un Tribunal Unificado de Patentes, de 19 de febrero de 2013, en su artículo 35 prevé el establecimiento de un Centro de Mediación y Arbitraje, cuya sede se localizará en Liubliana y Lisboa para prestar servicios de mediación y arbitraje en los litigios sobre patentes que pertenezcan al ámbito de aplicación del citado Acuerdo.

Asimismo, en el apartado cuarto del artículo 35 del Acuerdo se establece que no podrá anularse ni limitarse una patente en un procedimiento de arbitraje o mediación. Por lo que respecta a la imposibilidad de anular una patente por medio de estos procedimientos, su previsión encaja con las limitaciones ordinarias de estas formas extrajurisdiccionales de resolución de conflictos que encuentran en el derecho no disponible un claro límite, como se ha expuesto. Sin embargo, la imposibilidad de limitar una patente, que entendemos se refiere a afectar, por ejemplo, a sus reivindicaciones, en la práctica puede suponer un obstáculo difícil de salvar en determinadas circunstancias para alcanzar un acuerdo.

Esta previsión normativa de creación del Centro de Mediación y Arbitraje en materia de Patentes puede calificarse como positiva, a pesar de que solo constituye un punto de partida muy general, cuyo acierto o desacierto dependerá del reglamento de mediación y arbitraje que se establezca, así como de la concreta puesta en funcionamiento que del mismo se haga.

Dicho todo lo cual, y a pesar de que lo previsible es que este Centro aún tardará años en empezar a funcionar, la clave de su éxito residirá, como identifica la doctrina¹⁰⁴, en un elemento diferenciador de este sistema de mediación frente a otros procedimientos de mediación, que supone que los acuerdos alcanzados, en virtud

¹⁰³ El internacional privatista LÓPEZ-TARRUELLA afirma al respecto que: «la paradoja está servida: aunque España ha decidido no participar en el Acuerdo del Tribunal Unificado de Patentes, nuestros tribunales están obligados a reconocer y ejecutar en España las resoluciones emitidas por este tribunal». LÓPEZ-TARRUELLA MARTÍNEZ, A., «Hacia un nuevo escenario en la litigación transfronteriza de patentes en Europa: la jurisdicción internacional y la distribución de competencias en el Tribunal Unificado de Patentes», *REEL*, n.º 42, 2021, p. 5. DESANTES REAL, M., «Hacia un tribunal unificado y un efecto unitario para las patentes europeas en casi todos los Estados miembros de la Unión Europea. Consecuencias de la autoexclusión de España», *Revista española de derecho internacional*, n.º 65(2), 2013, p. 68.

¹⁰⁴ MARTÍNEZ PÉREZ, M., «Mediación y Derecho de patentes: nuevos horizontes», en CASTILLEJO MANZANARES, R. (dir.), *Nuevos debates en relación a la mediación penal, civil y mercantil*, Universidad de Santiago de Compostela, Serv. de Publ. e Intercambio Científico, Santiago de Compostela, 2018, p. 177.

de la remisión realizada al artículo 82 del Acuerdo para la creación de un Tribunal Unificado de Patentes, de 19 de febrero de 2013, tendrán automáticamente fuerza ejecutiva, sin necesidad de recurrir a los procedimientos de reconocimiento y ejecución correspondientes¹⁰⁵.

3. En el Estado Español

3.1. *La Oficina Española de Patentes y Marcas*

La Oficina Española de Patentes y Marcas —en adelante, OEPM— es un organismo autónomo de la Administración General del Estado que impulsa y apoya el desarrollo tecnológico y económico otorgando protección jurídica a los derechos de Propiedad Industrial nacionales mediante la concesión de patentes y modelos de utilidad; diseños industriales; marcas y nombres comerciales y títulos de protección de las topografías de productos semiconductores. Igualmente, realiza la labor de difusión y promoción de estos derechos y su sistema de protección nacional¹⁰⁶.

El panorama empresarial español se caracteriza por la existencia de un gran volumen de pequeñas y medianas empresas, las cuales se ven perjudicadas por los actuales sistemas de resolución de conflictos sobre derechos de Propiedad Industrial, fundamentalmente el proceso judicial. El Estado Español consciente de esta debilidad que afecta tanto al desarrollo tecnológico como al desarrollo económico de sus empresas, ha comenzado a dar pasos hacia la instauración de sistemas de mediación especializados en derecho de la Propiedad Industrial.

Resulta reseñable¹⁰⁷ la referencia expresa que la legislación en materia de Propiedad Industrial realiza a la mediación en el artículo 136 de la Ley 24/2015, de Patentes, y demás referencias previstas en el artículo 72.2.I) y Disposición Adicional Sexta del Real Decreto 316/2017, de 31 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento para la ejecución de la Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes.

Sin embargo, la novedad más relevante es la posibilidad de habilitar a esta OEPM como institución de mediación y arbitraje, prevista en la Disposición Final Segunda de la Ley 24/2015, de Patentes, que modifica el apartado seis del artículo segundo de la Ley 17/1975, de 2 de mayo, sobre creación del Organismo autónomo Registro de la Propiedad Industrial (actualmente denominada Oficina Española de Patentes y Marcas), que regula sus fines y funciones, estableciendo entre sus

¹⁰⁵ Lo que no ocurre, por ejemplo, con los acuerdos alcanzados en el Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI que requieren del procedimiento de reconocimiento y ejecución correspondiente, lo que señalábamos como uno de sus principales inconvenientes.

¹⁰⁶ Información disponible en http://www.oepm.es/es/sobre_oepm/quienes_somos/objetivos_funciones/index.html (consultado el 16 de marzo de 2022).

¹⁰⁷ La importancia de esta previsión viene acentuada, además, por su aplicación en el ámbito marcario y del diseño industrial, ex. Disposición Adicional Primera de la Ley de Marcas y Disposición Adicional Primera de la Ley de Protección Jurídica del Diseño Industrial.

funciones la de: “Seis. Desempeñar como institución mediadora y arbitral, y de acuerdo con lo previsto en la Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles y Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje, las funciones que por real decreto se le atribuyan para la solución de conflictos relativos a la adquisición, utilización, contratación y defensa de los derechos de Propiedad Industrial en aquellas materias no excluidas de la libre disposición de las partes conforme a derecho”¹⁰⁸.

No obstante, en este trabajo exclusivamente nos referiremos a las que afectan a mediación por exceder el arbitraje el objeto de este estudio.

Para la puesta en marcha de este servicio de mediación será necesario un desarrollo normativo específico y la dotación de fondos específicos y suficientes, lo que hasta la fecha aún no se ha llevado a cabo¹⁰⁹. Sin embargo, de la escasa normativa actual sí podemos sacar algunas conclusiones sobre cómo se implementará y algunos aspectos del procedimiento de mediación que se regalará.

Por un lado, en relación con la Disposición Final Segunda de la Ley de Patentes, debemos tener en cuenta que la expresa referencia a la Ley de mediación en asuntos civiles y mercantiles determina, entre otras cuestiones, que la OEPM no podrá actuar como tal como mediadora —pues está prohibido en la antecitada norma—, debiendo limitarse a nombrar a los mediadores y administrar la mediación¹¹⁰.

Por otro lado, por lo que se refiere a lo establecido en el artículo 136 de la Ley de Patentes, son varios los aspectos a tener en cuenta desde la interpretación sistemática del mismo. En primer lugar, hace referencia a la solución de las cuestiones litigiosas surgidas con ocasión del ejercicio de los derechos reconocidos en la Ley de Patentes, es decir, patentes y modelos de utilidad¹¹¹. Esto debe ponerse en relación con otras previsiones normativas. Por un lado, la Disposición Adicional Primera de la Ley de Marcas y la Disposición Adicional Primera de la Ley de Diseño Industrial, cuya aplicación supone el reconocimiento expreso de la mediación como forma para resolver los conflictos en que se ven afectados también estos

¹⁰⁸ A diferencia del art. 170 Reglamento sobre la Marca de la UE, la normativa española no habla explícitamente de la creación de un «Centro de Mediación», sino del desempeño como institución mediadora y arbitral de estas funciones por la OEPM, por lo que deberemos esperar a su desarrollo normativo para conocer en qué se concreta exactamente, si en un modelo similar al servicio existente en la EUIPO en la actualidad o al Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI.

¹⁰⁹ A favor de la OEPM debemos poner de manifiesto que, desde la entrada en vigor de esta previsión normativa, este organismo sí comenzó a trabajar en el asunto, aunque actualmente el proyecto parece estar en suspenso. Así, podemos destacar la elaboración en 2017 de un Informe sobre las opciones de implantación y desarrollo de la OEPM como institución mediadora y arbitral, realizado como proyecto de colaboración de la OEPM y la Escuela de organización industrial, cuyo autor es GARCÍA VIDAL: GARCÍA VIDAL, Á., «La OEPM como institución mediadora...», *cit.*

¹¹⁰ GARCÍA VIDAL, Á., «La OEPM como institución mediadora...», *cit.*, p. 20.

¹¹¹ Sería más correcto que la Ley de Patentes hiciera referencia a «conflictos» y no a «cuestiones litigiosas», pues puede llevar al equívoco de que la mediación aquí referida únicamente cabe de forma intrajudicial, es decir, cuando existe un litigio —proceso judicial—.

derechos¹¹². Igualmente, debe ponerse en relación con la Disposición Final 2ª de la Ley de Patentes y la Disposición Final 1ª del Reglamento de la Ley de Patentes, que se refiere a “conflictos sobre derechos de la Propiedad Industrial”, referencia genérica en la que ni siquiera se especifica que deben ser derechos nacionales. Lo que nos lleva a concluir que la OEPM podrá administrar mediaciones para resolver cualquiera de los litigios relativos a los derechos de la Propiedad Industrial, salvo las cuestiones excluidas de libre disposición. Esto es muy interesante y sería conveniente que como tal se reflejase en los textos normativos que se realicen para su puesta en marcha, en tanto en cuanto puede permitir que en un mismo procedimiento de mediación se solucionen conflictos que afectan a diversos derechos, alcanzando una solución integral.

Sin embargo, el hecho de que la Disposición Final 2ª de la Ley de Patentes y la Disposición Final 1ª del Reglamento de la Ley de Patentes se refieran a “la resolución de conflictos relativos a la adquisición, utilización, contratación y defensa de los derechos de propiedad industrial” sin diferenciar si se trata de derechos nacionales o no, puede llevar a interpretar que la mediación administrada por este futuro Centro de Mediación podrá referirse también a derechos de Propiedad Industrial nacionales de otros países, europeos, etc. Pongamos por caso cuando el conflicto afecte a una marca nacional española y una marca nacional de otro país. Esto que, como se ha manifestado, puede ser interesante pues permite alcanzar acuerdos que den solución a los conflictos globales, puede encontrarse con el obstáculo de que los mediadores —algunos de ellos funcionarios de la OEPM— no tengan la formación —como es natural— sobre el derecho extranjero aplicable, entorpeciendo o dificultando el buen fin de la mediación. Si este fuera el caso, lo recomendable sería que en el listado de mediadores se incluyeran expertos de carácter internacional y no exclusivamente mediadores nacionales, pudiendo incluso actuar de forma conjunta.

En segundo lugar, la ley limita la mediación a aquellas materias no excluidas de la libre disposición de las partes conforme a derecho, aclarando en el siguiente párrafo que las cuestiones relativas a los procedimientos de concesión, oposición o recursos referentes a los títulos regulados en la Ley de Patentes, en los que el objeto de la controversia sea el cumplimiento de los requisitos exigidos para su concesión, su mantenimiento o su validez, no son de libre disposición, por lo que quedan excluidas de mediación¹¹³.

¹¹² En esta línea, el Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas, la Ley 20/2003, de 7 de julio, de Protección Jurídica del Diseño Industrial, y la Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes, prevé la incorporación de la mediación en los mismos términos del artículo 136 de la Ley de Patentes al artículo 42 de la Ley de Diseño Industrial.

¹¹³ Como ya se ha referido, en el arbitraje la doctrina sí ha considerado que en determinadas condiciones e «incidenter tantum» los árbitros puedan conocer de las causas de nulidad, MASSAGUER FUENTES, J., *Acciones y procesos de infracción...*, cit., pp. 247-250. Y DE MIGUEL ASENSIO, P. A., «Alcance de la arbitralidad...», cit., *Arbitraje: Revista de Arbitraje Comercial y de Inversiones*, vol. VII, n.º 1, pp. 90-95.

En tercer lugar, la referencia general a los “interesados” que se realiza en el artículo 136 de la Ley de Patentes, resulta destacable, pues parece que se amplían las posibilidades de acudir a una mediación como parte, ya que puede interpretarse que no se exige que se cumplan los requisitos para ostentar legitimación activa o pasiva. Así, puede deducirse que se abre la vía de la mediación a aquellos que puedan tener un interés legítimo —pero no legitimación conforme a la ley—, por ejemplo, licenciantes que no reúnan los requisitos del artículo 117 de la Ley de Patentes para ostentar legitimación activa para el ejercicio de las acciones civiles. La cuestión aquí problemática es qué ocurre si un licenciatario que no reúne los requisitos para interponer acciones de defensa de un derecho de Propiedad Industrial sí participa en una mediación y llega a un acuerdo de mediación, sin que, por ejemplo, participen en esa mediación quienes sí están legalmente legitimados, como podría ser el titular y licenciante del derecho. Esta situación es relevante, ya que son muchos los casos en los que el titular y licenciante del derecho de Propiedad Industrial se reserva el derecho de interponer las acciones de defensa del derecho, y el licenciatario en esos casos tiene limitada su legitimación activa, según se expone en el artículo 117 de la Ley de Patentes u otras normas. Por tanto, siguiendo el ejemplo expuesto, si al margen del titular del derecho de propiedad industrial se alcanza un acuerdo y este acuerdo es ejecutado, pueden generarse situaciones muy conflictivas entre licenciante y licenciatario, que incluso pueden considerarse incumplimientos contractuales graves. En este sentido, entendemos que sería conveniente que la posibilidad de participar en una mediación fuera en línea con la legitimación para la interposición de acciones.

En cuarto lugar, es importante que el acuerdo de mediación suscrito por el mediador y las partes, una vez sea elevado a escritura pública u homologado por el Juez y se constituya como título ejecutivo de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 5/2012, se comunique a la OEPM para proceder a su ejecución. En relación con lo anterior, también deberá comunicarse a la Oficina el ejercicio de la acción de nulidad contra lo convenido en el acuerdo de mediación, y una vez firmes las correspondientes resoluciones se comunicarán fehacientemente a la misma.

Además de todo lo anterior, debemos tener en cuenta lo establecido en el Real Decreto 316/2017, de 31 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento para la ejecución de la Ley de Patentes, y que determina en su Disposición Final Primera¹¹⁴ que: “Por orden del Ministro de Energía, Turismo y Agenda Digital, previa propuesta de la Oficina Española de Patentes y Marcas, se desarrollará el funcionamiento de la Oficina como institución mediadora y arbitral”.

Hasta la fecha no se ha dictado la referida Orden Ministerial que desarrolle el funcionamiento de la Oficina como institución mediadora y arbitral¹¹⁵ —y ello a

¹¹⁴ El cual modifica el artículo 3 del Real Decreto 1270/1997, de 24 de julio, por el que se regula la Oficina Española de Patentes y Marcas.

¹¹⁵ La remisión a una ulterior regulación reglamentaria a la hora de determinar las funciones de la OEPM como institución resolutoria de los conflictos en la materia, implica que se autoriza al Gobierno a dictar cuantas disposiciones sean necesarias para su desarrollo y aplicación, por lo que

pesar de los pequeños avances realizados por esta—, lo que podrá realizarse con o sin acuerdos de colaboración con otros organismos nacionales, europeos o internacionales¹¹⁶, según lo previsto en la Disposición Adicional Sexta del Reglamento para la ejecución de la Ley de Patentes¹¹⁷. Estos acuerdos podrían resultar interesantes a los efectos de aprovechar la experiencia de los organismos colaboradores —piénsese, por ejemplo, en la consolidada experiencia del Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI o lo desarrollado que se encuentra el procedimiento de mediación ante la Oficina de la Propiedad Intelectual de la Unión Europea— o para ahorrar costes de gestión y administración¹¹⁸. No obstante, esta cooperación con otros organismos debería limitarse a colaboraciones que no vacíen a la Oficina Española de Patentes y Marcas de la condición de institución de mediación y las funciones que le atribuye la ley, lo que permita tener en cuenta las particularidades del derecho de la Propiedad Industrial nacional y las empresas y ciudadanos que actúan en el mercado español.

Asimismo, la Disposición Adicional Sexta del Reglamento para la ejecución de la Ley de Patentes establece que, a los efectos de lo establecido en el artículo 136 de la Ley de Patentes, pueden ser árbitros o mediadores aquellas personas, incluidos los funcionarios de la Oficina Española de Patentes y Marcas¹¹⁹, que reúnan los requisitos establecidos en la Ley de Arbitraje y la Ley de mediación en asuntos civiles y mercantiles, y que acrediten, además, una experiencia mínima de 5 años en el campo de la Propiedad Industrial. Aunque la Disposición Adicional Sexta se refiere al artículo 136 de la Ley de Patentes, parece que lo que en realidad ha pretendido el legislador en este punto es que cuando se instituya la Oficina como institución mediadora y se elabore el listado de mediadores, puedan incluirse entre estos los mentados funcionarios¹²⁰. Esta posibilidad requerirá de la debida formación en mediación de los funcionarios, así como de la liberación de parte de sus funciones cuando estén actuando como mediadores.

Asimismo, se echa en falta que entre las funciones que se atribuyen a esta futura institución mediadora y arbitral no se asignen explícitamente funciones de

hoy en día su creación depende de la voluntad política que exista al respecto. ZUBIRI DE SALINAS, M.^a M., «Las soluciones extrajudiciales en la ley de patentes», en *La nueva Ley de patentes...*, cit., p. 606.

¹¹⁶ Ambas opciones cuentan con ventajas e inconvenientes como analiza GARCÍA VIDAL, vid. GARCÍA VIDAL, Á., «La OEPM como institución mediadora...», cit., pp. 51-90.

¹¹⁷ La Disposición Adicional Sexta del Reglamento establece en su apartado segundo: «2. La Oficina Española de Patentes y Marcas podrá celebrar acuerdos con organismos nacionales, europeos o internacionales con experiencia en arbitraje y mediación para la organización e intervención en la solución extrajudicial de controversias en materia de Propiedad Industrial».

¹¹⁸ GARCÍA VIDAL, Á., «La OEPM como institución mediadora...», cit., pp. 89-91.

¹¹⁹ Aquí encontramos un punto de encuentro con la Oficina de la Propiedad Intelectual de la Unión Europea, cuyos mediadores son funcionarios de su entidad, aunque en este último caso no es una posibilidad sino una obligación.

¹²⁰ Y decimos que parece que haya requerido referirse a la futura realización de estas funciones por la OEPM, por cuanto hoy en día nada obsta a que los funcionarios de la OEPM puedan actuar como mediadores en los procedimientos de mediación administrados por las actuales instituciones de mediación, siempre que cuenten con los requisitos que ellas exijan y no incurran en incompatibilidades con el régimen funcional.

divulgación y promoción de estas formas de resolución de conflictos extrajudiciales¹²¹.

Por último, debemos traer a colación que el Consejo General del Poder Judicial actualmente ha suscrito múltiples acuerdos con entidades o instituciones para la derivación intrajudicial de los litigios a mediación¹²². Una vez constituida la OEPM como institución mediadora, podría resultar muy ventajoso que el Consejo General del Poder Judicial adoptase un acuerdo con la OEPM, de modo que los litigios que se siguieran en la vía jurisdiccional pudieran ser derivados por los Juzgados a estos procedimientos de mediación administrados por este futuro Centro especializado también en materia de propiedad industrial. Así, al igual que se ha optado por la especialización de los Juzgados de lo Mercantil para conocer de este tipo de asuntos, también sería conveniente que las mediaciones se llevaran a cabo por instituciones especializadas, como bien podría ser la OEPM u otras con las que también pudieran firmarse acuerdos, como las Cámaras de Comercio que se tratarán más adelante.

Del mismo modo, actualmente sería interesante que el Consejo General del Poder Judicial firmase un convenio de colaboración con la OEPM para la promoción y divulgación de la mediación y demás ADR, como los que tiene suscritos con otras entidades e instituciones.

En conclusión, el desarrollo de la OEPM como institución mediadora y arbitral constituye un reto para este organismo, que requiere de voluntad política, dotación de recursos apropiados y suficientes, desarrollo normativo integral, etc. Además, esta posibilidad se erige como una oportunidad para poder solucionar de forma eficaz los conflictos que surjan en el ámbito nacional sobre derechos de Propiedad Industrial y ello en beneficio de aquellas empresas nacionales —fundamentalmente pequeñas y medianas empresas— o ciudadanos que actualmente se ven perjudicados por el sistema de tutela jurisdiccional que adolece de múltiples deficiencias. Al igual que las instituciones anteriores, uno de los desafíos que deberá afrontar esta futura regulación nacional es el de incorporar debidamente los medios tecnológicos actuales y futuros —sistemas de comunicación, plataformas de gestión del procedimiento, gestores telemáticos de la documentación, etc.— e incluso los sistemas de inteligencia artificial, que puedan facilitar el eficaz y garantista desarrollo de sus mediaciones.

¹²¹ En la actualidad, la OEPM y el Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI colaboran en la promoción del uso de los métodos alternativos de solución de controversias para resolver controversias en materia de Propiedad Industrial.

¹²² Pueden consultarse en su página web oficial, *vid.* <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Temas/Mediacion/Convenios/> (consultado el 1 de julio de 2022).

3.2. Otras instituciones de mediación con sede en España

Desde el punto de vista nacional, también podemos hacer referencia a algunas instituciones españolas que sin dedicarse exclusivamente al ámbito de la Propiedad Industrial pueden prestar servicios de mediación en este ámbito¹²³.

Las Cámaras de Comercio actúan como instituciones de mediación reconocidas por la Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles¹²⁴. En concreto, podemos destacar dos previsiones normativas al respecto:

i. Por un lado, la Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles, en su Disposición Final Segunda establece dentro de las funciones público-administrativas de las Cámaras Oficiales de Comercio Industria y Navegación Corporaciones la de: “impulsar y desarrollar la mediación, así como desempeñar funciones de arbitraje mercantil, nacional e internacional de conformidad con lo establecido en la legislación vigente”.

ii. Por otro lado, el artículo 5.3 *in fine* de la Ley 4/2014, de 1 de abril, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación, determina que las Cámaras de Comercio podrán desempeñar actividades de mediación, así como arbitraje mercantil, nacional e internacional de acuerdo con lo establecido en la legislación vigente —lo que también se recoge en el artículo 21.1.i de la Ley 4/2014, que regula las funciones de la Cámara Oficial de Comercio, Industria, Servicios y Navegación de España—.

Las Cámaras de Comercio ofrecen un Servicio de Mediación que se caracteriza por su sencillez y voluntariedad, así como por contar con un equipo de mediadores cualificados, que son homologados por las Cámaras¹²⁵. Además, participan de manera activa en la planificación, diseño y gestión de actos y acciones dirigidas a promocionar la mediación en nuestra sociedad.

Este importante papel que se ha de desempeñar —de prestar un servicio de mediación— por las Cámaras de Comercio ha llevado a las diversas cámaras a

¹²³ De hecho, existen un gran número de instituciones de mediación, las cuales se encuentran registradas en el Registro de Mediadores e Instituciones de Mediación del Ministerio de Justicia. Al respecto, consulte: <https://www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/Portal/es/servicios-ciudadano/tramites-gestiones-personales/registro-mediadores> (consultado el 1 de julio de 2022).

¹²⁴ Conviene mencionar que las Cámaras de Comercio han desarrollado, a través de sus Cortes Arbitrales, tradicionalmente una importante labor de resolución de controversias fuera del ámbito judicial. A estas funciones se han adicionado, desde la promulgación de la Ley de mediación en asuntos civiles y mercantiles, en 2012, las labores de mediación. Además, el CGPJ ha firmado convenios de colaboración con las Cámaras de Comercio de distintas Comunidades Autónomas y con el Consejo General de Cámaras de Comercio, y ello con el objeto de fomentar la labor de mediación intraprocésal. En este sentido, *vid.* FERRANDO VILLALVA, L., «Mediación en el ámbito de los contratos mercantiles», en ANDREU MARTÍ, M.^a M. y BOLDÓ RODA, C. (coords.), *La Mediación en asuntos mercantiles*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2015.

¹²⁵ Para saber más, *vid.* CÁMARA DE COMERCIO DE ESPAÑA, «Manual para procedimientos de mediación concertados en un marco judicial». Disponible en https://www.camara.es/sites/default/files/2015-10-26_manual_procedimientos_mediacion.pdf (consultado el 1 de julio de 2022).

aprobar los correspondientes Reglamentos “para dotar a la mediación empresarial de la sólida construcción jurídica e institucional que merece su intervención, ofreciendo al usuario de la mediación de esta Corporación un grado de experiencia mercantil, así como de especialización por sectores empresariales que sólo puede ofrecerse desde la práctica de una institución dedicada a la defensa y promoción de los intereses empresariales” (Preámbulo del Reglamento de mediación de la Corte de Arbitraje y Mediación de Valencia).

Como ejemplos podemos referenciar el Reglamento de Mediación de la Corte de Arbitraje y Mediación de Valencia¹²⁶; el Reglamento del Centro de Mediación Empresarial de Madrid (aprobado por los órganos de gobierno de la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Servicios de Madrid con fecha de 15 de diciembre de 2021)¹²⁷; el Reglamento del Servicio de Mediación de la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Cartagena¹²⁸, entre otros muchos¹²⁹.

Por otro lado, los datos sobre el porcentaje de acuerdos que se alcanzan en las mediaciones notariales afianzan la labor realizada desde el Notariado también en este ámbito¹³⁰. Es bien sabido que el trabajo del Notariado ha estado tradicionalmente vinculado a la resolución pacífica de controversias¹³¹. En general, destaca la labor de los Colegios Notariales en los que se imparten cursos sobre mediación y se llevan a cabo acciones en fomento de esta forma de resolución de conflictos. Y, en particular, sobresale la creación de diversas fundaciones notariales, entre cuyos objetivos se encuentran el de impulsar la mediación y crear centros de mediación especializados, como son la Fundación Notarial Signum¹³², la fundación Solutio

¹²⁶ Disponible en <https://www.cortearbitrajeymediacionvalencia.com/wp-content/uploads/2020/05/Reglamento-Mediacion-2020.pdf> (consultado el 17 de marzo de 2022).

¹²⁷ Disponible en <https://mediamadrid.es/reglamentos-del-centro/> (consultado el 17 de marzo de 2022).

¹²⁸ Disponible en <https://www.cocin-cartagena.es/arbitraje-y-mediacion/mediacion/normativa/reglamento-servicio-de-mediacion/> (consultado el 1 de julio de 2022).

¹²⁹ Otro ejemplo es el Consulado de Mar de Barcelona que es el Centro de Resolución de Conflictos de la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona. A través del Consulado de Mar, esta Cámara pone a disposición de empresarios y comerciantes la posibilidad de propiciar la solución de sus conflictos y divergencias, de ámbito nacional o internacional, sin necesidad de acudir al procedimiento judicial. Debiendo apuntarse que esta institución tiene su origen en la Edad Media (época de Pedro III, el Ceremonioso). Puede consultarse el Reglamento de Mediación Empresarial de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona en <https://www.consulatdemar.org/es/servicio-de-resolucion-de-conflictos/mediacion/mediacion-empresarial/reglamento/> (consultado el 1 de julio de 2022).

¹³⁰ Más del 70 % de las mediaciones notariales terminaron en acuerdo según los datos referidos por D.^a Concepción Barrio, vicepresidenta de la Fundación Signum y vicedecana del Colegio Notarial de Madrid. Los cuales se mencionan en la Nota de prensa del Consejo General del Notariado de 20 de enero de 2021, al respecto.

¹³¹ Nota de Prensa del Consejo General del Notariado, de 20 de enero de 2022. Disponible en <https://www.notariado.org/porta1/documents/176535/0/NP+El+notariado+apuesta+por+impulsar+la+mediaci%C3%B3n+telem%C3%A1tica.+20+enero+2022.pdf/d558a6de-6456-4e5b-16fb-9e4b09a31bfa?t=1642683953919> (consultado el 1 de julio de 2022).

¹³² La Fundación Notarial Signum tiene como propósito «poner al alcance de toda la sociedad un nuevo servicio, que permita el acceso a nuevas formas dinámicas de resolución de conflictos, asequibles, eficaces, confidenciales y con todas las garantías jurídicas. Al amparo de la ley nacional y europea, con la experiencia exitosa de estos procesos en otros países». Por ello, se creó el Centro

Litis —del Colegio Notarial de Valencia—¹³³ y la Fundación Mediación Notarial —del Colegio de Notarios de Cataluña—¹³⁴.

Asimismo, podemos encontrar otras instituciones que también prestan servicios de mediación, como aquellas adscritas a los Colegios de Abogados. Así, podemos referirnos al Centro de Mediación del Colegio de Abogados de Valencia, que, aunque no cuenta con una sección especializada en Propiedad Intelectual y Propiedad Industrial, sí cuenta con una sección empresarial, dentro de la cual podría encuadrarse un conflicto en materia de Propiedad Industrial¹³⁵.

IV. CONCLUSIONES

En este trabajo se ha presentado la mediación como una forma de resolución de conflictos que puede resultar muy conveniente en materia de Propiedad Industrial, teniendo en cuenta las cada vez más complicadas circunstancias que envuelven este tipo de asuntos y las posibilidades que la mediación ofrece a las partes. No obstante, la mediación puede desarrollarse ante múltiples instituciones, siendo muy relevante la correcta elección de la institución ante la que se desarrollará.

En el ámbito internacional destaca como institución de mediación el Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI. El Reglamento de Mediación de esta institución se caracteriza por ser ampliamente flexible y haber sabido adaptarse a las circunstancias que han ido surgiendo desde que se creó. En este sentido, actualmente recoge expresamente el uso de medios electrónicos y en el futuro deberá enfrentarse a desafíos como el de incorporar la utilización de sistemas de inteligencia artificial. Y ello deberá realizarse, en nuestra opinión, aplicando las debidas cautelas y garantías, por ejemplo, garantizando la confidencialidad de la información con las correspondientes medidas técnicas. Así, esta institución mediadora reúne las circunstancias óptimas para ser pionera en la utilización de sistemas algorítmicos que

de Mediación de la Fundación Notarial Sigum que «asegura la cualificación de sus mediadores pluridisciplinares asociados, requiriendo que todos mantengan una formación continuada en el tiempo, así como unos niveles de calidad y experiencia que les permiten prestar sus servicios con mayor grado de eficiencia». Para más información, *vid.* <https://fundacionsignum.org/la-mediacion/> (consultado el 1 de julio de 2022).

¹³³ En 2013 se constituyó la «Fundación Notarial para la Mediación y el Arbitraje Solutio Litis-Fundación de la Comunitat Valenciana» por parte del Colegio Notarial de Valencia, en cuyo seno se creó la Corte de Mediación. Esta Corte de Mediación entre su ámbito de aplicación se refiere expresamente a la Propiedad Industrial, utilizando como ejemplo la resolución de conflictos sobre la titularidad o explotación de estos derechos. Para más información, *vid.* <http://www.fundacionsolutiolitis.org/centro-de-mediacion/> (consultado el 1 de julio de 2022).

¹³⁴ El Colegio de Notarios de Cataluña creó la Fundación Mediación Notarial con la finalidad de impulsar y promocionar la mediación, así como constituirse como una institución de mediación, de conformidad con lo establecido en la Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles. Para más información, *vid.* <https://www.colegionotarial.org/es/fundacion-mediacion> (consultado el 1 de julio de 2022).

¹³⁵ Para más información, consulte: <http://www.mediacion.icav.es/empresarial-4/> (consultado el 1 de julio de 2022).

pueden realizar funciones asistenciales para el desarrollo de la mediación, pues la OMPI precisamente ya los utiliza para la realización de otras de sus funciones. En este ámbito, el Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI puede desarrollar un papel fundamental, pues es el espejo en que se miran otras muchas instituciones en la materia.

No obstante, algunos aspectos del referido Reglamento podrían reconsiderarse. Un ejemplo sería lo previsto para aquellos casos en los que las partes no han alcanzado un acuerdo sobre la designación del mediador, atribuyéndose al Centro de Arbitraje y Mediación de la OMPI ciertas facultades, como la posibilidad de que este pueda designar al mediador si las partes no consideran a ninguna persona aceptable o ninguna puede aceptar, así como en aquellos casos en que, a juicio del Centro, el procedimiento ordinario de nombramiento del mediador no sea apropiado para ese supuesto. Esta previsión, como se ha puesto de manifiesto, puede perjudicar el principio de voluntariedad de la mediación y considerarse invasiva por las partes. Así, entendemos que sería más apropiado que se facilitara a las partes un nuevo listado de mediadores, para que pudiera realizarse un segundo intento de designación del mediador por ellas, o incluso un tercero, si este fuera necesario. Todo ello porque la predisposición de las partes respecto de una mediación en la que han elegido al mediador o este les ha sido impuesto puede cambiar radicalmente.

Además, existen otras muchas instituciones internacionales que administran procedimientos de mediación, por lo que según las circunstancias de cada caso convendrá acudir a una u otra, teniendo en cuenta que se pueden acumular en un solo procedimiento de mediación otros conflictos de carácter comercial. El principal inconveniente que puede acontecer en estos casos se vincula al hecho de que lo acordado por las partes después sea incumplido por una de ellas y se pretenda ejecutar forzosamente en otro Estado, especialmente debido a que en la actualidad muy pocos países han ratificado la Convención de Singapur sobre la Mediación.

En el ámbito de la Unión Europea, la EUIPO ofrece un servicio de mediación para los procedimientos de recurso *inter partes* que derivan de los derechos de Propiedad Industrial de la Unión Europea que se administran ante esta oficina. Este servicio cuenta con un importante respaldo de la institución que ha sabido apreciar que, más allá de la pacificación social que generan estas formas de resolución de conflictos, pueden reportar provechosas ventajas económicas y comerciales a las partes, alcanzando acuerdos más globales y mucho más satisfactorios para estas. Una de las principales ventajas de este servicio es la gratuidad, que deriva, entre otras cosas, del hecho de que los mediadores son miembros de la Oficina, por lo que no se exige la satisfacción de ninguna tasa, más allá de la tasa de recurso necesaria para la interposición del recurso. Sin embargo, existen otros aspectos que podrían mejorarse, como la necesidad de ampliar el listado de mediadores, incluyendo mediadores externos a la EUIPO, porque el actual listado es poco extenso y puede resultar complicado elegir a un mediador, teniendo en cuenta que algunos de ellos son magistrados de las salas de recurso y debe garantizarse su independencia e imparcialidad. Asimismo, la facultad que se atribuye al mediador de la EUIPO de nombrar a otro miembro del personal de esta institución que actúe como colabo-

rador —para lo que se exige la aceptación de las partes— también genera algunos interrogantes. En nuestra opinión, si una parte no está conforme con la designación de un colaborador, lo conveniente sería el mantenimiento de ese mediador, elegido por ambas partes y la proposición por este de otro u otros colaboradores, hasta que ambas partes manifiesten su conformidad con una de esas personas. Y ello porque si se opta por sustituir al mediador podrían encontrarse dificultades para la selección de otro, entorpeciendo o imposibilitando el desarrollo de la propia mediación. En este sentido, entendemos que sería aconsejable que se estableciera una previsión al respecto en los mencionados términos.

Así con todo, el potencial del servicio que presta la EUIPO aún se encuentra infrautilizado, lo que puede verse estimulado por la puesta en marcha del Centro de Mediación que prevé el Reglamento sobre la Marca de la Unión Europea, en cuya creación ya se está trabajando por parte de esta institución.

Igualmente, una vez se ponga en marcha definitivamente el sistema de la Patente Europea con efecto unitario y se ponga en funcionamiento el Centro de Mediación, la mediación puede adquirir un papel mucho más relevante, por cuanto los acuerdos alcanzados constituirán título ejecutivo en todos los Estados miembros contratantes, lo que facilitará enormemente la realización de los trámites necesarios para la ejecución forzosa en aquellos casos en que sea necesario acudir a ella. Sin duda, en la actualidad esta es su principal ventaja respecto al resto de instituciones internacionales. Por el contrario, cuenta con el inconveniente de que no es posible a través de una mediación limitar una patente, lo que puede mermar las posibilidades de alcanzar un acuerdo. Este aspecto podría ser replanteado una vez se ponga en funcionamiento, evaluando la experiencia de los mediadores en aras a garantizar un mejor y más efectivo funcionamiento del sistema.

En el ámbito nacional aún no se han desarrollado las funciones de mediación que la ley otorga a la OEPM, por lo que hasta el momento las instituciones de mayor relevancia son las Cortes Arbitrales adscritas a las Cámaras de Comercio y los Centros de Mediación constituidos en el seno de determinadas Fundaciones Notariales.

Al respecto de la constitución de la OEPM como institución mediadora y arbitral pueden realizarse algunas consideraciones. En primer lugar, se requerirá de la adjudicación a la OEPM de los recursos necesarios, así como del desarrollo normativo necesario para la realización de los procedimientos de mediación y su funcionamiento en general. En segundo lugar, de las escasas referencias legales que existen al respecto en la actualidad parece posible deducir que la OEPM podrá administrar mediaciones para resolver cualquiera de los litigios relativos a los derechos de la Propiedad Industrial —nacionales y administrados por esta, o no—, salvo las cuestiones excluidas de libre disposición. Esto puede resultar muy ventajoso, pues permitiría que en un mismo procedimiento de mediación se solucionasen varios conflictos, alcanzando soluciones integrales. Por ello, sería conveniente que lo anterior se reflejase expresamente en los textos normativos que se desarrollen. No obstante, si este fuera el caso, sería recomendable que en el listado

de mediadores se incluyeran expertos internacionales y no únicamente mediadores de perfil nacional, pudiendo actuar si fuera necesario conjuntamente.

Otro aspecto que puede resultar problemático en la práctica es la referencia general “a los interesados” para participar como parte en la mediación, la cual se realiza en el artículo 136 de la Ley de Patentes. Esto puede llevarnos a interpretar que para participar en una mediación no se exige que se cumplan los requisitos para ostentar la legitimación activa o pasiva que la ley establece, especialmente por lo que a la legitimación activa se refiere. Así, por ejemplo, si se abre la vía de la mediación para aquellos que tengan un interés legítimo, pero no reúnan los requisitos para tener legitimación activa, pueden generarse situaciones conflictivas poco deseables. En especial, podría resultar problemático en los supuestos en los que el titular y licenciante de un derecho no ha autorizado al licenciataria a interponer acciones en defensa de su derecho, pero este ha acudido a una mediación y ha alcanzado un acuerdo con la parte contraria sin contar con el titular —por contar con la condición de interesado—. Como se ponía de manifiesto en este artículo, si este acuerdo de mediación en el que el titular no ha participado es ejecutado, pueden generarse conflictos graves entre licenciante y licenciataria de un derecho de Propiedad Industrial. Por ello, el desarrollo normativo a llevar a cabo debiera, en nuestra opinión, establecer que la posibilidad de participar en una mediación se vinculara a la legitimación para la interposición de acciones. Del mismo modo, son otros muchos los aspectos a abordar por esta futura legislación, como la posibilidad de firmar acuerdos de colaboración con organismos internacionales, así como la modificación de las funciones y necesaria formación para aquellos funcionarios de la OEPM que se incluyan en la lista de mediadores.

Otra propuesta que se realiza en este trabajo se refiere a la conveniencia de que el Consejo General del Poder Judicial firme un convenio de colaboración con la OEPM para que, una vez se instituya la OEPM como institución mediadora, se pudieran derivar a mediación los litigios por parte de los juzgados a los efectos de que fueran resueltos por medio de mediaciones intrajudiciales administradas por este Centro especializado. Lo que no resta que a día de hoy ya sería aconsejable que el Consejo General del Poder Judicial firmase un convenio de colaboración con la OEPM para la promoción y divulgación de la mediación como los que tiene suscritos con diversas entidades.

La semilla que plantó la Ley de Patentes para la constitución de esta institución mediadora en el seno de la OEPM aún no ha dado prácticamente ningún fruto, por lo que, si no se realizan por el Estado los necesarios esfuerzos para su implementación, es probable que muera sin frutos.

Mirando al futuro, vemos que, en el ámbito nacional, el Estado Español aún tiene pendientes importantes tareas, pues la constitución de la OEPM como institución mediadora no parece que vaya a ser una realidad en un corto ni medio plazo. En el ámbito europeo, la EUIPO sí está trabajando en mayor medida en la creación del Centro de Mediación, lo que sí se prevé que pueda estar en funcionamiento en un plazo más próximo. Y también en el ámbito europeo, pero dentro del sistema

de la Patente Europea con efecto unitario, podemos pronosticar que la creación del Centro de Mediación se llevará a cabo en un horizonte temporal bastante más alejado —teniendo en cuenta que ahora se están comenzado a realizar las labores de puesta en funcionamiento del Tribunal Unificado de Patentes—.

Todos ellos constituyen retos de gran calado, tanto legislativos, pues deben ser dotados del óptimo marco normativo, como organizativos, porque se deben crear y poner en funcionamiento instituciones prácticamente desde cero —incluyendo, reclutamiento de personal, búsqueda de instalaciones y recursos de todo tipo, etc.—. Esperemos que su creación pueda impulsar considerablemente la mediación para la resolución de este tipo de controversias, ofreciendo un servicio que se aproxime cada vez más al modelo de justicia integral que la sociedad merece.

V. BIBLIOGRAFÍA

ARANDA JURADO, M^a. M., *et al.*, *La mediación en el sistema jurídico español. Análisis y nuevas propuestas*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2018.

BARONA VILAR, S., «La mediación y su espacio en el hábitat de la justicia integral, global, algorítmica», en BARONA VILAR, S. (ed.), *Meditaciones sobre mediación (Med+)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022.

—, *Nociones y principios de las ADR (solución extrajudicial de conflictos)*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2018.

—, *Mediación en asuntos civiles y mercantiles en España*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2013.

BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, A., *Apuntes de Derecho Mercantil: Derecho Mercantil, Derecho de la competencia y propiedad industrial*, 22.^a ed., Navarra, Thomson Reuters-Aranzadi, 2021.

BERMEJO GUTIÉRREZ, N., «La reforma del Reglamento de marca de la Unión Europea», *La Ley mercantil*, n.º 37, 2017.

BOTANA AGRA, M., «Dimensión internacional», en FERNÁNDEZ-NÓVOA, C., OTERO LASTRES, J. M. y BOTANA AGRA, M., *Manual de la Propiedad Industrial*, 3.^a ed., Madrid, Marcial Pons, 2017, pp. 81-93.

CARTAGENA ABELLA, P., «Colaboración OEPM/OMPI en materia de Mediación y Arbitraje», en *Jornada: Mediación y arbitraje en Propiedad Industrial: ¿la OEPM como institución mediadora y arbitral?*, organizada por Cátedra de Innovación y Propiedad Industrial Carlos Fernández-Nóvoa, 2018. Disponible en http://www.oepm.es/export/sites/oepm/comun/documentos_relacionados/Ponencias/127_00_JornadaMediacionArbitrajePI_OEPM.pdf

DE CASTRO LLAMAS, I., «Mediación de controversias en materia de propiedad intelectual e industrial», en STÜRMANN, S. (coord.), XXX Jornadas de Estudio sobre Propiedad Industrial e Intelectual: colección de conferencias con motivo de las jornadas de estudio celebradas el 19 y 20 de febrero de 2015 por el Grupo Español de la AIPPI, Barcelona, Grupo Español de la AIPPI, D.L., 2015.

DESANTES REAL, M., «Hacia un tribunal unificado y un efecto unitario para las patentes europeas en casi todos los Estados miembros de la Unión Europea. Consecuencias de la autoexclusión de España», *Revista Española de Derecho Internacional*, n.º 65(2), 2013.

DÍAZ ORTÍZ, N., «Coronavirus y marcas», en CANDELARIO MACÍAS, I. (dir.), *La propiedad industrial en tiempos de COVID-19*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2022.

DUPLÁN MARÍN, M.ª T., «La mediación en los conflictos de propiedad intelectual», *Diario LA LEY*, n.º 8829, 2016.

EKEDI-SAMNIK, J., *L'Organisation mondiale de la propriété intellectuelle (OMPI)*, Bruselas. Bruylant, 1975.

ESPLUGUES MOTA, C., «La Convención de Singapur de 2018 sobre mediación y la creación de un título deslocalizado dotado de fuerza ejecutiva: una apuesta novedosa, y un mal relato», *REDI*, vol. 72, n.º 1, 2020.

—, «Mediación civil y mercantil en conflictos transfronterizos en España: de la Directiva 2008/52/CE a la Ley de mediación de 2012», en ETXEBARRIA GURIDI, J. F. (dir.), *Estudios sobre el significado e impacto de la mediación: ¿una respuesta innovadora en los diferentes ámbitos jurídicos?*, Navarra, Thomson Reuters-Aranzadi, 2013.

ESTEVE GONZÁLEZ, L., «La importancia de la mediación internacional y transfronteriza en la resolución de controversias privadas del siglo XXI: competencia, derecho aplicable y eficacia extraterritorial», en CASTILLEJO MANZANARES, R. y ALONSO SALGADO, C. (dir.), *Nuevos debates en relación a la mediación penal, civil y mercantil*, Santiago de Compostela, Universidad de Santiago de Compostela, Serv. de Publ. e Intercambio Científico, 2018.

FARRUGGIA, L., «La mediazione nelle controversie in materia di proprietà intellettuale», en BLANCO GARCÍA, A. I. (coord.), *Tratado de mediación*, Tomo I, Valencia, Tirant lo Blanch, 2017.

FERRANDIS, S., MIAZZETTO, F., GRACIA, J. L., RODRÍGUEZ, F., ORTIZ, A., y BOSCH, A., «La importancia de la tutela de la Propiedad Industrial. Cómo y por qué defenderla», *Economía Industrial*, n.º 379, 2011.

FERRANDO VILLALBA, L., «Mediación en el ámbito de los contratos mercantiles», en ANDREU MARTÍ, M.^a M. y BOLDÓ RODA, C. (coords.), *La Mediación en asuntos mercantiles*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2015.

GARCÍA VIDAL, Á., *Las acciones civiles por infracción de la propiedad industrial*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2020.

—, *La OEPM como institución mediadora y arbitral*. Informe sobre las opciones de implantación y desarrollo, Cátedra de Innovación y Propiedad Industrial Fernández-Nóvoa, 2018, p. 41. Versión *online* disponible en: http://www.oepm.es/export/sites/oepm/comun/documentos_relacionados/Publicaciones/Estudios-Articulos/LaOEPMcomoInstitucionMediadoraArbitral.pdf

—, *El sistema de la patente europea con efecto unitario*, Madrid, Marcial Pons, 2014.

GIMENO SENDRA, V., *Derecho Procesal Civil. II. Los procesos especiales*, Madrid, Castillo de Luna, 2016.

LANTERI, P., «La problemática de la IA y el Derecho de autor llama a la puerta de la OMPI», en DÍEZ ALFONSO (dir.), *Cuadernos jurídicos del Instituto de Derecho de Autor*, Madrid, Instituto de Derecho de Autor, 2020.

MARTÍ MIRAVALLS, J., «El Derecho Mercantil ante la mediación: nueva realidad», en BLANCO GARCÍA, A. I., (coord.), *Tratado de mediación*, Tomo I, Valencia, Tirant lo Blanch, 2017.

MARTÍN DIZ, F., «Justicia digital post-covid19: el desafío de las soluciones extrajudiciales electrónicas de litigios y la inteligencia artificial», *Revista de Estudios Jurídicos y Criminológicos*, n.º 2, Universidad de Cádiz, 2020.

—, «Objetivos, principios y efectos de la mediación electrónica: perspectiva nacional y comparada», en CASTILLEJO MANZANARES, R. y ALONSO SALGADO, C. (dir.), *Nuevos debates en relación a la mediación penal, civil y mercantil*, Santiago de Compostela, Universidad de Santiago de Compostela, Serv. de Publ. e Intercambio Científico, 2018.

MARTÍNEZ PÉREZ, M., «Mediación y Derecho de patentes: nuevos horizontes», en CASTILLEJO MANZANARES, R. y ALONSO SALGADO, C. (dir.), *Nuevos debates en relación a la mediación penal, civil y mercantil*, Santiago de Compostela, Universidad de Santiago de Compostela, Serv. de Publ. e Intercambio Científico, 2018.

MASSAGUER FUENTES, J., *Acciones y procesos de infracción de derechos de Propiedad Industrial*, 2.^a ed., Madrid, Thomson Reuters-Civitas, 2020.

MERINO BAYLOS, P. y SEOANE LACAIO, R., «La modernización y especialización de los tribunales españoles en Propiedad Industrial, intelectual y competencia desleal», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 9, 2016.

DE MIGUEL ASENSIO, P. A., «Alcance de la arbitrabilidad de los litigios sobre derechos de propiedad industrial», *Arbitraje: Revista de Arbitraje Comercial y de Inversiones*, vol. VII, n.º 1, 2014.

MONTESINOS GARCÍA, A., «Inteligencia Artificial y ODR», en BARONA VILAR, S. (ed.), *Justicia algorítmica y neuroderecho. Una mirada multidisciplinar*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2021.

—, «Últimas tendencias en la resolución alternativa de conflictos relativos a la propiedad intelectual: el centro de arbitraje y mediación de la OMPI», *Revista General de Derecho Procesal*, n.º 30, 2013.

—, «El arbitraje en materia de propiedad intelectual», *Revista Internacional de Estudios de Derecho Procesal y Arbitraje*, n.º 1, 2013.

OMPI, «Informe mundial sobre la propiedad intelectual en 2019 - La geografía de la innovación: núcleos locales, redes mundiales». Disponible en <https://www.wipo.int/publications/es/details.jsp?id=4467>

—, WIPO Intellectual Property Handbook: Policy, Law and Use, WIPO Publication, vol. 489, 2004.

PALAO MORENO, G., «Autonomía de la voluntad y mediación en conflictos transfronterizos en el Real Decreto-Ley 5/2012», *Diario La Ley*, n.º 7847, 2012.

PARDO IRANZO, V., «El conflicto y sus medios de solución», en SANCHIS CRESPO, C., PARDO IRANZO, V., MONTÓN GARCÍA, M.^a L. y ZARAGOZA TEJADA, J. I., *Derecho Procesal I, Jurisdicción, acción y proceso*, 2.^a ed., Navarra, Thomson Reuters-Aranzadi, 2021.

—, *Mediación comunitaria, civil y ámbito mercantil*, Navarra, Thomson Reuters-Aranzadi, 2020.

—, *La ejecución del acuerdo de mediación*, Navarra, Thomson Reuters-Aranzadi, 2014.

RAMOS HERRANZ, I., «Propiedad Industrial y propiedad intelectual», *Revista de contratación electrónica*, n.º 12, 2001.

STÜRMANN, S., «La mediación en el ámbito de las marcas, dibujos y modelos», en STÜRMANN, S. (coord.), XXX Jornadas de Estudio sobre Propiedad Industrial e Intelectual: colección de conferencias con motivo de las jornadas de estudio

celebradas el 19 y 20 de febrero de 2015 por el Grupo Español de la AIPPI, Barcelona, Grupo Español de la AIPPI, D.L., 2015.

—, «Mediation and Community trade marks: new gimmick or real benefit?», *Journal of Intellectual Property Law & Practice*, vol. 8, n.º 9, 2013.

SUGRAÑES COCA, E., «La mediación como resolución alternativa de conflictos en el derecho de Propiedad Industrial», *Anuario de Justicia Alternativa*, n.º 7, 2006.

VELERDAS PERALTA, Á., «Mediación en el ámbito de la Propiedad Industrial», en ANDREU MARTÍ, M.^a M. y BOLDÓ RODA, C. (coords.), *La Mediación en asuntos mercantiles*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2015.

WOLLGAST, H. y ACCORNERO, C., «The WIPO Arbitration and Mediation Center Singapore Office – Recent Developments», *Law Gazette*, 2022. Disponible en: <https://lawgazette.com.sg/news/updates/wipo-recent-developments/>

ZUBIRI DE SALINAS, M.^a M., «Las soluciones extrajudiciales en la ley de patentes», en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, A. (dir.), *La nueva Ley de patentes*, Navarra, Thomson Reuters-Aranzadi, 2015.

(Trabajo recibido el 20/07/2022
y aceptado para su publicación el 19/09/2022)

COMENTARIOS DE SENTENCIAS Y RESOLUCIONES

¿PUEDE UNO SOLO DE LOS DOS ADMINISTRADORES MANCOMUNADOS ACTUAR EN EL ÁMBITO DE GESTIÓN? REFLEXIONES Y CRÍTICAS SOBRE LA MANCOMUNIDAD PARCIAL A PROPÓSITO DE LA RESOLUCIÓN DE LA DGSJyFP DE 5 DE MAYO DE 2022

CARLOS VALVERDE GONZÁLEZ

Notario de Vila-seca

RESUMEN

El presente comentario tiene como objeto disertar sobre la posibilidad de actuación de uno de los administradores mancomunados por sí solo como si de mancomunidad parcial se tratase en actuaciones propias del ámbito interno de gestión, tanto si es así porque lo ha decidido la sociedad en su estatutos como si nada se hubiera establecido, aplicando las normas propias de regulación de una relación interna como es el contrato de mandato entre la sociedad y los administradores, diferenciándolo claramente de la vertiente externa de actuación de los administradores que está ligada a la representación y a la vinculación de la sociedad con terceros. Para ello partimos del análisis y la crítica a la Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de fecha 5 de mayo de 2022, viendo a su vez, una breve evolución en los pronunciamientos que ha tenido el referido Centro Directivo.

Palabras clave: administradores mancomunados, mancomunidad parcial, ámbito interno mandato, ámbito externo poder, convocatoria de junta, derecho de información, formulación de cuentas.

CARLOS VALVERDE GONZÁLEZ

CAN ONLY ONE OF THE TWO JOINT ADMINISTRATORS ACT IN THE AREA OF MANAGEMENT? REFLECTIONS AND CRITICISMS ON PARTIAL MANCO MUNICIPALITY FOLLOWING THE DGSJyFP RESOLUTION OF MAY 5TH, 2022

CARLOS VALVERDE GONZÁLEZ

Notary Public in Vila-seca

ABSTRACT

The purpose of this commentary is to discuss the possibility of one of the joint administrators acting alone as if it were a partial joint venture in actions within the internal management sphere, whether this is so because the company has decided to do so in its company's bylaws or not, applying the rules governing the regulation of an internal relationship such as the mandate contract between the company and the administrators, clearly differentiating it from the external aspect of the administrators' actions, which is linked to representation and the company's relationship with third parties. To this end, we start with the analysis and criticism of the Resolution of the Directorate General for Legal Security and Public Faith dated May 5th, 2022, and we also look at a brief evolution in the announcements made by the aforementioned Directive Centre.

Keywords: joint administrators, partial joint administration, internal mandate, external power of attorney, convening of meetings, right to information, preparation of accounts.

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.— II. SUPUESTO DE HECHO Y LA DECISIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE SEGURIDAD JURIDICA Y FE PUBLICA DE 5 DE MAYO DE 2022.— III. CRÍTICA Y ANÁLISIS.— IV. LA RIGIDEZ DE LA DGSJyFP.— V. CONCLUSIÓN.— VI. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

A la hora de constituir una sociedad de capital, los socios suelen valorar en gran medida la forma de organizar la administración de la entidad para que se encargue de los asuntos sociales, tratando de proporcionar la mayor celeridad en el tráfico jurídico y evitar trabas innecesarias. Pero bien es cierto que, en bastantes ocasiones, no existe una reflexión profunda sobre si lo que eligen en el negocio fundacional es la forma de actuar para todo tipo de acto, tanto para relacionarse *ad intra* con la propia sociedad como para relacionarse *ad extra* con terceros. Y la mayoría de las veces, en lo que realmente están pensando los socios fundadores es en la forma externa de cómo vincular el patrimonio de la sociedad con esos terceros a través de contratos de compraventa, suministros, o cualesquiera otros, pero difícilmente están pensando en que ese mismo régimen sea el que se articule y opere en el ámbito interno, como puede ser la toma de decisiones menores sobre el personal de la empresa u otras análogas, típicas del ámbito de gestión. Si, además, añadimos que lo que han elegido los fundadores es el régimen de administración mancomunada, y más concretamente, dos administradores mancomunados, la polémica está servida, porque difícilmente los socios estén pensando que para absolutamente todo deban actuar de consuno. Por ello, creemos que la posición que ha ido manteniendo la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (en adelante, DGSJyFP) debe de ser revisada y debería permitir en determinadas ocasiones la actuación individual del administrador mancomunado, como una especie de mancomunado parcial, tanto si así se ha dispuesto en estatutos, como si no se ha dicho nada, por aplicación supletoria de la normativa básica aplicable en estos supuestos, que parte de distinguir el poder del mandato y con ello, las relaciones que de los mismos se derivan para terceros e *inter partes*. En base a este esquema, iremos analizando algunas de las resoluciones de la DGSJyFP que han tratado el tema hasta llegar a la resolución comentada, haciendo crítica de cada uno de ellas e intentando dar la mejor solución para que se cumplan los principios elementales del tráfico mercantil como son la celeridad y seguridad en el tráfico, así como el

principio de autonomía de voluntad, articulado la mayoría de las veces en los estatutos o pacto de carácter interno.

II. SUPUESTO DE HECHO Y LA DECISIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE SEGURIDAD JURÍDICA Y FE PÚBLICA DE 5 DE MAYO DE 2022

La Resolución de la DGSJyFP de fecha 5 mayo 2022 trata de una sociedad limitada que no tiene obligación de verificación contable de sus cuentas anuales y está regida por dos administradores mancomunados, los cuales habían otorgado un poder a uno de ellos para formalizar todo tipo de contratos y para otorgar cuantos documentos públicos y privados sean necesarios para el ejercicio de las facultades conferidas. El referido administrador mancomunado que es apoderado designa como auditor de cuentas a otra sociedad para la verificación de los ejercicios del 2021 al 2023. El registrador mercantil señala como defectos que la sociedad se encuentra en situación concursal con sus facultades de administración y disposición suspendidas; que no se han depositado las cuentas anuales de los ejercicios 2017, 2018 y 2019, estando el año 2020 presentado, pero con defectos, y que la certificación de la decisión del nombramiento de auditor de cuentas debe de ser expedida por los dos administradores mancomunados.

La DGSJyFP resuelve pronunciándose solamente sobre dos puntos en concreto. Uno es la legitimación del órgano de administración para designar auditor de cuentas, entendiendo que sí es posible sobre la base de la Resolución de fecha 18 de mayo de 2016, pues podrá hacerlo en aquellos casos en que la sociedad no tenga obligación de verificación contable, siendo competente la Junta General para aquellos casos en que la sociedad no puede presentar las cuentas en forma abreviada y por lo tanto está obligada a dicha verificación. Señala, por tanto, que dicho nombramiento entra de lleno «en la naturaleza de acto de gestión y buena administración de las sociedades». Y el segundo punto es el relativo a denegar la posibilidad de actuación por uno solo de ellos dado que se trata de dos administradores mancomunados, en base al artículo 210 de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, LSC) sobre la forma de administración de las entidades, así como al artículo 233 de la LSC sobre atribución del poder de representación de la compañía, tanto en juicio como fuera de él¹, concluyendo que: «Por eso, el poder de representación orgánico nunca podrá ser desempeñado por un administrador mancomunado». Señala además, en apoyo a su tesis, que en «lo relativo a la previsión estatutaria que, en sociedades de responsabilidad limitada, permita el ejercicio del poder de representación por dos de los administradores conjuntos, tiene reiteradamente declarado este Centro Directivo (en las Resoluciones de 28 de enero, 11 de julio y 28 de octubre, y 23 de marzo y 27 de julio de 2015 entre otras) que su alcance afecta únicamente al ámbito externo del ejercicio de las facultades representativas, pero

¹ Artículo 233.3 c) LSC: «En la sociedad de responsabilidad limitada, si hubiera más de dos administradores conjuntos, el poder de representación se ejercerá mancomunadamente al menos por dos de ellos en la forma determinada en los estatutos».

no interfiere en las competencias de gestión, entre las que se encuentra la decisión de auditar las cuentas anuales, cuyo desempeño requiere proceder de consuno entre todos los administradores». Igualmente termina concluyendo que «la facultad de certificar se concreta en la aptitud para acreditar la adopción de acuerdos sociales por los órganos colegiados de las sociedades mercantiles (Resoluciones de 24 abril de 2019 y 9 de marzo de 2022) pero no comporta una potestad decisoria (...) la competencia para certificar los acuerdos sociales adoptados por los órganos colegiados corresponde conjuntamente a ambos administradores mancomunados, al igual que, de la misma forma, les incumbe también la de gestión para nombrar auditor voluntario de las cuentas anuales de la compañía (...)).

III. CRÍTICA Y ANÁLISIS

Creemos que la Resolución dice más por lo que calla u omite que por lo que argumenta, amén de incurrir, en nuestra humilde opinión, en algunos errores de concepto. Para hacer nuestro análisis, partiremos de instituciones básicas del derecho civil, volviendo a ellas para tratar de exponer nuestros argumentos. Es de justicia decir que nos apoyaremos en una idea básica tratada por ALFARO ÁGUILA-REAL², al diferenciar claramente lo que es poder de mandato. Pero hasta llegar a eso, lo primero de todo es conocer la voluntad de los socios en cuanto a las normas queridas por ellos para regir la administración. Es un tema de interpretación el saber si los socios han decidido que las normas de la representación rijan también en el ámbito interno de relación para con la sociedad. Necesariamente habrá que acudir a los estatutos para saber qué es lo querido por los socios, pero en la mayoría de ellos utilizan referencias a preceptos del ámbito de representación. ¿Quiere eso decir que esas mismas normas se aplican al ámbito interno de gestión? Vayamos primero al derecho positivo para ver qué respuesta nos da. La LSC en su artículo 210 hace referencia a *los modos de organizar la administración*. El artículo 233 lleva como rubrica *la atribución del poder de representación* y el artículo 234 el de *ámbito del poder de representación*, ambos englobados en el Capítulo IV denominado *la representación de la sociedad*. Una primera impresión, por lo menos tras una interpretación literal, nos lleva a pensar que cuando se designan a dos administradores mancomunados y se les atribuye el poder de representación a los dos, se está pensando en la vertiente exterior y con ello en el poder, pero no en el ámbito interno de actuación para con la sociedad. Eso dejaría margen de maniobra a que los socios establecieran normas en los estatutos relativos a la gestión, como así se ha admitido en otras ocasiones por la DGSJyFP como luego veremos, aunque diga lo contrario la Resolución que comentamos. Si no hay nada establecido, hay que acudir a la figura del mandato que es la que regula las relaciones internas entre mandante (sociedad) y mandatario (administrador). En el Código Civil la regulación la encontramos en los artículos 1709 a 1739, no previendo en ninguno

² ALFARO ÁGUILA-REAL, J., «Pluralidad de los administradores en las sociedades de capital» en el blog *Almacén de derecho* [en línea], 8 enero 2016 [fecha de la consulta: 25 de noviembre de 2022]. Disponible en: <https://almacendederecho.org/pluralidad-de-administradores-en-sociedades-de-capital>

de ellos el supuesto de pluralidad de mandatarios, más allá de señalar en el artículo 1723 su responsabilidad, pero no así su forma de actuación. En la legislación mercantil tenemos que acudir necesariamente a la figura de la comisión mercantil en los artículos 244 y siguientes del Código de Comercio, donde tampoco el legislador ha previsto la pluralidad de comisionistas y su forma de actuación. Por ello, en aplicación del sistema de fuentes establecido, nos queda acudir al Código Civil y al Código de Comercio en su regulación del contrato social para sociedades civiles y para sociedades colectivas respectivamente. El artículo 1693 del CC dispone que *«cuando dos o más socios han sido encargados de la administración social sin determinarse sus funciones o sin haber expresado que no podrán obrar los unos sin el consentimiento de los otros, cada uno puede ejercer todos los actos de administración separadamente; pero cualquiera de ellos puede oponerse a las operaciones del otro antes de que éstas hayan producido efecto legal»*. Y en el Código de Comercio la norma equivalente se encuentra en el artículo 129 al establecer que, si *«la administración de las compañías colectivas no se hubiera limitado por un acto especial a alguno de los socios, todos tendrán la facultad de concurrir a la dirección y manejo de los negocios comunes, y los socios presentes se podrán de acuerdo para todo contrato u obligación que interese a la sociedad»*. Parece claro que el legislador quiere favorecer la actuación de alguno sin perjuicio de las acciones de los otros para impugnar u oponerse y salvar su responsabilidad para con la sociedad. Trasladado este esquema al supuesto de sociedades de capital que estamos comentando, el mismo implica: a) la opción de establecer por estatutos normas internas de actuación en el ámbito de gestión, como puede ser en materia de convocatoria de juntas, derecho de información o formulación de cuentas y con ello la designación de auditor, dado que se trata de normas de actuación propias del mandato entre mandante —sociedad— y mandatario —administradores—, diferentes del ámbito de representación externo por poder de actuación de cara a terceros, y b) a falta de esa previsión, la posibilidad de actuación individual de cualquier administrador —sin perjuicio de posibles impugnaciones por el resto o del régimen de responsabilidad en este caso— sobre la base del derecho positivo supletorio sobre el contrato social anteriormente expuesto.

Pero vamos a seguir con los argumentos de la Resolución para analizar a que se refieren claramente y criticar algunos de ellos. Como hemos señalado, el Centro Directivo identifica el nombramiento de auditor con un acto de naturaleza propia de gestión y buena administración, pero acto seguido, acude a las normas de la LSC sobre representación para determinar qué debe ser decidido por los dos administradores mancomunados. En nuestra opinión, como venimos exponiendo, incurre en error de concepto al identificar la esfera interna que es propia del ámbito del mandato con la representación. Veamos cómo el legislador de la LSC llegó hasta los artículos actuales de la misma para tratar de averiguar si hablan tanto de gestión como de representación. El RDL 1564/1989, de 22 de diciembre, de regulación de las Sociedades Anónimas (en adelante, LSA) solo tenía una disposición relativa a la representación en su artículo 125, al señalar que la sociedad tenía que determinar, *«en relación a los administradores que tenían atribuida la representación, si pueden hacerlo por si solos o necesitan hacerlo conjuntamente»*. Parece deducirse que lo que regulaba era el ámbito de representación y no así la gestión

que quedaba para su desenvolvimiento en manos del Derecho mercantil en un primer momento, y supletoriamente del Derecho civil. La Ley 2/1995, de 23 marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (en adelante, LSRL) regulaba en sus artículos 57, 62 y 63 los modos de organizar la administración, representación de la sociedad y el ámbito de la representación. Nuevamente solo se encargaba de la representación, no así de la gestión. Dichos artículos son el reflejo actual de los artículos 210, 233 y 234 de la LSC, añadiendo al artículo 210 en su segundo párrafo la especialidad de las sociedades anónimas pues si son más de dos administradores deben de constituir un consejo, y si son dos actuarán de forma conjunta. Por lo tanto, el legislador actual comete los mismos errores que en el pasado y no distingue y, con ello, no regula de manera diferente el ámbito de gestión respecto del ámbito de representación, dejando paso, como decimos, primero al propio Derecho mercantil, y en última instancia al Derecho civil para la regulación del ámbito interno que es la gestión. Si es cierto que la LSC tiene un artículo que no tenían la LSA ni LSRL, como es el artículo 209 que señala que *«es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en esta ley»*. Es de agradecer que aparezca reconocido el termino gestión para diferenciarlo de la representación, pero la ratio y el origen de dicho precepto no es intentar establecer un régimen uniforme reconocido en los artículos 210, 233 y 234 aludidos para los dos conceptos, sino más bien precisar que la gestión y la representación son competencia exclusiva del órgano de administración y no de la Junta General, salvo en los casos que lo permita la ley, que son contados: la aprobación de la gestión social *ex* artículos 160.a) y 164.1 de la LSC; la adquisición, enajenación o aportación a otra sociedad de activos esenciales *ex* artículo 160.f) de la LSC; o la posibilidad de impartir instrucciones o someter a autorización de la Junta General determinados asuntos de gestión según el artículo 161 de la LSC. Por lo tanto, es evidente el fin del indicado precepto, pues sería imposible que la Junta General se reuniera cada vez que haya que tomar alguna decisión en torno a instrucciones de los empleados, formas o dinámicas de llevar a cabo el trabajo, o la organización interna del establecimiento, entre otros.

Sigamos con los argumentos de la Dirección General. La misma cita, tanto en los ya transcritos como en otros fundamentos de derecho, diversas Resoluciones anteriores por haberse pronunciado sobre la imposibilidad de modulación del ámbito de gestión. Nos referiremos a las dos últimas, la Resolución de 23 de marzo de 2015, publicada en el BOE de 17 abril de 2015, y la Resolución de 27 julio de 2015, publicada en el BOE el 30 de septiembre de 2015.

Comencemos con la primera: el supuesto de hecho trata sobre una sociedad limitada con tres administradores mancomunados donde se convoca una junta por dos de ellos. El Centro Directivo resuelve diferenciado el poder de representación del poder de gestión, permitiendo en el primero cierta modulación, pues el poder de representación está caracterizado por los principios de agilidad y seguridad en el tráfico, no así en el segundo, el poder de gestión, al aplicar el artículo 166 de la LSC y exigir la convocatoria por los tres administradores, al ser mancomunados. Volvemos a pensar que no hay claridad en los conceptos a la hora de expresarse la DG. Es decir, no aceptamos el término «poder de gestión» para tratar de aplicar

la regulación de la representación a la gestión, pues esta está circunscrita al ámbito interno de relaciones con la sociedad, subsumida en la normativa del mandato como venimos exponiendo. Por lo tanto, no es que defendamos que en el ámbito interno quepa la modulación, que también lo hacemos si así se ha previsto en los estatutos, en cuyo caso habrá que estar a lo que en ellos se disponga sin que pueda actuarse en contrario, sino que, a falta de dicha regulación, la esfera interna se regula por las normas del mandato y esto haría posible la convocatoria por dos de los tres administradores mancomunados, sin perjuicio de su responsabilidad.

Pasemos a la segunda Resolución. Esta es de fecha 27 de julio de 2015, publicada en el BOE de 30 de septiembre de 2015. Se trata también de una sociedad limitada. El órgano de administración era el de tres administradores mancomunados, pero previendo en los estatutos que el poder de actuación y representación se podrá ejercer mancomunadamente por dos cualesquiera de ellos. La DG vuelve a resolver diferenciando el poder de representación con el poder de gestión, dándoles el mismo tratamiento *ex* artículos 210, 233 y 234 de la LSC, no admitiendo modulación alguna en el ámbito interno y teniendo que ser convocada la Junta General por los tres administradores mancomunados en base al artículo 166 de la LSC. Añade un nuevo argumento y es que dice que *«no cabe equiparar el presente supuesto al del fallecimiento o cese de uno de los tres administradores mancomunados, pues precisamente el artículo 171.2 de la LSC contempla estos supuestos singularmente como únicas excepciones a la regla general de convocatoria de todos los integrantes del órgano de administración plural»* haciendo alusión a unas Sentencias del Tribunal Supremo como son las de 24 de febrero de 1995, 8 de octubre de 2001, 4 de diciembre de 2002, 14 de marzo de 2005, 30 de octubre y 9 de diciembre de 2009, donde el TS señala que hay que seguir un criterio estricto a la hora de interpretar las normas sobre competencia para la convocatoria de la Junta. Nos parece afortunado traer a colación el citado precepto 171.2 de la LSC, pero creemos que yerra a la hora de aplicar su fundamento. No se puede basar en un argumento formal para negar la legitimación de la convocatoria por dos de los tres administradores mancomunados, y ello es así porque la ratio del artículo no es solo evitar la situación de acefalia, sino también el bloqueo social que pueda llegar a paralizar la actividad de la sociedad. Piénsese en el caso de un bloqueo constante por uno de los dos administradores mancomunados que impida la convocatoria de la Junta General para ser cesado y obligue siempre que haya este tipo de bloqueos a acudir a la convocatoria por vía judicial o registral. Es decir, la LSC, que trata de evitar formalismos innecesarios (el propio artículo 223 de la LSC permite separar al administrador sin que esté incluido en el orden del día), favorecer la seguridad y celeridad en el tráfico, y evitar, por lo tanto, situaciones de bloqueo que conduzcan a la propia disolución de la sociedad, no puede obligar a que se acuda a la vía judicial o registral con el perjuicio en cuanto a dilaciones y gastos que ello conlleva a las compañías en dicha situación. Por eso, antes de acudir a la vía judicial o registral, debe admitirse la convocatoria por dos de los tres administradores mancomunados o uno solo de los dos administradores mancomunados, si así se ha previsto en los estatutos, y a falta de regulación, la hecha unilateralmente por aplicación de las normas del CCo y CC ya dichas. Lo contrario sería admitir y fomentar las posibles situaciones de bloqueo vulnerando los principios mercantiles expuestos.

En la línea de lo tratado anteriormente, hay que señalar que la DG omite una resolución importante a nuestro parecer. Es la Resolución de 12 febrero de 2020, publicada en el BOE el 24 junio de 2020. Se trata de una sociedad limitada donde en su escritura de constitución los estatutos establecen «(...) *varios administradores mancomunados o conjuntos, con un mínimo de dos y un máximo de cinco, en cuyo caso el poder de representación será ejercido por dos cualesquiera de ellos; igualmente será válida la convocatoria de la junta general por uno en el caso de ser dos o dos cualesquiera en el caso de ser más de dos los administradores mancomunados (...)*». El registrador mercantil rechaza la inscripción de dicha cláusula porque desnaturaliza la modalidad o estructura del órgano de administración apoyándose en una Resolución de la DGRN³ de fecha 4 mayo de 2016, también alega que solo en los casos excepcionales el artículo 171 de la LSC permite que la convocatoria se haga solo por un administrador, no siendo en este caso el mismo supuesto. El Centro Directivo revoca la calificación y da la razón al notario recurrente, apoyándose en argumentos expuestos por él, señalando que la propia resolución de 4 de mayo de 2016 ya concluía que el ámbito interno de gestión «*corresponde a los administradores según la forma de ejercicio en el que han sido nombrados*», permitiendo a nuestro parecer cierto margen a la autonomía de voluntad para determinar cómo pueden actuar en actos de gestión como es el de la convocatoria del artículo 166 de la LSC. Por ello, establecer en estatutos que puedan actuar uno de los dos, o dos cualesquiera en caso de ser más, no vulnera las normas imperativas sobre capital social, ni de responsabilidad frente a terceros, ni los derechos de las minorías, ni contradice las normas configuradoras del tipo social elegido *ex* artículos 1255 y 1258 del CC y 28 de la LSC, facilitando la convocatoria de la junta, «*de suerte que ante la negativa o imposibilidad de concurso de uno de los tres administradores conjuntos se evite la convocatoria realizada por el letrado de la administración de justicia o el registrador, con la mayor dilación que pudiera comportar*»; y que lo establecido así en estatutos no se opone al artículo 171 de la LSC porque «*no desnaturaliza la estructura del órgano de administración mancomunada, pues como ha señalado el TS en su Sentencia 424/2019, de 16 de julio, la mancomunidad parcial se prevé legalmente solo respecto de la representación, pero no en cuanto a la gestión, salvo que los estatutos establezcan que los administradores con poder mancomunado puedan gestionar de forma solidaria los asuntos internos de la compañía*». Es evidente que la DG da un giro a su posición con relación a las antiguas resoluciones de 2015, permitiendo que el mandante —la sociedad— pueda establecer normas de actuación en el ámbito interno a los mandatarios —administradores— y que sean diferentes a su forma de actuación externa en el ámbito de representación. Nosotros vamos un paso más allá, y como venimos diciendo, junto con ALFARO ÁGUILA-REAL⁴, creemos incluso que, si no hay nada establecido en los estatutos, por aplicación de las normas supletorias del CC y CCo aludidas, uno solo de los administradores podría realizar actos de gestión y con ello convocar, sin perjuicio de las responsabilidades procedentes. Es decir, en la mayoría de los casos de actuaciones de gestión por parte de los administradores, las de mayor calado van a tener que tener un refrendo por parte de la sociedad, ya sea por rendición

³ Actual Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública.

⁴ ALFARO ÁGUILA-REAL, J., «Pluralidad de los administradores...», *cit.*

de cuentas, ya por acuerdos de junta. Por lo tanto, si ese consentimiento no está en los estatutos por no haberse establecido las normas de actuación interna de los administradores, lo van a poder tener después. Por ejemplo, un administrador mancomunado cree que lo mejor es prever un aumento de capital para obtener financiación dado que la sociedad está en una situación comprometida. Este administrador está actuando bajo los principios de buen fe y diligencia debida como un ordenado empresario adoptando medidas precisas para la buena dirección y control de la sociedad. El otro administrador mancomunado bloquea la situación. El primero convoca notificándose al segundo. ¿Se perjudican los derechos del administrador que bloquea la situación? Entendemos que no, porque tiene la obligación de asistencia a la junta y exponer y alegar lo que considere conveniente. ¿Se perjudica los derechos de la sociedad? Creemos que no, pues conocerá con detalles la situación y podrá decidir (y con ello consentir), si conviene o no, incluso cesar al disidente si lo considera conveniente, evitando posibles futuras situaciones de bloqueo entre administradores que serían perjudiciales para la sociedad. Y esto mismo se puede predicar en otras actuaciones de gestión que tiene el alcance interno que pasamos a ver a continuación, como puede ser el derecho de información o la formulación de las cuentas anuales, donde veremos que hay más beneficio para la sociedad y los socios sin que exista perjuicio para los terceros al permitir la actuación por uno solo de los dos administradores mancomunados.

Como ya hemos comentado, del artículo 209 de la LSC se desprende la distinción clara del ámbito de gestión respecto del ámbito de representación, y dentro del primero se encuentran algunos supuestos, entre otros, y sin ánimo exhaustivo, como son el derecho de información o la formulación de las cuentas anuales. En cuanto al derecho de información regulado en los artículos 196 y 197 de la LSC, la pregunta a realizar sería si es posible que, en caso de dos administradores mancomunados, solamente uno de ellos lo haya proporcionado. Necesariamente tenemos que partir de la ratio del derecho de información. Podría considerarse, en términos generales, como el cauce por el cual los socios tienen un conocimiento explícito y puntual de datos e información sobre asuntos sociales que serán sometidos a consideración de la Junta, para así poder formar una opinión fundada e informada. Una vez definido el fin del derecho de información, debemos de diferenciar el supuesto donde hay convocatoria previa de la Junta respecto del supuesto donde nos encontramos en una Junta Universal. Si hay previa convocatoria, los mismos argumentos para defender la validez de la hecha solo por uno de los administradores mancomunados son aplicables al cumplimiento del deber de suministrar la información por ese mismo administrador, pues derecho de información y convocatoria siguen el mismo camino, estando necesariamente ligados uno y otro. Y si se trata de Junta universal, donde necesariamente no hay envío ni acceso previo a la información y se debe de suministrar en el acto y verbalmente, ya el artículo 197.5 de la LSC para sociedades anónimas resuelve que su vulneración solo faculta a exigir su cumplimiento y solicitar los daños y perjuicios, pero no es causa de impugnación del acuerdo. Para parte de la doctrina, esa solución debe aplicarse también en las sociedades limitadas, aunque no contenga regulación expresa de ello en su artículo 196 de la LSC. Ello nos lleva a responder afirmativamente a la pregunta planteada al principio, pues aunque solo uno de los administradores proporcionara el derecho

de información, si el socio tiene conocimiento suficiente de ello, no podrá alegar un defecto formal que implique la vulneración de su derecho porque no haya sido suministrado conjuntamente por los dos administradores pues la finalidad del mismo se ha cumplido, máxime cuando en los casos de junta universal, como hemos visto, la propia LSC establece que no se podrá impugnar el acuerdo, y en la mayoría de los casos en que se alega la vulneración del derecho de información, el fin último es dejar sin efecto el acuerdo adoptado. En cuanto a la formulación de las cuentas anuales y el informe de gestión, el artículo 253 de la LSC señala que, si faltare la firma de alguno de ellos, se indicará en cada documento con expresa indicación de la causa. Del precepto parece deducirse que no todos los administradores pueden estar de acuerdo sobre la formulación de las cuentas o el informe de gestión, y por lo tanto, no todos participarán en su formulación. Por lo que cabría entender que el legislador está permitiendo la formulación por uno de los administradores mancomunados haciendo constar la causa que justifica la falta de la firma del otro. Esto es así porque la firma en las cuentas no es un requisito formal, sino también material, como resulta de las SAP de Las Palmas de 11 julio de 2005 y SAP de Alicante de 25 mayo de 2005, por la cual *«resulta la implicación absoluta de los firmantes con tales documentos integrantes de las cuentas, que forman una unidad y deben tener el efecto del artículo 172.2 de la LSA⁵ (...) dando opción a los administradores de salvar su responsabilidad e incluso de solicitar su disolución»*, al igual que lo dispuesto en la RDGRN en su Resolución de 17 de diciembre de 2012, según la cual la identificación de la causa de por qué no se ha firmado por algún administrador *«adquiere sentido si se relaciona con la identidad de los administradores que se abstuvieron de firmar, porque permite conocer si con esa omisión pretendieron salvar su responsabilidad o, por el contrario, fue originada por circunstancias o motivos ajenos a la propia sociedad y a su forma de llevar la contabilidad»*. Además, apoyándonos en la STS 9 mayo de 2005, que identifica que la falta de firma es un defecto subsanable, podemos diferenciar que una cosa es la formulación de las cuentas como deber general del artículo 35 del CCo y 253 de la LSC, y otra cosa es la aprobación o denegación por la Junta General, por lo que ésta última podrá subsanar la falta de las firmas en su formulación. Por todo ello, podemos concluir que el que uno de los administradores mancomunados no firme la formulación de las cuentas, no implica que estas no vayan a ser válidas. Todo lo contrario, permite salvar la responsabilidad de aquel que no las firme porque considere que no están bien elaboradas y quiera salvaguardar su responsabilidad. Por lo tanto, podría uno formularlas, notificar al otro, que se podría oponer y no firmarlas. En tal caso, podría convocar el primero la Junta General, hacer constar la falta de la firma, y someter las cuentas a votación en el órgano supremo de deliberación, el cual, si las aprueba, subsana la falta de firma por el otro y podrá exigirle responsabilidades. Como vemos, en el ámbito interno, permitir la actuación de uno solo de los administradores mancomunados, en la mayoría de los casos favorece a la sociedad evitando dilaciones y gastos innecesarios, y en nada perjudica a los terceros. Ni que decir tiene, que, si admitimos que solo un administrador mancomunado formule las cuentas, puede con ello también nombrar auditor de cuentas voluntario

⁵ Actual artículo 254 de la Ley de Sociedades de Capital.

en los casos que la sociedad no tuviera obligación de auditar, pues la facultad de nombramiento de auditor está embebida en la facultad de formulación de las cuentas anuales y su presentación. Por todo ello creemos que, en el caso examinado en la Resolución de 5 mayo de 2022, es perfectamente válida la designación de auditor por uno solo de los administradores mancomunados, no porque tenga un poder del otro para ello, sino porque en el ámbito interno, él solo puede hacerlo, a falta de previsión estatutaria en contrario que obligue a actuar en el ámbito de gestión a los dos, sin perjuicio de que su decisión sea reprobada por la sociedad, exigiéndole responsabilidades.

IV. LA RIGIDEZ DE LA DGSJyFP

Como hemos visto, ha tenido que pasar tiempo y al Centro Directivo le ha costado, pero poco a poco ha ido flexibilizando su criterio sobre la permisibilidad de actuación asilada de uno de los dos administradores mancomunados. Y como hemos visto, desde las Resoluciones del 2015, 2016 hasta la omitida de fecha 12 de febrero de 2020, mantenía un criterio formalista de actuación de consuno, no siendo proclive a permitir la modulación de la forma de actuación en el ámbito interno de gestión (aunque como hemos visto, se ha producido un nuevo retroceso en esta doctrina con la Resolución que estamos comentando de fecha 5 mayo 2022). Pero esto también sucedió en el ámbito externo de representación, donde tampoco era muy favorable a la modulación, hasta que llegaron las Resoluciones de fecha 12 de septiembre de 1994, 30 de diciembre de 1996 o 18 de julio de 2012, entre otras, donde permitieron la posibilidad de que los administradores mancomunados se otorguen poder en favor de sí mismos para actuar solidariamente, y creemos que era por una inexacta o inadecuada aplicación de los principios e instituciones de derecho civil en el derecho mercantil, que no deja de ser, más un derecho sustantivo y de contratos, en vez de un derecho meramente formal. Por ello, aunque no es objeto de estudio específico en este comentario, haremos mención a la posición sostenida por el Centro Directivo en los casos de revocación unilateral de un poder conferido por los dos administradores mancomunados para conocer la rigidez que preside la DG. La polémica comenzó con una Resolución de la DGRN de 12 de septiembre de 1994, donde dos administradores mancomunados se otorgaban poderes recíprocos para que pudieran actuar como solidarios, de forma individual, discutiéndose por parte de la doctrina que no debería de admitirse porque desvirtuaba la naturaleza de mancomunidad que era la voluntad de la sociedad al establecer la forma de actuación. En la citada Resolución se admitió dicho poder, pues es el órgano de administrador el que es competente para el otorgamiento de poderes y en nada desvirtúa el funcionamiento de la sociedad, pues cabría siempre cesar a los administradores, convocando una junta a petición de los socios legitimados para ello. Además, se admitió la posibilidad de revocación por uno solo, porque si necesitaba el concurso del otro apoderado, que era también administrador, no lo tendría nunca, y haría del poder una suerte de poder irrevocable no admisible. El siguiente paso fue la Resolución de 30 de diciembre de 1996, donde una sociedad tenía como órgano de administración un consejo donde se nombraron a tres consejeros delegados para que actuaran mancomunadamente al menos dos de ellos. En esta situación, dos de los consejeros apoderaron al tercero para que pudiera

actuar por sí solo. La DG resuelve de la misma manera, pero con cierto lío al tratarse de tres consejeros delegados y mantiene que debe revocarse por los dos poderdantes, porque si solo se admite el de uno, el otro podría junto con el otro consejero apoderado volver a otorgar el mismo poder, de suerte que, nuevamente, haría al apoderado como irrevocable en su situación. El siguiente caso fue el de la Resolución de 15 marzo de 2011, donde una sociedad tenía dos administradores mancomunados, uno era una persona física y el otro una persona jurídica, y el poder se otorgaba a un tercero que a su vez era la persona física representante de la persona jurídica administradora. La solución fue la misma que la del año 1994, pero el argumento esgrimido fue que el tercero apoderado era la persona física representante de la persona jurídica administrador, y por tanto coincidía la persona del apoderado con la de uno de los poderdantes. La evolución termina con las Resoluciones de fecha 15 de abril y 16 de septiembre de 2015, donde la DG no permite la revocación del poder por uno solo de los dos administradores mancomunados cuando el poder se otorgó a un tercero que es una persona física o persona jurídica que ni ostenta el cargo de administrador ni es su representante físico. Pero entendemos que todos los argumentos utilizados por la DG son equivocados por no profundizar en la institución de la representación de derecho civil de la que participa y con GONZÁLEZ-MENESES⁶, entendemos que la propia naturaleza de la mancomunidad obliga a que se permita la revocación unilateral, ya sea dado el poder a un administrador o a un tercero, pues la base de ello se encuentra en el control y la confianza depositada por los administradores en el apoderado: *«La mancomunidad será necesaria para mantener el poder, pero no para la revocación, pues si los administradores son responsables de lo hecho por el apoderado, si uno no quiere mantenerlo en el poder ¿cómo va a responder de ello cuando ya ha perdido su confianza? ¿Qué instrucciones va a seguir el apoderado de su poderdante —administradores mancomunados— cuando uno de ellos no quiere mantenerlo en el poder?»*. Es decir, solo hay que aplicar los caracteres propios de la institución de la representación en derecho civil como son: seguir las instrucciones del apoderado (*ex* artículo 1719 del CC), rendición de cuentas del apoderado a su poderdante (*ex* artículo 1720 de CC) y asunción de obligaciones y responsabilidades por el poderdante (*ex* artículo 1727 y siguientes del CC); para ver que si uno de los administradores mancomunados ya no está conforme con el apoderado, él solo podría revocar su poder, pues no va asumir lo hecho por el apoderado cuando no es lo querido por él, y difícilmente el apoderado va a haber seguido sus instrucciones cuando le está encomendando lo contrario con la revocación, que es que no actúe.

V. CONCLUSIÓN

Como se ha podido ver a lo largo de toda la exposición, a la hora de constituir una sociedad o de modificar el modo de organizar la administración, es conveniente por los socios hacer una reflexión profunda de si lo querido se refiere, no solo a la vertiente externa de representación para vincular el patrimonio social con los

⁶ GONZÁLEZ-MENESES, M., «Administración mancomunada y revocación de poderes», *El Notario del Siglo XXI*, núm. 61, mayo-junio, 2015.

terceros, sino también a la actuación en el ámbito interno de gestión, a la relación entre sociedad y administradores. Lo que venimos defendiendo es que es posible, en virtud del principio de autonomía de voluntad al no atentar contra los principios configuradores del tipo social exigido, el capital, el patrimonio, o por ende, los terceros, establecer en estatutos reglas de funcionamiento interno en sede de gestión, como la legitimación para la convocatoria de la Junta General y con ello el ejercicio de suministrar el derecho de información; o la formulación de las cuentas anuales y con ello la designación de auditor voluntario cuando no es competencia de la Junta General. Yendo por nuestra parte un paso más, entendemos que, aunque no haya norma en estatutos sobre el régimen interno de gestión, la aplicación supletoria de la normativa del mandato y del contrato social en el CC y CCo vista permite admitir la actuación de un solo administrador mancomunado con beneficios para la sociedad y sin perjuicios para terceros. Bien es cierto que hay que recordar la rigidez de la DGSJyFP a la hora de admitir la modulación expuesta, tanto en actos de representación como en actos de gestión, pero ello no puede ser obstáculo para tratar de dar cumplimiento al derecho sustantivo material y de contratos que es el derecho mercantil sin atender a su vertiente meramente formalista, evitando así acudir a convocatorias vía letrado de administración de justicia o registrador lo que conlleva gastos y dilaciones innecesarias.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- ALFARO ÁGUILA-REAL, J., «Pluralidad de los administradores en las sociedades de capital» en el blog *Almacén de derecho* [en línea], 8 enero 2016. Disponible en: <https://almacenederecho.org/pluralidad-de-administradores-en-sociedades-de-capital>
- PRENDES CARRIL, P., MARTÍNEZ-ECHEVARRÍA Y GARCÍA DE DUEÑAS, A., CABANAS TREJO, R. (dirs.), y BALLESTER AZPITARTE, L. (coord.), *Tratado de Sociedades de Capital*, Tomo I, Navarra, Thomsom Reuters-Aranzadi, 2017.
- GONZÁLEZ-MENESES, M., «Administración mancomunada y revocación de poderes», *El Notario del Siglo XXI* [en línea] número 61, septiembre-octubre, 2015. Disponible en: <https://www.elnotario.es/revista-61/4085-administracion-mancomunada-y-revocacion-de-poderes.html>
- BARRIOS ÁLVAREZ, J., «La doctrina de la DGRN sobre la convocatoria de junta por dos de los tres administradores mancomunados», *El Notario del Siglo XXI* [en línea] número 62, julio-agosto, 2015. Disponible en: <https://www.elnotario.es/index.php/hemeroteca/revista-62/4129-la-doctrina-de-la-dgrn-sobre-la-convocatoria-de-junta-por-dos-de-los-tres-administradores-mancomunados>

(Trabajo recibido el 28/11/2022
y aceptado para su publicación el 16/12/2022)

SISTEMA DE REPRESENTACIÓN PROPORCIONAL EN LAS SOCIEDADES LIMITADAS: UN EJEMPLO MÁS A LA INNECESARIDAD DE DISTINGUIR ENTRE SOCIEDADES ANÓNIMAS Y LIMITADAS

PERE ALBIOL BALLESTEROS

Notario de Sant Joan de Vilatorrada

RESUMEN

Analizamos la reciente Resolución 28 de marzo de 2022 (BOE-A-2022-6416) de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, donde da por finalizada la discusión de si es posible que las sociedades limitadas acudan al régimen de sistema proporcional para nombrar a los consejeros del Consejo de Administración. Manifestándose en que sí es posible acudir a esta forma de elección.

Palabras clave: proporcionalidad, estatutos, autonomía de la voluntad, minoritarios, mayorías, cooptación.

PERE ALBIOL BALLESTEROS

PROPORTIONAL REPRESENTATION SYSTEM IN LIMITED COMPANIES: A FURTHER EXAMPLE OF THE NEED TO DISTINGUISH BETWEEN PUBLIC AND PRIVATE LIMITED COMPANIES

PERE ALBIOL BALLESTEROS

Notary Public in Sant Joan de Vilatorrada

ABSTRACT

We analyze the recent Resolution of March 28th, 2022 (BOE-A-2022-6416) of the Directorate General for Legal Certainty and Public Faith, which puts an end to the discussion on whether it is possible for limited companies to use the proportional system to appoint directors to the Board of Directors. It states that it is indeed possible to use this form of election.

Keywords: proportionality, statutes, autonomy of will, minority, majorities, co-optation.

SUMARIO: I. SUPUESTO DE HECHO.— II. LEGISLACIÓN Y RESOLUCIONES ANTERIORES AL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY 1/2010.— III. SOLUCIÓN CON LA LEGISLACIÓN ACTUAL.— IV. ¿ES POSIBLE EXTENDER ESTA INTERPRETACIÓN AL SISTEMA DE COOPTACIÓN?— V. CONCLUSIÓN.— VI. BIBLIOGRAFÍA.

I. SUPUESTO DE HECHO

La sociedad «Servicios Logísticos Portuarios SLP, S.L.» procedió el 14 de septiembre de 2021 a elevar a público los acuerdos adoptados por su Junta General en la que modificaba sus estatutos, uno de ellos era el siguiente:

«Artículo 19 bis. Sistema de representación proporcional.

Las participaciones sociales que voluntariamente se agrupen, hasta constituir una cifra del capital social igual o superior a la que resulte de dividir este último por el número de componentes del consejo, tendrán derecho a designar los que, superando fracciones enteras, se deduzcan de la correspondiente proporción.

En el caso de que se haga uso de esta facultad, las participaciones sociales así agrupadas no intervendrán en la votación de los restantes componentes del consejo».

Sin embargo, el registrador mercantil de Vizcaya denegó la inscripción de la mencionada modificación estatutaria argumentando que vulneraba el art. 191 del Reglamento del Registro Mercantil y era contraria al criterio de la Resolución de la DGRN de 15 septiembre de 2008.

La calificación del registrador fue recurrida por «Servicios Logísticos Portuarios SLP, S.L.», resolviendo la DGSJFP en 28 marzo de 2022 a favor del recurrente.

II. LEGISLACIÓN Y RESOLUCIONES ANTERIORES AL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY 1/2010

Es necesario acudir a un análisis de la legislación anterior al Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital por dos razones principales. La primera de ellas,

porque la resolución esgrimida por el registrador es de 2008, anterior a la actual legislación. Y la segunda, porque muchos de los argumentos que niegan, aunque es la posición minoritaria y descartada por la actual DGSJFP, de la aplicación del sistema proporcional a las sociedades limitadas, se sustenta en una comparación de la legislación anterior y la actual.

Empezando por la legislación anterior, hay que acudir al artículo undécimo de la Ley 19/1989. Este precepto establecía una serie de remisiones globales al régimen de las sociedades anónimas para las sociedades limitadas (modificando la ley de 1953), salvo una particularidad en el sistema de administración:

Art. 11 de la Ley 1953, modificado por el artículo undécimo de la Ley 19/1989: *«Será de aplicación a los administradores de la sociedad de responsabilidad limitada lo dispuesto para los administradores de la sociedad anónima, salvo lo establecido en esta Ley».*

Pues bien, en la aludida ley no se hacía mención a la elección del sistema de representación proporcional para nombrar a los consejeros.

Incluso la más actual, pero también derogada Ley 2/1995, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, no contenía mención alguna sobre este sistema.

A partir de esta ley de 1995 se redactó el art. 191 del Reglamento del Registro Mercantil de 1996. A diferencia de la legislación anterior, que no se pronunciaba expresamente si era admisible acudir al sistema proporcional, este reglamento, en cambio, sí lo prohíbe expresamente:

«Artículo 191. Nombramiento de administradores.

Los administradores serán nombrados en el acto de constitución de la sociedad o por acuerdo de la Junta General con la mayoría legal o estatutariamente prevista. No se admitirá el nombramiento por cooptación, ni por el sistema de representación proporcional».

Con base a esta legislación, la doctrina minorista y la DGRN en 2008 esgrimió que no era aplicable la remisión genérica a la Ley de Sociedades Anónimas, fundamentándose en las siguientes razones:

- 1) No era posible acudir a la legislación de las sociedades anónimas para el régimen de administración. El precepto 11 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 1953 lo mencionaba expresamente. Tampoco por la Ley de 1995, que elimina el sistema de remisiones globales a la legislación de sociedades anónimas, tal y como declara su exposición de motivos (número I).

- 2) El art. 191 Reglamento del Registro Mercantil lo sigue prohibiendo expresamente hoy en día.
- 3) La propia exposición de motivos de la Ley de 1995 declara: *«no se ha considerado conveniente reconocer a la minoría el derecho de representación proporcional en el órgano de administración colegiado, evitando así que el eventual conflicto entre socios o grupos de socios alcance a un órgano en el que, por estrictas razones de eficacia, es aconsejable cierto grado de homogeneidad»*.
- 4) Era posible acudir a otros sistemas alternativos que igualmente protegían a la minoría en las sociedades limitadas como el sistema de voto plural, consistente en prever en estatutos que una participación social pudiese representar varios votos a efectos de los acuerdos. Sistema que por cierto también se prevé en la legislación actual: art. 96.3 en comparación al art. 96.2 de la Ley de Sociedades de Capital 1/2010.

Sin embargo, el TS en sentencia nº138/2009, por lo tanto, en sede de la Ley de 2/1995 de Sociedades de Responsabilidad Limitada, llegó a una conclusión distinta. Sus argumentos principales fueron:

- 1) El silencio legal de la Ley 2/1995, tal y como se indica en la exposición de motivos de la misma, no impide la implantación de este sistema vía estatutos.
- 2) No supone una vulneración al precepto que determina que los administradores serán designados por la Junta General, ya que son los propios socios quienes integran la Junta. Simplemente, se utiliza un sistema de elección distinto.
- 3) El art. 191 de Reglamento del Registro Mercantil es una norma reglamentaria, por lo que no debe prevalecer sobre una norma legal que es el principio de autonomía de voluntad recogido en el art. 12.3 de la Ley 2/1995.
- 4) Y, sobre todo, la intención del legislador de crear un tipo social flexible y elástico que pueda adaptarse a las necesidades de los socios y de la propia sociedad.

Una vez resumida la doctrina de la DGRN y el TS respecto a la legislación anterior, hay que acudir a lo realmente importante. A los efectos jurídicos actuales, dado que lo demás ha quedado en mera palabrería, ¿qué criterio es seguido hoy tras el TR 1/2010 de Sociedades de Capital?

III. SOLUCIÓN CON LA LEGISLACIÓN ACTUAL

Esta cuestión ha surgido de nuevo tras la vigente Ley de Sociedades de Capital. Habiendo reproducido el supuesto de hecho en el primer epígrafe, nos centraremos en la resolución de la DG, que ya anunciamos que va en el mismo sentido que la STS de 2009, e incluso añadiremos algunos argumentos secundarios para reforzar esta postura. En definitiva, es posible regular estatutariamente el sistema proporcional del art. 243 de la Ley de Sociedades de Capital, que alude solo a las sociedades anónimas.

La DG en la resolución de 28 marzo de 2022 utiliza muchos de los argumentos utilizados por el TS en 2009, aunque en ese momento se basara en una ley anterior. Y así:

- 1) El principio de autonomía de voluntad del art. 28 de la Ley de Sociedades de Capital, que es un traslado del 1255 CC en sede de contratación civil, tiene unas dimensiones muy amplias, con lo que, en caso de duda, habría que inclinarse hacia la admisibilidad del pacto discutido siempre que no haya un posible riesgo a los socios, sobre todo a los minoritarios. Este principio tiene solo una serie de limitaciones según el art. 28: las leyes y los principios configuradores de la SL.

Respecto al límite legal, no puede alegarse que se está vulnerado vía estatutos el art. 243 de la Ley de Sociedades de Capital, dado que solo menciona sociedades anónimas. Mantener esta postura es sostener un criterio demasiado formalista y literal de la norma, carente de otro argumento que la simple literalidad de las palabras, postura que ha de ser totalmente rechazada. Incluso podríamos alegar que el precepto no utiliza el término «solo» u otro que induzca a excluir a las sociedades limitadas. Simplemente, el legislador lo ha querido prever expresamente para las sociedades anónimas, dejando a las sociedades limitadas, con su mayor autonomía de voluntad reconocida en la exposición de motivos de la ley, que escojan los sistemas legales previstos expresamente o vía estatutos establezcan otros como, por ejemplo, el sistema proporcional, siempre que no vulnere los arts. 160 b) y 214 de la Ley de Sociedades de Capital.

Tampoco puede decirse que se vulneren estos preceptos, ya que el sistema proporcional no produce que los administradores no sean nombrados por la Junta General en un sentido estricto. Es cierto que en el sistema proporcional son solo unos socios quienes nombran a un consejero y no la Junta General en su conjunto. Pero al utilizar este sistema todos los consejeros serán nombrados por todos los socios, al descartarse los que han utilizado este sistema en el resto de los nombramientos, que es precisamente lo que pretende este art. 214 LSC: evitar sistemas en que solo uno o varios de los socios nombren a todos los administradores.

Respecto a los principios configuradores de la SL, supone justamente lo contrario, un refuerzo de un mayor margen autonomía de voluntad de la SL respecto a la SA. No hay argumento finalista que nos haga pensar

que no es conveniente este sistema para la SL. Es cierto que la DGRN en 2008 alegó que era una fuente de conflicto la implantación de este sistema en la SL, dado que podía dar lugar a consejeros con directrices totalmente heterogéneas según los socios que los habían nombrado, paralizando la sociedad. En su opinión, debería procurarse un criterio homogéneo en el Consejo, ya que habitualmente son sociedades de dimensiones pequeñas donde se busca la sencillez y rapidez. Pero este argumento podemos rebatirlo en dos puntos.

En primer lugar, el que haya discrepancia de criterios direccionales no tiene que entenderse en un sentido negativo. Precisamente el Consejo de Administración busca que haya diferentes consejeros con distintos criterios para tener una visión más plural y que estos discutan en sede del Consejo y lleguen a un acuerdo mediante una votación. Si lo buscado es una homogeneidad, simplemente habría que acudir al sistema «dictatorial» de administrador único. Y es que esta decisión, precisamente, quién mejor que los socios para escogerla cuando constituyen la sociedad o modifican los estatutos. Se han de proteger sus intereses y quién mejor que ellos para determinar cuáles son y cómo quieren que se dirija su sociedad.

En segundo lugar, no se puede alegar que este precepto suponga una vulneración de los derechos de los socios. Es cierto que un socio mayoritario pierde la oportunidad de nombrar todos los administradores con sus votos en la Junta General, pero hay que recordar que el legislador ha buscado siempre la protección del socio minoritario. Y precisamente este sistema se creó para protegerlo frente al socio mayoritario.

- 2) La aprobación de la Ley 5/2015 de Sociedades Laborales ha añadido un argumento a favor de su posibilidad. El art. 13.2 permite que tanto la SA como la SL opten por el sistema de proporcionalidad:

«Si la sociedad laboral estuviera administrada por un Consejo de Administración, los titulares de acciones o participaciones de la clase general podrán agrupar sus acciones o participaciones sociales para nombrar a sus miembros conforme al sistema de representación proporcional previsto en el artículo 243 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio».

Con lo que es absurdo admitirlo por el legislador en la sociedad laboral limitada y no en la sociedad limitada sin más, donde la segunda no deja de ser un subtipo de la primera. Y es que esto nos hace pensar simplemente que el legislador al redactar la ley dilucidó que para este subtipo social era extremadamente útil la utilización de este sistema y lo previó expresamente, dado que habría muchos socios laborales minoristas con diferentes intereses frente a los demás socios laborales o generales. Por lo tanto, refuerza nuestra idea de que este sistema no ha de prohibirse *per se* para la SL general, sino que son los propios socios quienes han de decidir si quieren o no implantar este sistema según sus necesidades. Pero tampoco el legislador puede obligar a la SL a que se pueda acudir siempre a este sistema, dado su posible conflictividad antes mencionada. Con lo que la la-

guna del legislador desde la Ley de 1995 es totalmente acertada, habiendo sido un error tanto su implantación legal como su prohibición.

Tras estos fundamentos del TS y la DG para sustentar la admisibilidad vía estatutos del sistema proporcional en el Consejo de Administración de la SL, podemos añadir otros de menor envergadura:

- 3) La Ley 1/2010 de Sociedades de Capital se trata tan solo de un Texto Refundido, por lo que solo se trata de una simple unión de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989 y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 1995. Y dado que en esta última no sé preveía esta posibilidad expresamente, a buen criterio desde mi punto de vista, no podría introducirse en el Texto Refundido. Es por ello que ha sido preciso analizar la ley de 1995 para hablar sobre la cuestión.
- 4) Aparte de que el Reglamento del Registro Mercantil es una norma de rango inferior al art. 28 de la Ley de Sociedades de Capital, también puede alegarse que el Reglamento se excede de sus funciones en el art. 191. Al Reglamento le corresponde regular el funcionamiento y requisitos necesarios para acceder al Registro, pero no debería entrar a regular materias de carácter sustantivo. Es decir, no le corresponde elegir si es posible o no ese sistema ante la laguna legal.
- 5) Finalmente podríamos acudir a las reglas interpretativas de las normas, esto es, al art. 3 del Código Civil como norma subsidiaria *ex* art. 4.3 del Código Civil, con lo que hay que interpretar el art. 243 de la Ley Sociedades de Capital según la realidad del momento. En la actualidad, las diferencias entre las sociedades anónimas y limitadas se han ido diluyendo a lo largo del tiempo, con lo que cada vez son más comunes las resoluciones y sentencias que permiten que lo regulado para la sociedad anónima sea extensible también a las sociedades limitadas. Incluso hay autores que sostienen que debería eliminarse la distinción entre sociedades anónimas y limitadas. Sería perfectamente posible establecer un único tipo social, ya que las únicas diferencias relevantes hoy en día son la mayor o menor libertad en transmitir las participaciones sociales o acciones; las mayorías para la adopción de los acuerdos de la Junta General; y el grado de control y rapidez en la constitución de una y otra. Podría solventarse perfectamente con crear un único tipo social, pero permitiendo diferentes formas de constitución, donde un menor control implica una mayor rapidez, pero a su vez, una responsabilidad personal de los socios fundadores y administradores por la realidad en las aportaciones y sus valoraciones, tal y como se ha establecido para la sociedad limitada en el art. 68.2 de la Ley de Sociedades de Capital. Con esto quiero decir que no hay que entender las sociedades anónimas como antagónicas a las limitadas, sino todo lo contrario, son tipos sociales muy parecidos en que una puede beber de

la otra, especialmente la sociedad limitada, dada la intención del legislador de darle un gran ámbito de autonomía de voluntad. Algunos ejemplos de aplicación del régimen de la sociedad anónima a la sociedad limitada fueron mencionados por el recurrente como la posibilidad de que la sociedad limitada acuda a la asistencia telemática, hoy ya regulada para la sociedad limitada y anónima (Ley 5/2021) o también la posibilidad de que el Consejo de Administración decida por voto por escrito sin sesión del art. 248.2 Ley de Sociedades de Capital, sostenido por algunos autores.

Admitido el sistema de proporcionalidad, se plantea un problema lógico, ¿cuál es la mayoría necesaria para adoptar dicho sistema de elección?

Dicho problema no ha sido planteado en los casos acontecidos hasta la actualidad, puesto que se partía de que los socios habían acordado este sistema en el momento fundacional. Pero es discutible qué mayorías se requerirían si los socios decidieran implantar este sistema posteriormente. A mi entender, tres mayorías son las debatibles:

- a) *Unanimidad*: en cuanto es una modificación esencial a la toma de las decisiones de la sociedad, ya que son los administradores a quienes les corresponde la gestión y representación de la misma. Esta postura se encuentra con el obstáculo del principio de democracia de las sociedades de capital, donde por esencia las decisiones de las sociedades se toman en función al capital que tiene cada socio y no personalmente, en contraposición a las sociedades personalistas. Manifestación de este principio es el art. 93 c) de la Ley de Sociedades de Capital, en que se estipula que votar es un derecho mínimo y el art. 96.2 Ley de Sociedades de Capital que, en sede de sociedades anónimas, prohíbe las acciones con doble voto o las llamadas acciones de oro, si bien en la sociedad limitada sí que las admite el 96.3 de dicha ley.
- b) *Mayoría reforzada de dos tercios* (art. 199 b): sosteniendo que se trata de una modificación esencial en la dirección de la sociedad. Y entenderlo en sentido muy amplio como una modificación de su estructura, pudiendo hacer una especie de analogía con los supuestos de modificaciones estructurales de dicho apartado. Si bien sostener esta postura es muy arriesgado en cuanto que las mayorías reforzadas son supuestos especiales y contrarias al principio de democracia, con lo que son de interpretación restrictiva.
- c) *Mayorías reforzadas de la mitad de los votos* (art. 199 a): al ser una modificación estatutaria. Parece esta la tesis más viable dado que encaja en el supuesto literal. Por no decir que, en otros casos especiales, como el del art. 160 f) LSC, la doctrina mayoritaria sostiene que basta con la mayoría ordinaria y no cabe asemejarla a una modificación estructural, pese a que tiene por fin evitar estas operaciones indirectamente.

Una vez resuelta y zanjada la cuestión sobre si cabe que una sociedad limitada regule vía estatutos el sistema de elección proporcional del art. 243 Ley Sociedades de Capital, podemos discutir otros supuestos regulados expresamente para la sociedad anónima y no para la sociedad limitada en el ámbito de la elección de los consejeros. Nos estamos refiriendo al sistema de cooptación del art. 244 de la Ley de Sociedades de Capital.

IV. ¿ES POSIBLE EXTENDER ESTA INTERPRETACIÓN AL SISTEMA DE COOPTACIÓN?

Esta cuestión, si bien ya ha sido tratada por la DGSJFP en diversas ocasiones, es interesante volverla a analizar tras el cambio de criterio de la DG en esta resolución de marzo de 2022.

Así, en un primer momento, en consonancia con la doctrina de la resolución de 2008, la DG en resolución de 30 de septiembre de 2015 concluyó que no era posible que en las sociedades limitadas se nombrará un consejero por el Consejo de Administración a través del sistema de cooptación. Sus argumentos eran precisamente los alegados en la resolución de 2008 para el sistema proporcional, esto es, el art. 191 del Reglamento del Registro Mercantil que lo prohíbe expresamente y el art. 214 de la Ley de Sociedades de Capital, que declara que solo corresponde a la Junta General nombrar a los administradores sin más excepciones que las establecidas en la ley.

Sin embargo, la resolución de 2022 podría hacer pensar que la DG podría cambiar de criterio en un futuro. Ante esta situación intentaremos adelantarnos.

En mi opinión, el supuesto de hecho no es idéntico. Los argumentos para admitir el sistema de proporcionalidad no son equiparables al sistema de cooptación.

En primer lugar, son sujetos distintos quienes nombran a los administradores en las excepciones del art. 243 y 244 de la Ley de Sociedades de Capital. En el art. 243 son los socios quienes lo nombran, mientras que en el 244 serían los propios consejeros. Diferencia sustancial, ya que para el primer caso sí que se puede hacer una interpretación más amplia del art. 214 puesto que, en definitiva, la Junta General está integrada por los socios. por lo que a efectos prácticos los nombran los mismos. Pero en el segundo caso no es así.

En segundo lugar, estaría la finalidad de ambas excepciones. La del art. 243 es la de la protección de la minoría, es decir, que los minoritarios puedan aliarse y sentirse representados en el Consejo de Administración. Mientras que el art. 244 busca una solución temporal para el adecuado funcionamiento del Consejo. El principio de protección de la minoría es un principio consagrado en toda la ley de sociedades de capital. Ejemplos de ello son la convocatoria de la Junta General por los socios que representen un 5 % (art. 168 LSC), la legitimación para iniciar la

acción social de responsabilidad o el nombramiento de auditor por la minoría (art. 272 LSC). Con lo que aquellos preceptos cuya finalidad sea alcanzar este principio pueden entenderse extensibles a ambos tipos de sociedad, tanta a la sociedad limitada como a la anónima. El art. 244 se sustenta en el principio de la agilidad del tráfico mercantil, principio de gran importancia en el ámbito de las sociedades anónimas, ya que normalmente este tipo de sociedades son grandes corporaciones cuyo funcionamiento es lento y burocrático. No es lo mismo, desde un punto de vista práctico, la convocatoria de una Junta General de una sociedad limitada con escasos socios que una sociedad anónima con miles de socios, donde se han de asegurar que los socios han sido debidamente notificados. Y es esta la razón principal por la que se implantó el art. 244 para la sociedad anónima. Intenta evitar convocar una Junta General extraordinaria solo para este asunto acudiendo a una solución temporal. Por lo que considero que el problema que intenta solucionar el 244 en un primer momento no está pensado para las sociedades limitadas, donde tradicionalmente atienden a sociedades de menor tamaño y de carácter más personal y familiar y donde los consejeros son los propios socios de la sociedad.

En tercer lugar, no es aplicable el argumento de la Ley de Sociedades Laborales. Esta ley precisamente sí que menciona el sistema proporcional, pero no el de cooptación, lo que incide en que no cabe aplicar la misma argumentación para admitir ambas figuras, ya que, como hemos explicado, la finalidad es totalmente distinta.

En consecuencia, los únicos argumentos a su favor quedan reducidos a la interpretación amplia de la autonomía de la voluntad del art. 28 LSC y el principio general del derecho mercantil de agilidad y rapidez. Aunque también podemos añadir que no se encuentra obstáculo suficiente para impedir que todos los socios acuerden por unanimidad en la escritura fundacional implantar este sistema. Aquí estamos otra vez en el caso anterior: quién mejor que los socios para decidir como quieren regular internamente su sociedad. El legislador lo previó expresamente para la sociedad anónima, ya que era esencial dada su tendencia a ser sociedades de mayor tamaño, pero ello no impide que las sociedades limitadas puedan tener ese mismo problema. Por ello, en mi opinión sí que sería posible admitir esta cláusula en la escritura fundacional.

Asimismo, se plantearía qué mayorías son necesarias para instaurar este sistema durante la vida de la sociedad. Para resolver esta cuestión podríamos sostener alguna de las diferentes tesis vistas para el sistema de proporcionalidad.

V. CONCLUSIÓN

Tras el análisis de estos dos sistemas excepcionales de nombramiento de los consejeros, podemos concluir que, en el primer caso, el sistema de proporcionalidad, es una manifestación más de la homogeneización de la sociedad limitada y la sociedad anónima. Además, un ejemplo más de la importancia del principio de autonomía de la voluntad en las sociedades limitadas y la protección de los

minoristas. Por lo tanto, no hay que acudir a la literalidad de la norma, sino ver su finalidad. En definitiva, las sociedades limitadas sí que pueden acudir vía estatutos a este sistema.

En cuanto al sistema de cooptación, no hay que caer en el error de asimilarlo al primer caso y aplicar «analógicamente» la misma doctrina. En mi opinión, aun así, se debe entender posible acudir a este sistema en la sociedad limitada. Porque los socios son los que saben mejor cómo quieren que se organice su sociedad y que la implantación de este sistema no daña en absoluto a terceros como los acreedores.

VI. BIBLIOGRAFÍA

Resolución de 17 de marzo de 1995, de la Dirección General de los Registros y del Notariado. Publicado en: BOE 25 abril de 1995.

Resolución de 15 de septiembre de 2008, de la Dirección General de los Registros y del Notariado. Publicado en: BOE núm. 246, de 11 de octubre de 2008.

Sentencia del tribunal Supremo número 138/2009, de 6 de marzo. Ponente: Don José Ramón Ferrándiz Gabriel.

Resolución de 28 de marzo de 2022, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública. Publicado en: BOE núm. 93, de 19 de abril de 2022.

URÍA y MENÉNDEZ, *Curso de Derecho mercantil*, 1, 2ª ed., Navarra, Thomson Reuters-Civitas, 2006. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7993943>

*(Trabajo recibido el 8/12/2022
y aceptado para su publicación el 16/12/2022)*

PRÁCTICA JURÍDICA Y CLAUSULADO

CLAUSULADO PARA LA CONSTITUCIÓN DE GRUPOS DE SOCIEDADES

EDUARDO HIJAS CID

Notario de Madrid

RESUMEN

En el presente trabajo el autor nos propone un modelo de escritura de constitución de grupo de sociedades, junto con dos posibles cláusulas estatutarias para el supuesto de integrarse su sociedad en un grupo: la primera, relativa a la actuación y responsabilidad del administrador y la segunda, relativa al derecho de separación de los socios.

Palabras clave: grupo de sociedades, escritura de constitución, estatutos, administrador, responsabilidad.

CLAUSES FOR THE INCORPORATION OF GROUPS OF COMPANIES

EDUARDO HIJAS CID

Notary Public in Madrid

ABSTRACT

In this paper, the author proposes a model deed of articles of association for a group of companies, together with two possible clauses in the company's bylaws for the case of the integration of the company into a group: the first relating to the actions and liability of the administrator and the second relating to the right of separation of partners..

Keywords: group of companies, articles of association, company's bylaws, company's director, liability.

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.— II. MODELO DE CONSTITUCIÓN DE GRUPO SOCIETARIO.— III. CLÁUSULAS ESTATUTARIAS A INCLUIR A LA HORA DE CONSTITUIR UN GRUPO DE SOCIEDADES: 1. Deber de diligencia de los administradores. 2. Derecho de separación en caso de incorporación a grupo societario o cumplimiento de instrucciones perjudiciales (sociedades no cotizadas).

I. INTRODUCCIÓN

En los grupos de sociedades, la dirección unitaria puede no estar contemplada o recogida en un contrato, de modo que la existencia del mismo se deduce de la concurrencia de alguno de los supuestos de hecho contemplados en el artículo 42 del Código de Comercio, sumado a una dirección unitaria de las sociedades integrantes (en el caso de los grupos jerárquicos) o la coincidencia en la composición de los órganos de administración de las sociedades agrupadas (en los grupos paritarios).

Para las cooperativas, su ley reguladora exige que el contrato conste por escrito, debiendo elevarse a escritura pública a fin de inscribirlo en la hoja registral correspondiente a cada sociedad integrada en el grupo. Entendemos que no cabe recurrir a una aplicación analógica del artículo 78¹ de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de

¹ “**Artículo 78. Grupo cooperativo.**

1. Se entiende por grupo cooperativo, a los efectos de esta Ley, el conjunto formado por varias sociedades cooperativas, cualquiera que sea su clase, y la entidad cabeza de grupo que ejercita facultades o emite instrucciones de obligado cumplimiento para las cooperativas agrupadas, de forma que se produce una unidad de decisión en el ámbito de dichas facultades.

2. La emisión de instrucciones podrá afectar a distintos ámbitos de gestión, administración o gobierno, entre los que podrían incluirse:

a) El establecimiento en las cooperativas de base de normas estatutarias y reglamentarias comunes.

b) El establecimiento de relaciones asociativas entre las entidades de base.

c) Compromisos de aportación periódica de recursos calculados en función de su respectiva evolución empresarial o cuenta de resultados.

3. La aprobación de la incorporación al grupo cooperativo precisará el acuerdo inicial de cada una de las entidades de base, conforme a sus propias reglas de competencia y funcionamiento.

4. Los compromisos generales asumidos ante el grupo deberán formalizarse por escrito, sea en los Estatutos de la entidad cabeza de grupo, si es sociedad cooperativa, o mediante otro documento contractual que necesariamente deberá incluir la duración del mismo, caso de ser limitada, el procedimiento para su modificación, el procedimiento para la separación de una sociedad cooperativa y las facultades cuyo ejercicio se acuerda atribuir a la entidad cabeza de grupo. La modificación, ampliación o resolución de los compromisos indicados podrá efectuarse, si así se ha

Cooperativas, en este punto para las sociedades de capital, porque no hay excepciones al principio de *numerus clausus* de los sujetos y actos susceptibles de inscripción en el Registro Mercantil (artículo 16.1 Código de Comercio). Por tanto, hasta que se autorice legislativamente esta inscripción solamente será viable en sede de sociedades cooperativas. Sin embargo, es una posibilidad que no debe descartarse en un futuro próximo, como lo demuestra que el artículo 291-7 del Anteproyecto de Ley de Código Mercantil la recoge en su apartado 1².

Expuesto lo anterior, nada obsta a que se pueda formalizar en escritura pública el contrato de constitución de un grupo societario o elevar a instrumento público el contrato suscrito en documento privado, lo que otorgaría a dicho negocio documentado el doble efecto de constituir un elemento de prueba privilegiado y de servir como título ejecutivo.

En este número compartimos nuestro modelo propuesto de escritura de constitución de grupo societario jerárquico, junto con dos cláusulas estatutarias: la primera, regula la actuación y responsabilidad del administrador, en caso de integrarse su sociedad en un grupo y la segunda, articula el derecho de separación de los socios en estos supuestos.

II. MODELO DE CONSTITUCIÓN DE GRUPO SOCIETARIO

ESCRITURA DE FORMALIZACIÓN DE CONTRATO DE GRUPO SOCIETARIO

NÚMERO: *.

En * (*), mi residencia, a *.

Ante mí, *, Notario del Ilustre Colegio de *,

----- COMPARECEN -----

DON *, mayor de edad, nacido el día *, de profesión *, vecino de *, con domicilio en la calle *, número *.

establecido, mediante acuerdo del órgano máximo de la entidad cabeza de grupo. El documento contractual deberá elevarse a escritura pública.

5. El acuerdo de integración en un grupo se anotará en la hoja correspondiente a cada sociedad cooperativa en el Registro competente.

6. La responsabilidad derivada de las operaciones que realicen directamente con terceros las sociedades cooperativas integradas en un grupo, no alcanzará al mismo, ni a las demás sociedades cooperativas que lo integran.”

² “Artículo 291-7. Deber de inscripción del grupo.

1. La integración y la separación se inscribirán en la hoja abierta a cada una de las sociedades del grupo en el correspondiente Registro Mercantil y se publicarán en el Boletín Oficial del Registro Mercantil y, si existieran, en las páginas web de la sociedad dominante y de cada una de las sociedades dominadas”.

Me exhibe Documento Nacional de Identidad y N.I.F. número *.

DOÑA *, mayor de edad, nacida el día *, de profesión *, vecina de *, con domicilio en la calle *, número *.

Me exhibe Documento Nacional de Identidad y N.I.F. número *.

----- INTERVIENEN: -----

A) DON *, interviene, como Administrador Único/Administrador Solidario, cargo que asegura ejerce en la actualidad, en nombre y representación, de la Compañía Mercantil “* SOCIEDAD ANÓNIMA”, domiciliada en * (*), calle *, número *.

Constituida por tiempo indefinido en escritura otorgada ante el Notario de * (*), don * el día *, número * de Protocolo; inscrita en el Registro Mercantil de * en el Tomo *, Folio *, Sección *, Hoja *-*, Inscripción 1ª.

Tiene asignado el C.I.F. número *-*, en vigor, según compruebo.

La actividad de la persona jurídica otorgante, según las manifestaciones de su representante y del título constitutivo que he tenido a la vista, es: “*”.

Sus facultades representativas acreditadas, que bajo mi responsabilidad juzgo suficientes para otorgar la presente escritura y todos los pactos complementarios incluidos en esta escritura, resultan de su citado cargo de Administrador Único, para el que fue nombrado por plazo indefinido en la escritura fundacional de la Sociedad, anteriormente relacionada; de la que me exhibe copia autorizada. Se encuentra especialmente autorizado, además, por el acuerdo de la Junta General que posteriormente se dirá.

Manifiesta DON *, según interviene, que los datos de identificación de la Sociedad que representa y muy especialmente su objeto social y domicilio no han variado respecto de los consignados en las manifestaciones y en los documentos fehacientes relacionados.

Por razón de su cargo y a la vista de las escrituras reseñadas, yo, el Notario, juzgo suficientes las facultades de representación orgánica acreditadas para el presente otorgamiento.

Yo, el Notario, hago constar expresamente que he cumplido con la obligación de identificación del titular real que impone la Ley 10/2010, de 28 de abril, cuyo resultado consta en Acta autorizada el día * por el Notario de * (*), don *, número * de Protocolo, de la que me exhibe copia autorizada, manifestando DON *, según interviene, no haberse modificado el contenido de la misma.

B) DOÑA *, interviene, como Administradora Única/Administradora Solidaria, cargo que asegura ejerce en la actualidad, en nombre y representación, de la Compañía Mercantil “* SOCIEDAD ANÓNIMA”, domiciliada en * (*), calle *, número *.

Constituida por tiempo indefinido en escritura otorgada ante el Notario de * (*), don * el día *, número * de Protocolo; inscrita en el Registro Mercantil de * en el Tomo *, Folio *, Sección *, Hoja *-*, Inscripción 1ª.

Tiene asignado el C.I.F. número *-*, en vigor, según compruebo.

La actividad de la persona jurídica otorgante, según las manifestaciones de su representante y del título constitutivo que he tenido a la vista, es: “**”.

Sus facultades representativas acreditadas, que bajo mi responsabilidad juzgo suficientes para otorgar la presente escritura y todos los pactos complementarios incluidos en esta escritura, resultan de su citado cargo de Administradora Única, para el que fue nombrada por plazo indefinido en la escritura fundacional de la Sociedad, anteriormente relacionada; de la que me exhibe copia autorizada. Se encuentra especialmente autorizada, además, por el acuerdo de la Junta General que posteriormente se dirá.

Manifiesta DOÑA *, según interviene, que los datos de identificación de la Sociedad que representa y muy especialmente su objeto social y domicilio no han variado respecto de los consignados en las manifestaciones y en los documentos fehacientes relacionados.

Por razón de su cargo y a la vista de las escrituras reseñadas, yo, el Notario, juzgo suficientes las facultades de representación orgánica acreditadas para el presente otorgamiento.

Yo, el Notario, hago constar expresamente que he cumplido con la obligación de identificación del titular real que impone la Ley 10/2010, de 28 de abril, cuyo resultado consta en Acta autorizada el día * por el Notario de * (*), don *, número * de Protocolo, de la que me exhibe copia autorizada, manifestando DOÑA *, según interviene, no haberse modificado el contenido de la misma.

Identifico a los comparecientes por sus reseñados documentos de identidad. A mi juicio, según intervienen, pueden ejercitar por sí solos su capacidad jurídica para otorgar la presente ESCRITURA DE FORMALIZACIÓN DE CONTRATO DE GRUPO SOCIETARIO, y al efecto,

----- EXPONEN: -----

Que las sociedades “*, S.A.” y “*, S.A.” están interesadas en vincularse de forma estable y, como consecuencia, acordaron en Junta los siguientes acuerdos:

La sociedad “* S.A.” se reunió en Junta Universal de fecha *, adoptando por acuerdo unánime de los socios la integración en un grupo jerárquico —en calidad de sociedad matriz o cabecera— con la sociedad “* S.A.”, según resulta de la certificación expedida por el administrador único/solidario, Don/Doña */ o por el Secretario del Consejo de Administración, Don/Doña *, con el visto bueno de su Presidente/a, Don /Doña*, cuya/s firma/s considero legítimas por haber sido puestas en mi presencia/por serme conocidas/por coincidir con las que obran en mi protocolo.

La sociedad “* S.A.” se reunió en Junta Universal de fecha *, adoptando por acuerdo unánime de los socios la integración en un grupo jerárquico —en calidad de sociedad filial— con la sociedad “* S.A.”, según resulta de la certificación expedida por el administrador único/solidario, Don/Doña */ o por el Secretario del Consejo de Administración, Don/Doña *, con el visto bueno de su Presidente/a, Don /Doña*, cuya/s firma/s considero

legítimas por haber sido puestas en mi presencia/por serme conocidas/por coincidir con las que obran en mi protocolo.

[Los certificados de los acuerdos deberán transcribir literalmente cada una de las estipulaciones del contrato que se mencionan a continuación, a fin de acreditar que la junta general ha consentido expresamente todas las cláusulas. Nada dice la ley de mayorías, aunque lo más prudente sería exigir las mayorías cualificadas de modificación de Estatutos Sociales].

Expuesto cuanto antecede, las sociedades intervinientes, según están representadas, ejecutan los acuerdos de sus respectivas Juntas de socios, mediante la presente ESCRITURA DE FORMALIZACIÓN DE CONTRATO DE GRUPO SOCIETARIO JERÁRQUICO, con arreglo a las siguientes,

----- ESTIPULACIONES -----

PRIMERA.- La mercantil “* S.A.” se obliga por el otorgamiento de la presente a subordinar la gestión de su sociedad a las directrices de la mercantil “* S.A.”. A resultas de esta obligación, “* S.A.” queda facultada para impartir al órgano de administración de “* S.A.” las instrucciones que considere convenientes con arreglo a lo dispuesto en la cláusula siguiente y dentro de los límites pactados.

“* S.A.” se obliga a cumplir fielmente las instrucciones que imparta la mercantil “* S.A.”, siempre que se encuentren dentro de los límites regulados en la cláusula que sigue.

SEGUNDA.- La emisión de las instrucciones se sujetará a las siguientes reglas:

a) Órgano competente de la sociedad matriz para la emisión de las instrucciones: lo será el órgano de administración y sus integrantes, aplicándose las normas de actuación de la forma concreta de administración que ostente la matriz. En caso de Consejo de Administración y siempre que este hubiera designado un Consejero-Delegado con facultades suficientes, se admitirá que sea este cargo el que imparta las instrucciones. No se admitirá la emisión de instrucciones por parte de un apoderado de la sociedad que no ostente el cargo de administrador/ o bien, se admitirá que la emisión de las instrucciones se realice por un apoderado designado por el órgano de administración de la sociedad matriz.

Conforme al artículo 231 *bis* del TRLSC, la aprobación de las operaciones que celebre la sociedad con su sociedad dominante u otras sociedades del grupo sujetas a conflicto de interés corresponderá a la junta general cuando el negocio o transacción en que consista, por su propia naturaleza, esté legalmente reservada a la competencia de este órgano y, en todo caso, cuando el importe o valor de la operación o el importe total del conjunto de operaciones previstas en un acuerdo o contrato marco sea superior al 10 % del activo total de la sociedad.

b) El destinatario de las instrucciones impartidas será el órgano de administración de la sociedad filial.

c) El ámbito objeto de las instrucciones se ciñe a la gestión y administración de la sociedad, pudiendo consistir —con ánimo exhaustivo/ o bien, sin ánimo exhaustivo— en:

- Aportación de recursos.
- Prestación de garantías a favor de la sociedad matriz, en los préstamos que esta con-
cierte en calidad de prestataria.
- Cesión de carteras de clientes.
- Adquisición conjunta de mercaderías y toda clase de bienes y activos para la obten-
ción de un precio más competitivo.
- Prestación de servicios a los clientes de la sociedad matriz, cuando ésta se lo requiera.

d) Las instrucciones deberán ser cumplidas por el administrador de la sociedad filial, aunque sean perjudiciales para la sociedad que representa, si bien se le permitirá demorar la ejecución de las citadas instrucciones hasta que obtenga la autorización de la Junta General de su sociedad, en los tres casos siguientes:

- Cuando el administrador tenga motivos suficientes para entender que el cumplimiento de las instrucciones hará incurrir a la sociedad en insolvencia y, consecuentemente, desem-
bocará en la apertura de un procedimiento concursal.
- Cuando el cumplimiento de las instrucciones pueda llevar consigo la disolución de la
sociedad por otros motivos (entre los que destaca la imposibilidad manifiesta de realizar el
objeto social).
- Cuando la sociedad matriz haya incumplido su obligación de mantener las medidas
compensatorias que se citan en la estipulación siguiente.

e) Las instrucciones deberán constar por escrito y se remitirán por burofax/correo cer-
tificado con acuse de recibo/telefax/a través de un correo electrónico con firma electrónica
avanzada desde la dirección *, de la sociedad matriz, a la dirección *, correspondiente a
la filial.

TERCERA.- MEDIDAS COMPENSATORIAS: [Se enumeran algunas medidas que
podrán adoptarse simultánea o aisladamente].

“La sociedad matriz “* S.A.” se compromete durante la vigencia del presente contrato
de grupo jerárquico, a compensar las pérdidas anuales sufridas por la sociedad filial “*
S.A.”, siempre que resulten debidamente acreditadas”.

O bien, “la sociedad matriz “* S.A.” se compromete a responder frente a terceros acree-
dores, del cumplimiento de las deudas de su filial “* S.A.”, en los casos en que se lo solicite
por no poder hacerles frente”.

O bien, “la sociedad filial “* S.A.” se obliga a constituir una reserva especial, creada
como consecuencia de la celebración del presente contrato de grupo, con una dotación
anual de *. Las sumas necesarias para dotar dicha reserva serán abonadas por la sociedad
cabecera del grupo “* S.A.”.

CUARTA.- APORTACIÓN PERIÓDICA DE RECURSOS DE LA SOCIEDAD MATRIZ A LA SOCIEDAD FILIAL. La sociedad filial “* S.A.” se compromete a aportar a su matriz “* S.A.”, o a la sociedad que esta designe, el equivalente al * por ciento de sus beneficios anuales, una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley y las reservas obligatorias. La aportación se realizará el día * de * de cada año, en consideración a los resultados del ejercicio anterior.

O bien, “la sociedad filial “* S.A.” se compromete a aportar a su matriz “* S.A.”, o a la sociedad que esta designe, trimestralmente/semestralmente/anualmente, la suma de *, revisable cada año según IPC/IGACO”.

QUINTA.- ACTUACIÓN DEL ADMINISTRADOR DE LA SOCIEDAD FILIAL EN AUSENCIA DE INSTRUCCIONES. En aquellos ámbitos que no estén sujetos a las instrucciones de la sociedad matriz, el administrador de la sociedad filial “*, S.A.”, deberá velar por el interés de la sociedad a la que representa, en cumplimiento de su deber de diligencia y lealtad, con arreglo a los artículos 225 y siguientes del Texto Refundido de la vigente Ley de Sociedades de Capital.

SEXTA.- CONSOLIDACIÓN FISCAL Y CONTABLE. Las mercantiles intervinientes se obligan a cumplir con su obligación de formular las cuentas anuales consolidadas, con arreglo al artículo 42 del Código de Comercio, así como a tributar conforme al régimen de consolidación fiscal, recogido en el Capítulo VI del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de que cada una de las sociedades del grupo realice su declaración individual del impuesto.

En lo relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, se obligan a acogerse a la opción de tributar de forma conjunta, esto es, al régimen especial del grupo de entidades, siempre que presenten o mantengan el grado de vinculación suficiente que exige la ley reguladora del impuesto. En tal caso, escogen el modelo de tributación básico/ o bien, en tal caso, escogen el modelo de tributación avanzado.

En cuanto al reparto de la carga tributaria, las sociedades han acordado lo siguiente: * [incorporar los acuerdos de reparto de la carga fiscal según lo acordado por las entidades].

SÉPTIMA.- DURACIÓN DEL CONTRATO DE GRUPO. El presente contrato se celebra por un plazo de * años, contados desde el presente otorgamiento. Si, un mes antes del transcurrido dicho plazo, ninguna de las sociedades hubiera comunicado a la otra de forma fehaciente su voluntad de no continuar, se entenderá prorrogado automáticamente por periodos de igual duración máxima, sujetos a la misma prórroga tácita estipulada.

OCTAVA.- MODIFICACIÓN DEL PRESENTE CONTRATO. La alteración de cualquiera de las cláusulas del presente contrato deberá contar con la autorización de las juntas generales de las sociedades intervinientes, debiendo ser formalizada en escritura pública, para dar cumplimiento a la plena eficacia “erga omnes” de la modificación, según lo dispuesto en el artículo 1230 del Código Civil.

NOVENA.- EXTINCIÓN DEL PRESENTE CONTRATO. El presente contrato se extinguirá por la concurrencia de alguna de las siguientes causas:

Por el transcurso del plazo pactado, si dentro del tiempo fijado en la estipulación quinta, cualquiera de las partes hubiera notificado a la otra su voluntad de no continuar;

Por la disolución y liquidación de alguna de las mercantiles intervinientes;

Por mutuo disenso de ambas partes contratantes.

DÉCIMA.- SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN. Las partes se obligan a inscribir la presente escritura en el Registro Mercantil, siempre que un cambio legislativo lo posibilite, apoderándose recíprocamente para llevar a cabo todos los trámites necesarios hasta la obtención de la inscripción.

UNDÉCIMA.- SUMISIÓN ESCALONADA A MEDIACIÓN Y ARBITRAJE. Toda controversia derivada de este contrato o que guarde relación con él —incluida cualquier cuestión relativa a su existencia, validez, terminación, interpretación o cumplimiento— se someterá para su resolución en primer lugar a mediación. La mediación será administrada por la Fundación Notarial Signum de Resolución Alternativa de Conflictos.

Si la mediación resultare infructuosa, la controversia será resuelta definitivamente mediante arbitraje de derecho, administrado por la Fundación Notarial Signum de Resolución Alternativa de Conflictos, conforme al procedimiento abreviado de su Reglamento.

La designación del árbitro y del mediador o mediadores y la administración del arbitraje y la mediación se regirán por las normas de la Fundación vigentes a la fecha de presentación de la solicitud de arbitraje o mediación.

[También cabe cláusula escalonada de sumisión a mediación y jurisdicción ordinaria o directamente la clásica sumisión a fuero, dependiendo de la voluntad de las partes].

Así lo dicen y otorgan, una vez hechas por mí las oportunas advertencias.

En cuanto a las advertencias de carácter fiscal, la presente escritura no se encuentra sujeta al impuesto de Transmisiones Patrimoniales, al no encontrarse tipificada en la ley reguladora del impuesto, ni por la modalidad de Operaciones Societarias, ni en otras modalidades del impuesto. En caso de considerarse sujeta por la oficina liquidadora competente, se solicita la exención prevista en el artículo 45,I, B) 11 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su actual redacción dada por el artículo 3º del Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo.

Protección de datos de carácter personal: de conformidad con la Ley Orgánica 3/2018 y a lo previsto en el Reglamento General de Protección de Datos europeo, se informa de que los datos personales de los intervinientes y de las sociedades a las que representan serán tratados por el Notario autorizante, cuyos datos de contacto figuran en el presente documento. Los datos serán tratados con la finalidad de realizar las funciones propias de la actividad notarial y para la facturación y gestión de clientes, para lo cual se conservarán durante los plazos previstos en la normativa aplicable y, en cualquier caso, mientras se mantenga la relación con el interesado. La base del tratamiento es el desempeño de las

funciones públicas notariales, lo que obliga a que los datos sean facilitados al Notario e impediría su intervención en caso contrario. Se realizarán las comunicaciones previstas en la Ley a las Administraciones Públicas y, en su caso, al Notario que suceda al actual en la plaza. Los intervinientes tienen derecho a solicitar el acceso a sus datos personales, su rectificación, su supresión, su portabilidad y la limitación de su tratamiento, así como oponerse a este. Frente a cualquier eventual vulneración de derechos, puede presentarse una reclamación ante la Agencia Española de Protección de Datos. Si se facilitan datos de personas distintas de los intervinientes, estos deberán haberles informado previamente de todo lo previsto en el artículo 14 del RGPD.

----- ASÍ LO OTORGAN: -----

Los comparecientes una vez que, por mí, el Notario, les ha sido leída íntegramente esta escritura por su renuncia al derecho de hacerlo por sí, que les advierto tienen, y enterados de su contenido, lo ratifican y firman.

Yo, el Notario, DOY FE, de que los comparecientes han hecho constar quedar debidamente informados del contenido del instrumento y haber prestado su libre consentimiento, y de todo lo contenido en este instrumento público, extendido en *****.

III. CLÁUSULAS ESTATUTARIAS QUE SE DEBEN DE INCLUIR A LA HORA DE CONSTITUIR UN GRUPO DE SOCIEDADES

1. Deber de diligencia de los administradores

Con arreglo a lo dispuesto en los artículos 225 y 226 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, los administradores deberán desempeñar el cargo y cumplir los deberes impuestos por las leyes y los estatutos con la diligencia de un ordenado empresario, teniendo en cuenta la naturaleza del cargo y las funciones atribuidas a cada uno de ellos, adoptando las medidas precisas para la buena dirección y el control de la sociedad.

Se entenderá cumplido tal deber cuando el administrador haya actuado de buena fe, sin interés personal en el asunto objeto de decisión, con información suficiente y con arreglo a un procedimiento de decisión adecuado.

En caso de incorporación de la sociedad a un grupo societario, los administradores de la sociedad dominante tendrán la facultad de impartir instrucciones en interés del grupo a los administradores de la sociedad dependiente, aunque la ejecución de esas instrucciones pueda ocasionar un perjuicio a esta última sociedad.

Conforme al artículo 231 *bis* del TRLSC, la aprobación de las operaciones que celebre la sociedad con su sociedad dominante u otras sociedades del grupo sujetas a conflicto de interés corresponderá a la junta general cuando el negocio o transacción en que consista, por su propia naturaleza, esté legalmente reservada

a la competencia de este órgano y, en todo caso, cuando el importe o valor de la operación o el importe total del conjunto de operaciones previstas en un acuerdo o contrato marco sea superior al 10 % del activo total de la sociedad.

Los administradores tendrán la obligación de informar a la Junta General de la ejecución de las instrucciones perjudiciales. En ningún caso las instrucciones impartidas podrán ser contrarias a la Ley o a los estatutos de la sociedad, ni poner en riesgo la solvencia de la propia sociedad.

Los administradores no responderán frente a la sociedad por el cumplimiento de las instrucciones perjudiciales, siempre que hayan cumplido con el deber de información, existan elementos objetivos para considerar que la compensación era adecuada y posible y que la ejecución de las instrucciones no ha puesto en riesgo la solvencia de la sociedad.

2. Derecho de separación en caso de incorporación a grupo societario o cumplimiento de instrucciones perjudiciales (sociedades no cotizadas)

En caso de que la sociedad se integre en un grupo, los socios externos en el momento de la integración de la sociedad en el grupo tendrán derecho a separarse de la sociedad. Se entiende por socios externos, los que no tengan participación, directa o indirecta, en el capital de la sociedad dominante.

El acuerdo de integración en un grupo deberá publicarse en el BORME. El plazo para el ejercicio del derecho de separación será de un mes a contar desde la publicación.

El derecho de separación deberá ejercitarse por escrito y comunicarse fehacientemente a la sociedad dentro de dicho plazo/ o bien, comunicarse por burofax.

El socio que se separe tendrá derecho a obtener el valor razonable de sus acciones /o bien, el valor razonable de sus participaciones. En caso de desacuerdo acerca del valor razonable de las acciones, se someterá la cuestión para su resolución en primer lugar a mediación. La mediación será administrada por la Fundación Notarial Signum de Resolución Alternativa de Conflictos. Si la mediación resultare infructuosa, se aplicará lo dispuesto en el artículo 353 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

*(Trabajo recibido el 13/11/2022
y aceptado para su publicación el 28/11/2022)*

RESEÑAS

DONACIONES SOCIETARIAS

Autor/a: Paula DEL VAL TALENS
Pamplona, Thomson Reuters-Aranzadi, 2021, 396 páginas

INÉS CORTELL CERDÁ
Estudiante de doble grado Derecho-Económicas
Universidad de Valencia

1. Probablemente, la peculiaridad más atractiva del Derecho mercantil consista en su notorio realismo, al que acompaña, casi de manera constitutiva, un intenso dinamismo institucional. A diferencia de otros sectores del ordenamiento, esta disciplina parece crecer en la realidad del tráfico de manera autónoma, aunque algunas de sus figuras, pero no todas, terminen siendo objeto de específica regulación. Su contenido es fruto de un proceso aparentemente inagotable de retroalimentación; con frecuencia, no es el Derecho mercantil quien modula los comportamientos sociales y económicos, sino ellos los que instigan la respuesta jurídica.

La labor de la jurisprudencia judicial y registral es, en estos casos, casi profética. Estas prácticas ya insólitas, ya merecedoras de limitada atención por parte de la norma positiva, pero consolidadas en los mercados, no asoman al mundo jurídico hasta que son objeto de conflicto entre los operadores privados. Es entonces perentoria la intervención certera de quienes interpretan el Derecho. La jurisprudencia, curtida en diseccionar la atipicidad, goza de una posición idónea para cercenar las dudas con la deducción de un régimen jurídico sólido. Los pronunciamientos titubeantes, por el contrario, atizan la litigiosidad.

Prueba de lo anterior son las donaciones societarias. No es difícil pensar en ejemplos, incluso mediáticos, de esta operativa cuya positivización en sede de Derecho de sociedades se presenta anecdótica. La cuestión es si su regulación exhaustiva animaría al incremento de estas transacciones que, salvo casos patológicos o excepcionales, contribuyen al interés general, o si la intervención del legislador espantaría a la beneficencia. ¿Quizá esta se crece en contextos de *laissez faire*, *laissez passer*? Puesto que por definición son conductas voluntarias, no es descabellado que un incremento de la complejidad procedimental y la transparencia

las desincentiven; a una misma *contraprestación* (concebida como las ventajas reputacionales que obtiene la sociedad), la carga de la atribución aumenta bajo los costes de transacción. De hecho, los escasos pronunciamientos del poder judicial y de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública acreditan que estas operaciones, pese su ambigüedad legal, transcurren generalmente sin incidentes.

En el Derecho positivo siguen figurando en destacada posición magnitudes, como el consabido ánimo de lucro, objeto desde hace tiempo de críticas diversas, algunas especialmente intensas. La propia doctrina registral de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (resolución de 17 de diciembre de 2020) se sirve de la distinción entre el lucro subjetivo y objetivo para concluir que, si bien la causa del contrato de compañía es naturalmente el enriquecimiento, no debe juzgarse esencial el ánimo de lucro en sentido subjetivo, entendido como la distribución de las ganancias entre los socios. Este sintagma tan controvertido, que el artículo 116 del Código de Comercio persiste en esgrimir, no es un criterio para identificar las sociedades de capital, conforme al artículo 2 LSC. La realidad económica ya ha advertido que las decisiones estratégicas de negocio pasan por la responsabilidad social corporativa, esto es, la satisfacción de los grupos de interés más allá de las puras exigencias legales. Es un ámbito que también ha explorado más el «soft law» que el Derecho positivo, puede que por las mismas cuestiones planteadas con motivo de la positivización de las donaciones societarias.

2. La monografía objeto de la presente recensión es un minucioso estudio de las donaciones societarias, concepto instrumental que la autora, Paula del Val Talens, analiza en una pluralidad de vertientes, dentro de una extensión moderada y con una organización elogiada, que facilita su comprensión incluso a lectores poco avezados. La obra es la cristalización de su actividad investigadora postdoctoral, que tiene lugar tanto en la Universidad de Valencia, de la que es actualmente profesora ayudante doctora, en su Departamento de Derecho mercantil, como en la Julius-Maximilians-Universität Würzburg. El último dato no se incluye por protocolo; indica la riqueza que la autora confiere a su trabajo gracias al contacto con el derecho alemán, que se complementa con la mención al desarrollo de la operativa en el ámbito anglosajón y, en menor medida, italiano y portugués. La obra cuenta además con el prólogo del profesor José Miguel Embid Irujo.

El libro se divide en dos partes, una primera (pp. 47-130) enfocada en la delimitación conceptual de las donaciones societarias, con dos capítulos, y la segunda (pp. 131-330), dedicada al régimen de la operativa e integrada por los cinco capítulos restantes. Todo ello se une a las conclusiones (pp. 331-340), que resultan esclarecedoras en orden a sentar cuáles son las propuestas dogmáticas que respalda la autora.

La monografía propone que bajo el paraguas de las donaciones societarias se acojan los actos gratuitos a cargo de la sociedad en favor de un tercero, pero también aquellas transacciones que, por presentar una severa desproporción de las prestaciones en comparación con las condiciones de mercado, sean favorables al

beneficiario. Además, la operativa responde normalmente a fines de interés general. Así las define, con mayor elocuencia, el primer capítulo, que no renuncia a enunciar las formas y los destinatarios de esta operativa, pese a la heterogeneidad intrínseca de la misma.

La tarea que acomete el estudio no resulta precisamente fácil si tenemos en cuenta que las donaciones societarias son un terreno cuasi ignoto para el Derecho de sociedades español. Pocos preceptos aluden al fenómeno y lo hacen de manera colateral para darlo por supuesto. Así ocurre con el artículo 529 *duodecies* 4.II.f) LSC, relativo a la independencia de los consejeros de la donante que ostenten el cargo de patronos en la beneficiaria, o el artículo 49.1.IV CdC, respecto al informe de información no financiera. Para disponer de un visor más amplio, se analizan a su vez las referencias del Derecho civil patrimonial, concursal y tributario en el capítulo II.

El capítulo III discurre acerca de los tres pilares doctrinales que se arguyen reiteradamente en la doctrina para respaldar o desmentir la admisibilidad de las donaciones societarias; la capacidad de la sociedad, la finalidad lucrativa y el interés social. El estudio expone con diligencia la evolución doctrinal y jurisprudencial, tanto en el ámbito comparado como nacional, para guiar al lector a través de un hilo argumental que verifica de manera pormenorizada la aceptabilidad de estas transacciones en nuestro ordenamiento jurídico.

Puesto que no se ofrecen únicamente los resultados, sino también las alternativas, se facilita la formación de una opinión propia por parte del lector, que no puede dejar de advertir el sentido común de las premisas que patrocina la profesora del Val. Así ocurre, por ejemplo, en el caso del interés social; cabría preguntarse qué conclusiones se obtendrían si se estudiase el interés del grupo (STS de 11 de diciembre de 2015), en tanto que, habitualmente, la beneficiaria de las donaciones es una fundación perteneciente al mismo grupo que la donante e, incluso, es un socio de control.

En atención a la trascendencia práctica del estudio, los capítulos IV y VII se presentan especialmente interesantes, puesto que la determinación del órgano competente y la vinculación de la sociedad *per se* preocupan a los operadores jurídicos y, por tanto, son caldo de cultivo para los conflictos de agencia, entre los socios y los administradores o entre la sociedad y la entidad beneficiaria.

Paula del Val asume que, en atención a las normas generales de competencia, esta corresponde con carácter genérico a los administradores, siempre que se cumpla un estándar de moderación. No obstante, la monografía define ciertos límites a dicha competencia, tanto expresos como tácitos. Entre los últimos se encuentra la voluntad presunta de los socios, un parámetro ciertamente difuso, ya que pocas veces se apreciará una voluntad unívoca. Una vez aceptada la competencia genérica de los administradores, ¿en qué medida la voluntad de los socios favorece más al interés social que la intención de la sociedad expresada a través del órgano con

competencia primaria? De ser un límite extensible a otras materias, la discrecionalidad empresarial de este órgano y la agilidad del mismo quedarían drásticamente lastradas por un deber de averiguación de la voluntad de los socios.

La autora toma en cuenta también los derechos políticos del socio, como son el derecho de información y el de complemento de la convocatoria, para apoyar una propuesta de mejora de la transparencia. En este punto cabría añadir a las consideraciones del estudio que en las sociedades de responsabilidad limitada la protección del socio queda reforzada por el derecho de minoría que contempla el artículo 272.3 LSC, salvo pacto social en contrario; en dicho precepto se contempla, como es bien sabido, el acceso a los documentos que sirvan de soporte o antecedente de las cuentas anuales y en los que probablemente se refleje la transacción.

Asimismo, la autora estudia las relaciones con el objeto social. A diferencia de los modelos operativos, en los que las actividades benéficas forman parte del giro y tráfico de la sociedad (piénsese en la sociedad *benefit* estadounidense o la *società benefit* italiana), las donaciones societarias son actos y no *actividades*. De otro modo, la fricción con el ánimo de lucro sería si cabe más intensa. Con este acertado y acreditado argumento, la Dra. del Val vadea el peligro de la modificación *de facto* del objeto social y la incompatibilidad con el ánimo de lucro.

Tras justificar la competencia del órgano de administración, el capítulo V define un modelo de comportamiento que necesariamente remite a los deberes de diligencia y lealtad de los administradores. Respecto al primero, no está de más señalar que el artículo 225.1 LSC compele a los administradores a decidir en pro del “interés de la empresa”. No emplea aquí el legislador la célebre fórmula del “interés social”. Sin ser seguramente casual el lapsus, la expresión escogida quizá vaya más allá de la satisfacción de los socios para comprender también la de los grupos de interés, en una interpretación acorde con la responsabilidad social corporativa y favorable a las donaciones societarias en beneficio de los *stakeholders*.

En cuanto al deber de lealtad, los conflictos de interés son uno de los problemas más evidentes en los que el lector piensa casi de manera inmediata, aunque sea en términos rudimentarios, al reflexionar sobre las donaciones societarias. El libro les presta la atención merecida, evaluando uno por uno los supuestos en los que concurren. La descripción de la sintomatología tan diversa que ofrece Paula del Val permite identificar los supuestos patológicos, esclareciendo los casos difusos.

El capítulo VI sugiere que el régimen jurídico de las donaciones societarias sea distinto en función del momento en que se produzcan, durante el ejercicio o al final del mismo. Así se introduce un nuevo factor para determinar la competencia que amplía los criterios del capítulo IV; a cierre de ejercicio esta se traslada a la Junta general, en tanto que es el órgano competente para suscribir el acuerdo de aplicación del resultado. La autora rechaza que, con carácter general, el acuerdo de los socios requiera la unanimidad, ni tampoco una cláusula estatutaria habilitante.

El último capítulo, al que hemos aludido previamente, parte del artículo 234 LSC para afirmar la vinculación de la sociedad respecto a los terceros de buena fe, salvo en caso de infracción de normas imperativas. El estudio constata que los acuerdos relativos a donaciones societarias son susceptibles de impugnación y de acciones de responsabilidad social, pero descarta en su mayoría el régimen de revocación que dispone el Código Civil.

3. La presente monografía es un intenso esfuerzo por abstraer una realidad fáctica muy plural y así dotarla de un régimen jurídico que proporcione a los operadores un completo compendio de pautas. Se trata de una aportación valiente, puesto que el asidero legislativo era tan solo residual, lo cual eleva el nivel de exigencia del trabajo de investigación y requiere de un discernimiento intelectual autónomo y original. También es una aportación generosa al Derecho de sociedades, en tanto que la exitosa ejecución de su cometido, es decir, el análisis de las donaciones societarias, cubre un significativo vacío doctrinal que, a buen seguro, beneficiará a quienes profundicen en la materia posteriormente.

Paula del Val Talens sigue una orientación metodológica que, junto con una redacción clara y numerosos ejemplos prácticos y jurisprudenciales, facilita el seguimiento de su argumentación a lo largo del libro, de manera que el lector puede alcanzar las mismas conclusiones incluso antes de que la tesis quede expuesta por completo. Ello demuestra la habilidad de la autora para convencer de sus postulados.

En definitiva, solo queda esperar que el presente libro sea una obra de referencia para los operadores jurídicos, en sus diversas posiciones, no solo académicas, al tiempo que permita otorgar a su autora el merecido reconocimiento por el rigor y el acierto que lucen en su investigación.

*(Trabajo recibido el 18/07/2022
y aceptado para su publicación el 05/09/2022)*

INFORMACIÓN PARA AUTORES

PRINCIPIOS ÉTICOS DE PUBLICACIÓN

La revista *Cuadernos de Derecho y Comercio* está comprometida con los principios éticos que deben presidir la actividad científica con la finalidad de garantizar no solo la calidad de su contenido sino también la ética del mismo.

En este sentido, la revista se basa en el Código de Conducta para Editores de Revistas establecido por el Committee on Publication Ethics (COPE), con el fin de establecer normas y pautas dirigidas a promover un comportamiento ético en todas las fases del proceso de publicación y a asegurar la calidad científica de los trabajos y su contenido ético.

Pautas de actuación para los autores

1. Los autores no podrán presentar para su publicación trabajos que estén sometidos o hayan sido aceptados para su publicación en otra publicación.
2. Los autores deberán reconocer en sus trabajos la bibliografía empleada en la investigación y citar las publicaciones que hayan influido en la redacción de sus manuscritos. Si fuere necesario, deberán obtener la autorización correspondiente para reproducir el contenido de una fuente.
3. Los autores deberán informar, en su caso, sobre quién ha financiado la investigación, así como sobre el papel desempeñado por el financiador, si este fuera el caso, en la investigación.
4. Los autores deben presentar trabajos originales y propios. Se considera plagio, además de apropiarse de un trabajo ajeno en todo o en parte; atribuirse ideas de otros sin citar a su autor; parafrasear sin citar la fuente correspondiente o parafrasear en exceso aun citando la fuente; no emplear las comillas cuando se trate de citas literales; o no informar correctamente sobre la fuente en cuestión. Junto al plagio, constituye fraude científico la fabricación, falsificación u omisión de datos, la publicación reiterada o redundante y los conflictos de autoría.
5. Si un autor descubre una inexactitud, omisión o errata importante en su artículo publicado, tendrá que notificarlo al editor de la revista, prestando toda su colaboración con la finalidad de corregir o retirar el artículo correspondiente.
6. La autoría corresponde a todos aquellos que hayan contribuido de forma significativa en la redacción, estructuración o concepción del trabajo, debiendo figurar necesariamente el autor o coautores de la obra. En los supuestos de coautoría, todos los que hayan contribuido en la creación del artículo habrán de prestar su conformidad con el manuscrito definitivo.

7. Las citas, opiniones o referencias consignados en cada artículo son de la exclusiva responsabilidad de sus autores.

Pautas de actuación para los miembros del Consejo Editorial

1. El Consejo Editorial velará en todo momento por la calidad de los trabajos publicados y su adecuación a la revista, teniendo en cuenta la importancia, originalidad y claridad de los mismos y evaluando únicamente su contenido intelectual.

2. El Consejo Editorial de la revista podrá rechazar los textos presentados para su publicación cuando no respeten las normas de la misma sin necesidad de someterlos a evaluación externa. A tal fin, el Consejo Editorial habrá de analizar si se trata de una publicación original y que el manuscrito no contiene plagio, utilizando para ello el programa a que se hace referencia en «Instrucciones para publicar».

3. El Consejo Editorial aceptará, rechazará o devolverá los manuscritos para su corrección o modificación por el autor como resultado de la revisión por expertos evaluadores.

4. En caso de detectar plagio o cualquier otra mala conducta, el Consejo Editorial deberá publicar las aclaraciones, retracciones, rectificaciones o disculpas que fueren necesarias.

5. Los miembros del Consejo Editorial habrán de guardar la debida confidencialidad en relación con los artículos enviados para su publicación.

6. Los miembros del Consejo Editorial deberán abstenerse de realizar gestión alguna en relación con los manuscritos enviados cuando exista cualquier tipo de conflicto de intereses con los autores. Tanto el Consejo Editor como el Coordinador de la evaluación externa cuidarán de que no se produzca una situación de conflicto de intereses entre el autor y los evaluadores externos.

Pautas de actuación para el equipo técnico

Lo dispuesto sobre confidencialidad, conflicto de intereses o imparcialidad en relación con los miembros del Consejo Editor será de aplicación también a los miembros del equipo técnico de la revista.

Pautas de actuación para los evaluadores externos

1. El Consejo Editorial garantiza el anonimato de los evaluadores a los que se encomiende la revisión de los trabajos, de manera que ni el autor conozca la identidad de quienes hayan evaluado su trabajo ni éstos la del autor.

2. Los evaluadores externos tendrán un plazo de 15 días desde la recepción de los trabajos para emitir su informe de evaluación. Cualquier revisor que considere que no va a poder cumplir con el plazo de revisión establecido o que el artículo que le ha sido remitido queda fuera de su campo de investigación deberá comunicarlo de inmediato al Coordinador de la evaluación externa.

3. En caso de apreciar cualquier interés contrapuesto, deberán comunicarlo al Coordinador de la evaluación externa antes de comenzar con la evaluación.

4. Los evaluadores externos están obligados a guardar confidencialidad sobre los trabajos que se les remitan para su evaluación, no pudiendo enseñarlos o discutirlos con terceras personas salvo autorización expresa del editor.

5. La evaluación de los manuscritos deberá realizarse de forma objetiva, pudiendo determinar qué trabajos publicados en la materia deben ser citados y verificar que las opiniones o argumentos divulgados previamente se acompañen de la cita correspondiente. Al terminar la evaluación deberán emitir un informe valorando los trabajos sometidos a examen y recogiendo, en su caso, las correcciones o sugerencias que fueren pertinentes.

ETHICAL PRINCIPLES OF PUBLICATION

The journal *Cuadernos de Derecho y Comercio* is committed to the ethical principles by which scientific activity must be guided, so as to guarantee not only the quality but also the ethical standards of its content.

In this regard, the journal is based on the Code of Conduct for Journal Publishers established by the Committee on Publication Ethics (COPE) in order to promote ethical conduct at all stages of the publication process and to ensure the scientific quality of works and their ethical content.

Practical guidance for authors

1. Authors must not present for publication any works that have been submitted or accepted for publication elsewhere.

2. Authors must acknowledge in their works the bibliography employed in the research, and cite those publications that influenced the authoring of their texts. Where necessary, the relevant authorisation must be obtained in order to reproduce content from a source.

3. The authors must, where applicable, declare who funded the research and also the role in research played by the funding party, if any.

4. Authors must present their own original work. Plagiarism is deemed to include not only the appropriation of all or part of another's work, but also the claiming of others' ideas without citing their author; paraphrasing without citing the corresponding source, or excessively paraphrasing even if the source is cited; failing to use inverted commas in the case of verbatim quotations; or not properly declaring the source in question. Alongside plagiarism, scientific misconduct constitutes the fabrication, falsification or omission of data, repeated or redundant publication, and conflicts of authorship.

5. If an author discovers any inaccuracy, omission or major error in their published article, they must notify the publisher of the journal and offer all possible cooperation in order to correct or withdraw the article in question.

6. Authorship lies with all those who made a significant contribution to the authoring, structuring or conception of the work, all of whom must be recorded as authors or co-authors of the work. In cases of co-authorship, all those who contributed to the creation of the article must register their approval of the definitive text.

7. The citations, opinions or references included in each article are the sole responsibility of the authors.

Practical guidance for members of the Editorial Board

1. The Editorial Board shall at all times oversee the quality of the works published and their appropriateness for the journal, in accordance with their significance, originality and clarity, evaluating only their intellectual content.

2. The Editorial Board of the journal may reject texts presented for publication if they do not comply with its standards, without the need to submit them to external evaluation. The Editorial Board will to this end need to analyse whether the publication is original, and ensure that it is free of plagiarism by using the program referred to in «Instructions for publishing».

3. The Editorial Board will accept, reject or return manuscripts for correction or modification by the author, as a result of the review conducted by expert appraisers.

4. If any plagiarism or other misconduct is detected, the Editorial Board shall publish any clarifications, retractions, rectifications or apologies that might be necessary.

5. The members of the Editorial Board must maintain due confidentiality with regard to the articles sent for publication.

6. The members of the Editorial Board must refrain from conducting any procedures in connection with the texts submitted if there is any type of conflict of interest with the authors. Both the Editorial Board and the external evaluation coordinator shall ensure that no situation of conflict of interest arises between the author and the external evaluators.

Practical guidance for the technical team

The terms regarding confidentiality, conflict of interest and impartiality with regard to the members of the Editorial Board shall likewise apply to the members of the technical team of the journal.

Practical guidance for external evaluators:

1. The Editorial Board guarantees the anonymity of the evaluators entrusted with reviewing the works, and as a result neither will the author be aware of the identity of those evaluating their article, nor the evaluators know who the author is.

2. External evaluators shall be granted 15 days from receipt of the works to issue their evaluation report. Reviewers who believe they will be unable to meet the review deadline that has been set, or that the article sent to them lies outside their field of research, must immediately inform the external evaluation Coordinator.

3. If any contradictory interest is noted, they must inform the external evaluation Coordinator before embarking on the evaluation.

4. External evaluators are obliged to maintain confidentiality regarding the works sent to them for evaluation, and must not show them to or discuss them with third parties without the explicit authorisation of the publisher.

5. The evaluation of texts must be performed on an objective basis, serving to establish which works published in the field should be cited, and to verify that opinions or arguments previously disclosed are accompanied by the corresponding citation. Upon conclusion of the evaluation a report must be issued, evaluating the works examined and setting out any corrections or suggestions that might be deemed relevant.

INSTRUCCIONES PARA PUBLICAR

ORIGINALIDAD

Todos los trabajos enviados a la revista deberán ser originales, inéditos y plenamente respetuosos con las normas vigentes en cada momento sobre propiedad intelectual y, en particular, con aquéllas que persiguen el plagio y demás clases de fraude científico.

A título ejemplificativo, se considera como plagio la copia literal o sustancial de contenidos sin entrecomillar y/o sin citar la fuente, el parafraseo o reproducción de ideas sin citar la fuente y la reutilización abusiva o encubierta de textos propios ya publicados. Y se considera como fraude científico, entre otros supuestos, el uso deliberado de informaciones o datos falsos o falseados, la usurpación de trabajos ajenos y el ocultamiento de la existencia de un conflicto de interés relevante que afecte al autor.

Con el fin de garantizar la originalidad y carácter inédito, la revista analizará que los trabajos enviados por los autores no adolezcan de plagio a cabo a través de la aplicación informática TURNITN.

En todo caso, las opiniones, los comentarios y los datos consignados en cada trabajo son de la exclusiva responsabilidad de sus autores, no haciéndose responsable la revista Cuadernos de Derecho y Comercio ni cualquiera de sus órganos de la credibilidad y autenticidad de los trabajos.

CESIÓN DE DERECHOS

Mediante el envío de originales, el autor consiente la cesión a la revista *Cuadernos de Derecho y Comercio* de los derechos de distribución, comunicación pública, transformación y reproducción de su trabajo. La cesión alcanza a la publicación en cualquier país, a la edición en cualquier formato y a su inclusión en las bases de datos en las que la revista esté indexada o incluida.

ENVÍO DE LOS TRABAJOS

Los trabajos se remitirán como documento adjunto al correo electrónico cdc@notariado.org, indicando en el asunto el título del trabajo.

Antes del envío el autor deberá conocer la «Información para autores». Se entiende que con el envío el autor se somete plenamente al contenido de la misma y, en particular, a la exigencia de originalidad y a las derivadas de los principios éticos de publicación, normas de estilo y cesión de derechos de autor.

Los trabajos habrán de enviarse dentro de los tres primeros meses de cada semestre para poder ser incluidos en el número correspondiente a dicho semestre.

POLÍTICA DE DISTRIBUCIÓN, ACCESO Y REUSO

Los trabajos pertenecientes a *Cuadernos de Derecho y Comercio* solo se pueden copiar, compartir, difundir y exponer públicamente de forma parcial para fines exclusivamente académicos, siempre que se cite la autoría y la fuente original de su publicación (revista, editorial, publicación y datos identificativos de la obra).

Los trabajos editados en la revista únicamente podrán ser reutilizados o publicados con posterioridad en otros medios si el autor cuenta con la correspondiente autorización, en cuyo caso el autor deberá indicar claramente que el trabajo se publicó por primera vez en esta revista.

No se permite ninguna forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de la revista o de su contenido con fines comerciales.

POLÍTICA DE PRESERVACIÓN DIGITAL

La revista para asegurar su preservación y disponibilidad en el futuro toma una serie de medidas detalladas en los siguientes apartados:

- **Conservación:** Las revistas en formato digital se producen en los formatos PDF y HTML. Dichos formatos al ser ambos formatos estándar ampliamente asentados y utilizados en el mercado nos aseguran su permanencia en el tiempo y su adaptabilidad ante los posibles cambios y evoluciones tecnológicas que pudieran surgir, ya que son tecnologías fácilmente actualizables y extrapolables a otros formatos.
- **Copias de seguridad:** Las revistas se albergan en los sistemas de la biblioteca en un proveedor en Madrid, adicionalmente se almacenan copias en nuestras oficinas y en diferentes sistemas en la nube emplazadas en diferentes ubicaciones en previsión a su recuperación ante posibles desastres tecnológicos y/o naturales.

Ante cualquier posible cambio en las revistas se mantendrán copias de todas las versiones existentes con una clara catalogación de versiones.

- **Metadatos:** Se incluyen en los archivos de la revista metadatos con información sobre su contenido y tecnologías de uso para facilitar su posible recuperación futura.

PROTECCIÓN DE DATOS

En cumplimiento de lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999 de Protección de Datos de Carácter Personal, le informamos que los datos de carácter personal de los autores serán tratados y quedarán incorporados a los ficheros responsabilidad de la revista *Cuadernos de Derecho y Comercio*.

En este sentido, le informamos que la recogida y tratamiento de sus datos tienen como finalidad el funcionamiento y organización de la revista *Cuadernos de Derecho y Comercio*. Los datos de carácter personal obtenidos se usarán exclusivamente para los fines de la revista *Cuadernos de Derecho y Comercio* y no se proporcionarán a terceros, salvo por obligación legal.

El envío de trabajos por los autores implica que expresan su consentimiento para el tratamiento e incorporación al fichero, así como el uso de los datos en los fines indicados.

En todo caso, se podrán ejercitar los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición, previstos por la Ley, dirigiendo un email a publicaciones@fundacionnotariado.org o un escrito al Consejo Editorial de la revista *Cuadernos de Derecho y Comercio*, Calle de Silvano, 55, 28043 Madrid.

INSTRUCTIONS FOR PUBLISHING

ORIGINALITY

All works sent to the journal must be original, unpublished, and fully compliant with the standards in force from time to time regarding intellectual property, and in particular the prevention of plagiarism and other forms of scientific misconduct.

By way of example, the literal or substantial copying of content without quote marks and/or without citing the source, paraphrasing or reproducing ideas without citing the source, and the abusive or concealed reuse of the author's own previously published texts would all be considered to be plagiarism. Scientific misconduct is deemed to include, among other cases, the deliberate use of false or falsified information, the appropriation of another's works, and concealment of the existence of a significant conflict of interest affecting the author.

In order to guarantee originality and unpublished status, the journal will conduct an analysis to ensure that works submitted by authors are not subject to plagiarism, using the computer application TURNITN.

In any event, all opinions, comments and data included in each work are the sole responsibility of the authors, as the magazine *Cuadernos de Derecho y Comercio* and its bodies decline all responsibility for the credibility and authenticity of the works.

TRANSFER OF RIGHTS

By submitting original texts the author agrees to grant the journal Cuadernos de Derecho y Comercio rights of distribution, public communication, transformation and reproduction of the work. This assignment extends to publication in any country, in any format, and inclusion in those databases in which the journal is indexed or included.

WORKS SUBMISSION

Works should be sent as an attached document to the email address cdc@notariado.org, indicating the title of the work in the subject line.

Authors must be familiar with the «Information for authors» before making a submission. By submitting a work authors acknowledge full acceptance of the contents thereof, and in particular the demand for originality and those derived from ethical principles of publication, style guides and assignment of copyright.

Works must be sent within the first three months of each half-year in order to be included in the issue corresponding to that half-year.

DISTRIBUTION, ACCESS AND REUSE POLICY

Works belonging to *Cuadernos de Derecho y Comercio* may only be copied, shared, distributed and publicly exhibited in part for purely academic purposes, and provided that the authorship and original source of publication are cited (journal, publisher, publication and identifying details of the work).

Works published in the journal may only be reused or published subsequently in other media outlets if the author holds the corresponding authorisation from the publisher, in which case the author must clearly indicate that the work was published initially in this journal.

No form of reproduction, distribution, public communication or transformation of the journal or its content for commercial purposes is permitted.

POLICY ON DIGITAL PRESERVATION

In order to ensure its preservation and availability in the future, the journal *Cuadernos de Derecho y Comercio* takes a number of measures detailed in the following sections:

- **Conservation**: Magazines in digital format are produced in PDF and HTML formats. These formats, being both standard formats widely established and used in the market, ensure their continuity over time and their adaptability to possible changes and technological developments that may arise, since they are technologies that can be easily updated and extrapolated to other formats.
- **Backup copies**: Journals are housed in library systems at a provider in Madrid, additionally copies are stored in our offices and in different cloud systems based in different locations in anticipation of their recovery from possible technological and/or natural disasters.

In the event of any possible change in the magazines, copies of all the existing versions will be kept with a clear cataloguing of versions.

- **Metadata**: Metadata with information about their content and technologies of use are included in the archives of the magazine to facilitate their possible future recovery.

DATA PROTECTION

In accordance with the provisions of Spanish Personal Data Protection Act 15/1999, we hereby inform you that the personal data of authors will be processed and included in filing systems the controller of which is the journal *Cuadernos de Derecho y Comercio*.

We inform you in this regard that the gathering and processing of your data are intended for the functioning and organisation of the journal *Cuadernos de Derecho y Comercio*. The personal data obtained will be used solely for the purposes of the journal *Cuadernos de Derecho y Comercio* and will not be provided to third parties, other than by legal obligation.

Submission of works by authors constitutes their acceptance of processing and inclusion in the filing system, and the use of the data for the stated purposes.

The legally established rights of access, rectification, cancellation and objection may in any event be exercised by sending an email to publicaciones@fundacionnotariado.org or by writing to the Editorial Board of the journal at *Cuadernos de Derecho y Comercio*, Calle de Silvano, 55, 28043 Madrid.

NORMAS DE ESTILO

– **Idioma:** *Cuadernos de Derecho y Comercio* publica trabajos en español y ocasionalmente en inglés, francés, alemán o italiano.

– **Contenido y extensión:** la revista se divide en cuatro secciones: estudios doctrinales, práctica jurídica, comentarios de sentencias y resoluciones y reseñas.

- Los **estudios doctrinales** son trabajos científicos originales sobre una determinada materia dentro de alguna de las diversas ramas que nos ofrece el Derecho Mercantil. Han de tener una extensión mínima de 15 páginas y una extensión máxima de 40 páginas, a razón de 3.520 caracteres con espacios por página (en Times New Roman tamaño 12). Y habrán de incluir una bibliografía completa al final que incluya todas las obras citadas y cualesquiera otras consultadas para la elaboración del estudio.
- Los **comentarios de sentencias y resoluciones** pueden tener por objeto alguna materia o cuestión jurídica específica, sentencias de las diversas instancias o resoluciones de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, cuyo interés derive de la propia índole de la materia tratada o de su carácter reciente o controvertido. Han de tener una extensión mínima de 4 páginas y una extensión máxima de 15 páginas, a razón de 3.520 caracteres con espacios por página (en Times New Roman tamaño 12).
- La sección de **práctica jurídica** está destinada a trabajos cuyo contenido o finalidad sea eminentemente pragmático, y sin que sea imprescindible realizar al efecto un análisis bibliográfico exhaustivo previo. Deberán tener una extensión mínima de 10 páginas y una extensión máxima de 25 páginas, a razón de 3520 caracteres con espacios por página (en Times New Roman tamaño 12).
- La última sección tiene por objeto **reseñas** de libros, tesis doctorales, jornadas, congresos u otro tipo de eventos que sean de interés académico. No podrán superar una extensión de 5 páginas, a razón de 3520 caracteres con espacios por página (en Times New Roman tamaño 12).

– **Formato:** Los trabajos habrán de ser remitidos en formato Word. La alineación de párrafos deberá ser justificada a izquierda y derecha.

– **Fuente:** Los cuerpos de texto habrán de utilizar la fuente Times New Roman, tamaño 12 e interlineado sencillo. Las notas al pie de página habrán de constar en la misma fuente en tamaño 10.

– **Título:** El título del trabajo a publicar ha de constar en mayúscula, en negrita y en fuente Times New Roman, tamaño 14. Deberá constar en español e inglés (éste último a continuación de las «palabras clave»).

En el caso de haberse redactado el trabajo en el marco de un proyecto de investigación, deberá hacerse referencia al mismo mediante una nota a pie de página del título en español.

– **Autoría:** Los autores o coautores deberán constar a continuación del título en mayúsculas, fuente Times New Roman, tamaño 12. A renglón seguido, se hará constar su profesión o cargo, fuente Times New Roman, tamaño 12, en cursiva. Y en un tercer renglón, a continuación, se ha de reflejar la afiliación institucional del autor en fuente Times New Roman, tamaño 12, en cursiva.

– **Resumen:** Todos los trabajos deben ir precedidos de un breve resumen en español y en inglés, con un mínimo de cuatro líneas cada uno. El resumen en español deberá constar a continuación de la autoría y el resumen en inglés o «abstract» a continuación del título en inglés.

– **Palabras clave:** Todos los trabajos deben ir precedidos de las palabras claves en español y en inglés, con un mínimo de cinco palabras. Las palabras clave en español deberán constar a continuación del resumen y las palabras claves en inglés o «keywords» habrán de figurar a continuación del «abstract».

– **Sumario:** Todos los trabajos, a excepción de las reseñas, deberán ir precedidos de un sumario, que seguirá el siguiente esquema:

- Los epígrafes habrán de redactarse en mayúscula e ir numerados con números romanos.
- Los subepígrafes habrán de ir en minúsculas y numerarse a partir del 1 de forma correlativa.
- De existir epígrafes dentro de los subepígrafes se redactarán también en minúscula y se numerarán como 1.1., 1.2. etc.
- Los epígrafes subsiguientes se redactarán también en minúsculas y se numerarán como 1.1.1., 1.1.2. etc.
- De existir más subepígrafes irán también en minúsculas y se ordenarán correlativamente con letras A), B) etc.

– **Citas:** toda cita consignada a lo largo del texto debe ir acompañada de su correspondiente referencia bibliográfica a pie de página con una llamada numérica consecutiva escrita como superíndice. La referencia de la obra habrá de ser completa la primera vez, si bien podrá figurar de forma abreviada las siguientes,

debiendo indicarse la página o páginas a que corresponde. Todas las citas deberán seguir la Norma UNE-ISO 690.

– **Bibliografía:** La bibliografía podrá quedar reflejada mediante las correspondientes notas a pie de página numeradas de forma correlativa. No obstante, en los estudios doctrinales deberá necesariamente constar la bibliografía completa consultada al final de los mismos. Las referencias bibliográficas deberán seguir la Norma UNE-ISO 690.

Reglas especiales extraídas de la norma citada a tener en cuenta:

- Los nombres de personas pueden abreviarse poniendo solo la inicial.
- Si el manuscrito tiene dos o tres autores, deberán incluirse todos en la referencia poniendo primero el/los apellido/s y seguido de una coma, el nombre o la inicial del nombre de cada autor. Si son más de tres autores se puede poner solo el primero y omitir el resto seguido de «et al.» o «y otros».
- La edición se hará constar en la forma que aparece en la fuente cuando sea edición distinta a la primera.
- Si no tenemos datos de la fecha de publicación se puede poner una fecha aproximada precedida de la abreviatura «ca.» (circa).
- La responsabilidad secundaria de la obra se hará constar únicamente si procede.
- En caso de obras anónimas, el primer elemento de referencia será el título.

A continuación, se detalla cómo han de constar las referencias bibliográficas de acuerdo con la norma citada y que resulta de aplicación:

– **Referencias bibliográficas de monografías:**

APELLIDO(S), Nombre, *Título del libro en cursiva*, responsabilidad secundaria (en su caso), número de edición, editorial, lugar de publicación, año.

Si la monografía consultada es un **libro electrónico**:

APELLIDO(S), Nombre, *Título del libro en cursiva* [en línea], responsabilidad secundaria (en su caso), número de edición, editorial, lugar de publicación, año de publicación (o de actualización o revisión), [fecha de consulta: día mes año]. Disponible en: URL del recurso o DOI.

– **Referencia bibliográfica de capítulos de monografías:**

APELLIDO(S), Nombre autor del capítulo, «Título del capítulo» en APELLIDO(S), Nombre director/es de la monografía o coordinador, *Título de la monografía que contiene el capítulo en cursiva*, número de edición, editorial, lugar de publicación, año, numeración (tomo, volumen...), primera y última página del capítulo.

Si el capítulo consultado pertenece a un **libro electrónico**:

APELLIDO(S), Nombre, «Título del capítulo» en *Título de la monografía que contiene el capítulo en cursiva* [en línea], número de edición, editorial, lugar de publicación, fecha de publicación (o de actualización o revisión), numeración (tomo, volumen...), primera y última página del capítulo, [fecha de consulta: día mes año]. Disponible en: URL del recurso o DOI

– **Referencia bibliográfica de artículos de revistas:**

APELLIDO(S), Nombre, «Título del artículo», responsabilidad secundaria (en su caso), *Título de la publicación seriada en cursiva*, año del fascículo en que está incluido el artículo, volumen/número del fascículo, rango de página(s).

Si la revista publicada es **electrónica**:

APELLIDO(S), Nombre, «Título del artículo», responsabilidad secundaria (en su caso), *Título de la publicación seriada en cursiva* [en línea], año del fascículo en que está incluido el artículo, volumen/número del fascículo, rango de página(s), [fecha de consulta: día mes año]. Disponible en: URL del recurso o DOI.

– **Referencia bibliográfica de sitios web o portales:**

APELLIDO(S), Nombre o (Institución), «Título de la parte correspondiente» en *Nombre del sitio web en cursiva* [en línea], fecha [fecha de consulta: día mes año]. Disponible en: URL del recurso o DOI.

– **Referencia bibliográfica de tesis doctorales no publicadas:**

APELLIDO(S), Nombre, *Título de la tesis/TFG/TFM en cursiva*, clase de trabajo inédito, Institución académica en que se presente, lugar, año.

STYLE RULES

– **Language:** *Cuadernos de Derecho y Comercio* publishes works in Spanish, and occasionally in English, French, German and Italian.

– **Content and length:** the journal is divided into four sections: academic studies, legal practice, discussions of rulings and decisions, and reviews.

- **Academic studies** are original scientific works addressing a particular subject within any of the various branches of Commercial Law. They must be of a minimum length of 15 pages and a maximum of 40, at a rate of 3,520 characters with spacing per page (using Times New Roman font, size 12). They must also include a full bibliography at the end, including all works cited and any others consulted in preparing the study.
- **Discussions of rulings and decisions** may refer to any specific legal matter or question, rulings of the various courts or decisions of the Directorate-General for Legal Security and Public Records, which are of relevance given the inherent nature of the matter discussed, or its recent or controversial nature. They must be of a minimum length of 4 pages and a maximum of 15, at a rate of 3,520 characters with spacing per page (using Times New Roman font).
- The **legal practice** section is intended for works of predominantly pragmatic content or purpose, without the need for a comprehensive prior bibliographic analysis. They must be of a minimum length of 10 pages and a maximum of 25, at a rate of 3,520 characters with spacing per page (using Times New Roman font, size 12).
- The final section is dedicated to **reviews** of books, doctoral theses, seminars, conventions or any other events of academic interest. They must be no more than 5 pages, at a rate of 3,520 characters with spacing per page (using Times New Roman font, size 12).

– **Format:** Works must be submitted in Word format. Paragraphs must be justified.

– **Font:** The body text should use the Times New Roman font, size 12, with single line spacing. Footnotes should be in the same font, size 10.

– **Title:** The title of the work to be published must be in Times New Roman font, size 14, bold type, and must be given in Spanish and English (the latter after the «keywords»).

If the work was authored within the context of a research project, reference to this must be made by means of a footnote to the title in Spanish.

– **Authorship:** The authors or co-authors must be indicated after the title in capitals, Times New Roman font, size 12. Their profession or position should be indicated on the next line, Times New Roman, font size 12, in italics. And on a third line below, the institutional affiliation of the author should be stated, in Times New Roman font, size 12, in italics.

– **Abstract:** All works must be preceded by a brief summary in Spanish and in English, of a minimum of four lines each. The abstract in Spanish should be included after the authorship details, and the abstract in English after the title in English.

– **Keywords:** All works must be preceded by a minimum of five keywords in Spanish and in English. The keywords in Spanish must be placed after the abstract in Spanish, and the key words in English after the abstract in English.

– **Summary:** All works except for reviews must be preceded by a summary with the following structure:

- Section headings should be printed in upper case and numbered with Roman numerals.
- Subsection headings should be printed in lower case and numbered in sequence from 1.
- If there are sections within the subsections, they will likewise be printed in lower case and numbered 1.1., 1.2., etc.
- Subsequent subdivisions will likewise be printed in lower case and numbered 1.1.1., 1.1.2., etc.
- Any further subsections should likewise be printed in lower case and ordered in sequence as letter A), B), etc.

– **Citations:** All citations included throughout the text must be accompanied by the corresponding bibliographic footnote with a consecutive numerical superscript reference. The reference to the work must be complete on the first occasion but may be abbreviated in subsequent references, although the corresponding page or pages must be indicated. All citations must comply with Standard UNE-ISO 690.

– **Bibliography:** The bibliography may be indicated by means of the corresponding footnotes numbered in sequence. However, in academic studies the full bibliography consulted must be included at the end, as a mandatory requirement. Bibliographic references must comply with Standard UNE-ISO 690.

Specific rules drawn from the stated standard to be taken into account:

- Forenames may be abbreviated to simply the initial.
- If the text has two or three authors, they must all be included in the reference, placing first the surname, followed by a comma and the forename or initial of each author. If there are more than three authors, the first may simply be stated, with the remainder being replaced with «et al.».
- The edition should be indicated in the form that it appears in the source, if it is not the first edition.
- If details are not available for the publication date, an approximate date may be indicated, preceded by the abbreviation «c.» (circa).
- Secondary responsibility for the work will be stated only where genuinely relevant.
- In the case of anonymous works, the first reference element will be the title.

Details are set out below as to how to record bibliographic references in accordance with the stated standard, as applicable:

– **Bibliographic references to monographs:**

SURNAME(S), Forename, *Book title in italics*, secondary responsibility, edition number, publisher, place of publication, year.

If the monograph consulted is an **electronic book**:

SURNAME(S), Forename, *Title of the book in italics* [online], secondary responsibility, edition number, publisher, place of publication:, year of publication (or year of update or revision). [Date consulted: day month year]. Available at: Resource URL or DOI.

– **Bibliographical references to monograph chapters:**

SURNAME(S), Forename of the author, «Chapter title» in SURNAME(S), Forename of the director/s of the monograph or coordinator, *Title of the work containing the chapter in italics*, edition number, publisher, place of publication, year, numbering (tome, volume...), first and last page of the chapter.

If the chapter consulted corresponds to an **electronic book**:

SURNAME(S), Forename, «Chapter title» in *Title of the work containing the chapter in italics* [online], edition number, publisher, place of publication, publication date (or date of update or revision), numbering (tome, volume...), first and last page of the chapter. [Date consulted: day month year]. Available at: Resource URL or DOI.

– **Bibliographic references to articles in journals:**

SURNAME(S), Forename, «Article title», secondary responsibility, *Title of the serial publication in italics*, year of the periodical including the article, periodical volume/issue, page range.

If the published journal is **electronic**:

SURNAME(S), Forename, «Article title», secondary responsibility, *Title of the serial publication in italics* [online], year of the periodical including the article, periodical volume/issue, page range. [Date consulted: day month year]. Available at: Resource URL or DOI.

– **Bibliographic references to websites or portals:**

SURNAME(S), Forename (or Institution), «Title» in: *Name of the website in italics* [online], date. [Date consulted: day month year]. Available at: Resource URL or DOI.

– **Bibliographic references to unpublished doctoral theses:**

SURNAME(S), Forename, *Title of the thesis/master's dissertation in italics*, class of unpublished work, Academic institution where presented, location, year.

SISTEMA DE ARBITRAJE

La dirección de la revista remitirá los estudios doctrinales que cumplan los requisitos formales y normas de estilo, al Coordinador de la evaluación externa, el cual los remitirá a su vez a un mínimo de dos expertos en la materia, los cuales llevarán a cabo una valoración del artículo. Ni los autores conocerán la identidad de quienes les han evaluado ni los evaluadores la identidad de los autores. El resultado del proceso de evaluación podrá ser la aceptación o denegación del trabajo para su publicación, o, en su caso, la aceptación condicionada a la corrección o revisión por el autor.

La dirección de la revista, en base a la evaluación externa recibida, deberá comunicar al autor si el artículo ha sido rechazado, ha sido aceptado y, en este último caso, si han de introducirse mejoras o modificaciones. El plazo máximo para esta comunicación será de dos meses a contar desde la recepción del artículo por la revista.

Cualquier reclamación frente a la decisión o no de publicar deberá dirigirse al correo electrónico cdc@notariado.org y deberá ser sometida al Comité Asesor de la revista para su revisión y, en su caso, modificación de la decisión previamente adoptada. La decisión última, por tanto, recaerá en el Comité Asesor, debiendo comunicarse al autor la decisión adoptada en el plazo de un mes desde la recepción de la reclamación.

En todo caso, al final de cada estudio doctrinal figurarán las fechas de recepción y aceptación.

ARBITRATION SYSTEM: EXTERNAL EVALUATION

The journal's editorial management will forward those academic studies that fulfil the formal requirements and style guides to the external evaluation Coordinator, who will in turn forward them to at least two experts in the field, who will conduct an evaluation of the article. The authors will not know the identity of their evaluators, nor the evaluators that of the authors. The outcome of the evaluation process may be acceptance or rejection of the work for publication, or otherwise acceptance conditional on correction or revision by the author.

The journal's editorial management must, on the basis of the external evaluation received, inform the author whether the article has been rejected, has been accepted, and in this latter case, if any improvements or amendments must be made. The deadline for this notification will be two months from receipt of the article by the journal.

Any claims against the decision to publish or otherwise must be sent by email to cdc@notariado.org and must be referred to the Advisory Committee for review and, if so decided, amendment of the decision previously reached. The final decision will therefore lie with the Advisory Committee, which must inform the author of the decision reached within one month of receipt of the claim.

In all cases the receipt and acceptance dates will be indicated at the foot of each academic study.

