

Dirección General de Tributos — Consulta vinculante V2388-24

Fuente: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2388-24 — recuperado 2026-09-10

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V2388-24
Órgano	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
Fecha salida	21/11/2024
Normativa	Ley 35/2006, art. 28
Descripción de hechos	El consultante, persona física y residente en España, ejerce la actividad de artista mediante la producción de dibujos e ilustraciones digitales que vende en plataformas de Internet que hacen uso de la tecnología "blockchain". A estos efectos, está dado de alta en el epígrafe 899 del IAE y tributa en el IRPF en estimación directa simplificada. Para poder vender sus obras de arte a través de dichas plataformas, el consultante sube la obra digital y la convierte en un token no fungible inscribiéndola en la cadena de bloques. La contraprestación que recibe el consultante por la venta de sus creaciones digitales tokenizadas consiste en criptomonedas. Indica, además, el consultante que "en la creación de las obras incurre en una serie de gastos como son: materiales de dibujo tradicional --en sus creaciones emplea lápices, rotuladores y otro tipo de material de similares características--, equipos informáticos (ordenador, Ipad, cámara web), software y aplicaciones digitales que utiliza para la creación de sus obras digitales o convertir dibujos tradicionales en dibujos digitales, así como una tarifa que debe pagar por la conversión de sus obras digitales en NFT (...). Asimismo, el consultante realiza su actividad artística en un local, situado (...), adquirido por él y su mujer por mitad y proindiviso. Este inmueble está destinado exclusivamente al ejercicio de la actividad artística del consultante".
Cuestión planteada	- Posibilidad de deducir del rendimiento íntegro el gasto por la acuñación de NFT exigido por las plataformas digitales donde comercializa sus obras, así como el gasto por amortización del inmueble destinado a su actividad artística de forma exclusiva.

	- Plantea además dos cuestiones adicionales que se transcriben en el cuerpo de la contestación-
Contestación completa	Desde la consideración de ejercicio de una actividad económica por el consultante en los términos del artículo 27 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 —“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”—, a la determinación del rendimiento neto de actividades económicas se refiere el artículo 28.1 de la misma ley estableciendo una remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades. Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, nos lleva al artículo 10 de la Ley 27/2014 , de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que en su apartado 3 dispone que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”. De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica. Hecha esta precisión, en relación con los gastos por la acuñación de NFT que le exigen las plataformas digitales donde comercializa sus obras tendrán la consideración de deducibles en los términos de correlación indicados. El artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en desarrollo del artículo 29 de la Ley 35/2006 regula los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, estableciendo que: “1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes: a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad. b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo.

2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquéllos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1º Aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesorio y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

2º Aquéllos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

(...)”.

Por tanto, si el local donde el consultante desarrolla su actividad profesional de artista plástico se considera elemento patrimonial afecto en los términos indicados, los gastos derivados de este elemento, incluida la amortización del mismo, tendrán la consideración de deducibles a efectos de determinar el rendimiento neto de la actividad económica desarrollada por el consultante y ello con independencia de que la titularidad del local corresponda en proindivisión al consultante y su cónyuge. En este punto, al determinarse el rendimiento neto de la actividad en estimación directa simplificada, procede transcribir lo dispuesto en el artículo 30 del Reglamento del Impuesto:

“El rendimiento neto de las actividades económicas, a las que sea de aplicación la modalidad simplificada del método de estimación directa, se determinará según las normas contenidas en los artículos 28 y 30 de la Ley del Impuesto, con las especialidades siguientes:

1.^a Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de entidades de

reducida dimensión previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades que afecten a este concepto.

(...)”.

La primera de las cuestiones adicionales planteadas se refiere al “tratamiento en IRPF de la entrega de airdrops al consultante por parte de plataformas digitales especializadas en cripto-arte”. Al respecto indica el consultante: “ha recibido airdrops de diferentes marketplaces (plataformas que usan la tecnología de bloques, donde los artistas digitales exhiben y comercializan sus obras de arte) en consideración a la relevancia artística del consultante dentro de dichos marketplaces o bien por el hecho de ser uno de los primeros artistas en inscribirse como usuario de los mismos. Es decir, la entrega se ha producido sin que medie contraprestación por parte del consultante”. A lo que añade: “Los airdrops son entregas gratuitas de tokens que realizan esas plataformas para dar a conocer su proyecto a la comunidad de artistas y extender su uso a otros usuarios”

Teniendo en cuenta que la entrega de “airdrops” al consultante se realiza sin contraprestación y en relación con la actividad profesional (artista plástico) que viene desarrollando el consultante su calificación no puede ser otra que la de rendimientos (en especie) de la actividad.

La segunda de las cuestiones adicionales es el “tratamiento en IRPF de la remuneración recibida por la actividad de staking, teniendo en cuenta que esta se realiza al margen de una actividad económica y de su posterior venta por euros o intercambio por otra criptomoneda”, Aclara a este respecto el consultante que “le han ofrecido participar en lo que se denomina staking consistente en ceder las criptomonedas de las que es titular a cambio de una remuneración o rentabilidad. Se trata de bloquear las monedas virtuales en un billetero digital para actualizar la cadena de bloques a cambio de una recompensa en forma de monedas virtuales adicionales. En ningún caso la cesión de criptomonedas se realizaría en el marco de la actividad profesional del consultante”.

Por lo que respecta al “staking”, en sentido estricto consiste en un tipo de mecanismo de consenso para validar y crear bloques, alternativo a la minería, que se utiliza en algunas redes de “blockchain” y que se conoce como “proof of stake” o prueba de participación, o, más comúnmente, como “staking”.

La actividad de “staking” se caracteriza por el bloqueo de criptoactivos en un monedero electrónico durante un tiempo a través de un contrato inteligente. Cuanto mayor sea la cantidad de criptoactivos bloqueados, mayor será la probabilidad de ser escogido por el sistema para validar los bloques y de ser recompensado, generalmente, con el mismo tipo de criptoactivo.

Comúnmente se habla de “staking” tanto para referirse a la actividad del propio validador que bloquea los criptoactivos y que mantiene el software para validar los bloques, como para referirse a una nueva opción de inversión que se ofrece en el mundo de los criptoactivos consistente en el bloqueo de criptoactivos para ponerlos al

servicio de un determinado validador, de manera que éste tenga mayores posibilidades de ser elegido y recompensado, y que la recompensa obtenida acabe remunerando a quienes hayan mantenido bloqueados los criptoactivos. Las recompensas pueden depender de diferentes factores, entre ellos, la cantidad de criptoactivos bloqueados o el tiempo durante el que permanecen bloqueados.

El consultante se limita a señalar que participa en operaciones de “staking” al margen de una actividad económica, pero no es posible concluir si el consultante está utilizando el término “staking” en sentido estricto y actúa como validador o si está participando como inversor en operaciones de “staking”.

Resulta relevante citar el criterio de este Centro Directivo, fijado en la consulta vinculante V1766-22, en la que se señala lo siguiente:

“Descartada, por tanto, la consideración del “staking” como actividad económica, y no constituyendo tampoco un trabajo que derive de una relación laboral o estatutaria, los rendimientos que obtenga el consultante deberán calificarse como rendimientos íntegros del capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos en especie.

En este sentido, el artículo 25.2 de la LIRPF dispone:

“2. Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

(...)”

Dado que los criptoactivos a los que se refiere el consultante no tienen la consideración de valores negociables, no serán deducibles los gastos previstos en la letra a) del artículo 26.1 de la LIRPF.

Los rendimientos en especie que obtenga el consultante se valorarán por su valor de mercado en euros el día de su percepción, de acuerdo con el artículo 43.1 de la LIRPF. Para efectuar la valoración en euros de los criptoactivos que se obtengan a lo largo de un mismo día, se podrá utilizar el cambio medio de dicho día. El resultado se integrará en la base imponible del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de su perceptor, de acuerdo con los artículos 46 y 49 de la LIRPF.

En relación con la obligación de practicar ingreso a cuenta, en principio se trata de una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de acuerdo con el artículo 75.1.b) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, BOE de 31 de marzo de 2007 (en adelante, RIRPF). No obstante, en la medida en que los rendimientos se obtengan directamente del propio sistema, no cabe considerar que exista un obligado a retener o ingresar a

cuenta en los términos del artículo 76 del RIRPF, de manera que no se efectuará ingreso a cuenta sobre los citados rendimientos.”

En consecuencia, y ya actúe el consultante como validador propiamente dicho o como inversor, los rendimientos obtenidos por el “staking” tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario en los mismos términos señalados en la consulta vinculante citada y se integrarán en la base imponible del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de su perceptor.

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