

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC083494

DGT: 20-06-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1766/2022

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del capital mobiliario. Delimitación. Staking de criptomonedas. El contribuyente actúa como validador de operaciones en redes de cadenas de bloques de criptoactivos mediante el proceso conocido como «staking», percibiendo por ello recompensas con criptomonedas Ethereum. La actividad de «staking» se caracteriza por el bloqueo de criptoactivos en un monedero electrónico durante un tiempo a través de un contrato inteligente. Dado que el consultante se limitará a mantener bloqueados los criptoactivos, los rendimientos obtenidos deberán calificarse como rendimientos íntegros del capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos en especie, rendimientos que se valorarán por su valor de mercado en euros el día de su percepción. En cuanto a la retención, dicha renta está sujeta a retención. 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 art. 76 del Rgto. IRPF, de manera que no se efectuará ingreso a cuenta sobre los citados rendimientos.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 25, 27, 43, 46 y 49.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 75 y 76.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante va a actuar como validador de operaciones en redes de cadenas de bloques de criptoactivos mediante el proceso conocido como "staking".

Cuestión planteada:

Tributación de las recompensas obtenidas en criptoactivos a través del "staking".

Contestación:

El consultante va a operar como validador de redes de cadenas de bloques o "blockchain", para lo cual manifiesta que es necesario tener un software determinado y bloquear "fondos" durante un periodo de tiempo. Por dicha actividad será recompensado con criptomonedas Ethereum.

La actividad a la que se refiere el consultante se corresponde con 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.

En el presente caso, el consultante parece que no se va a limitar a la actividad de "staking" como forma de inversión, sino que va participar en las propias redes como validador.

En este sentido, en primer lugar, cabe plantearse si esa actividad constituye o no una actividad económica.

A este respecto, el artículo 27.1 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, BOE de 29 de noviembre de 2006 (en adelante, LIRPF), dispone lo siguiente:

1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

[...]"

Por tanto, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para considerar que una actividad es una actividad económica tiene que darse una ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos y que dicha ordenación se efectúe con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Este Centro Directivo viene interpretando que la consideración de una renta como rendimiento de actividades económicas en función de la mencionada ordenación habrá de determinarse en cada caso concreto, a la vista de las circunstancias concurrentes.

En el presente caso, dado que el consultante se limitará a mantener bloqueados criptoactivos, que sólo participará en la validación de los bloques si es elegido aleatoriamente por el propio protocolo informático y que tal validación se efectuará automáticamente con unos recursos mínimos, no puede concluirse que esta actividad presente una organización mínima para considerar que existe una 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.

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.

Finalmente, en relación con la pregunta del consultante sobre su posible obligación de integrarse en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, debe señalarse que se trata de una cuestión que excede de las competencias de este Centro Directivo.

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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.