

Índice

Consultas de la DGT



FINANZAS DESCENTRALIZADAS

IRPF. CRIPTOACTIVOS. La DGT establece criterio sobre la tributación de operaciones con criptoactivos

[\[pág. 2\]](#)

Resolución del TEAC



TIPO REDUCIDO

IS. COOPERATIVAS. Aplicación del Tipo Reducido del Impuesto sobre Sociedades a Cooperativas de Nueva Creación. El TEAR concluye que las cooperativas fiscalmente protegidas de nueva creación pueden beneficiarse del tipo reducido del 15% durante los dos primeros ejercicios en los que obtengan base imponible positiva.

[\[pág. 5\]](#)

Sentencia



PRINCIPIO DE NON BIS IN IDEM

LGT. SANCIONES. El TS reiterando su doctrina nos recuerda que la administración no puede iniciar un nuevo procedimiento sancionador si la sanción previa fue anulada únicamente por defectos formales de la liquidación.

[\[pág. 7\]](#)

Consulta de la DGT

FINANZAS DESCENTRALIZADAS

IRPF. CRIPTOACTIVOS. La DGT establece criterio sobre la tributación de operaciones con criptoactivos



Fecha: 11/04/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V0648-24 de 11/04/2024](#)

HECHOS

El consultante **realiza operaciones con criptoactivos** al margen de una actividad económica, obteniendo rentas y soportando distintos gastos. Entre las operaciones descritas se incluyen:

1. **Compraventa y permuta de criptomonedas.**
2. **Depósitos en plataformas de finanzas descentralizadas (DeFi),** obteniendo rendimientos.
3. **Staking,** en el que bloquea criptoactivos y recibe rendimientos.
4. **Recepción de criptoactivos por “airdrops”.**
5. **Préstamos de criptoactivos** a través de plataformas especializadas.
6. **Otros gastos,** como comisiones por transferencias entre blockchains o por retirada de criptoactivos.

CUESTIÓN PLANTEADA

El consultante pregunta sobre:

1. **Cómo tributan las rentas** obtenidas en cada una de las operaciones mencionadas en el IRPF.
2. **Si los gastos** en los que incurre pueden ser deducidos o imputados de alguna manera en la declaración del impuesto.

RESPUESTA DE LA DGT

1. Compraventa y permuta de criptomonedas

- Se consideran **ganancias o pérdidas patrimoniales** según el artículo 33.1 de la LIRPF.
- Se calcula la ganancia o pérdida por la diferencia entre el **valor de transmisión y el de adquisición** conforme al artículo 34.1.a) y 35 de la LIRPF.
- De acuerdo con las consultas vinculantes [V0975-22](#) y [V2520-22](#), entre otras, en el caso de monedas virtuales homogéneas, a efectos de determinar la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial, **cuando se efectúen 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.**

RECUERDA:

El TSJ del País Vasco considera que no es aplicable el método FIFO en las operaciones de compra-venta con criptomonedas.

Enlace: [Sentencia del TSJ del País Vasco de 09/01/2025](#)

- En caso de permuta, se aplica el **artículo 37.1.h) de la LIRPF**, valorando la operación por el mayor entre el **valor de mercado del bien cedido o recibido.**
- Los **gastos de trading y gas fees** son deducibles en la determinación del **valor de adquisición o transmisión.**

2. Depósitos en plataformas DeFi (“liquidity pools”)

- Los rendimientos obtenidos por el depósito de criptoactivos en plataformas DeFi se califican como **rendimientos del capital mobiliario por cesión de capitales propios** según el artículo 25.2 de la LIRPF.
- Se valoran al **precio de mercado en euros** en la fecha de percepción (artículo 43.1 de la LIRPF).

CONCEPTOS:

Los **depósitos en plataformas DeFi (Finanzas Descentralizadas)** consisten en la colocación de **criptoactivos en contratos inteligentes** dentro de protocolos descentralizados, con el objetivo de obtener rendimientos. Estos depósitos suelen utilizarse en diferentes estrategias, como:

1. Liquidity Pools (Reservas de liquidez):

- Los usuarios depositan pares de criptoactivos en **pools de liquidez** para facilitar el comercio en plataformas de intercambio descentralizadas (DEX).
- A cambio, reciben **tokens de proveedor de liquidez (LP tokens)** y una parte de las comisiones generadas por las transacciones en el pool.

2. Lending & Borrowing (Préstamos y créditos descentralizados):

- Los usuarios depositan criptoactivos en plataformas DeFi para ser prestados a terceros.
- A cambio, reciben intereses sobre los activos prestados.
- También pueden usar los depósitos como colateral para tomar préstamos.

3. Optimización de rendimientos (Yield Farming y Vaults):

- Los usuarios depositan criptoactivos en estrategias automatizadas que buscan maximizar rendimientos combinando **préstamos, staking y pools de liquidez**.

Los depósitos en DeFi se caracterizan por **funcionar sin intermediarios tradicionales** y estar gobernados por **contratos inteligentes** en redes blockchain, lo que permite la ejecución automática de operaciones según reglas predefinidas.

3. Staking

- Los rendimientos obtenidos por bloquear criptoactivos en staking se consideran **rendimientos del capital mobiliario por cesión de capitales propios (artículo 25.2 de la LIRPF)**.
- Se valoran según el **artículo 43.1 de la LIRPF**.
- La **comisión de acuñación** que se paga al validador no es gasto deducible, pero se **suma al valor de adquisición** de los nuevos criptoactivos recibidos.
- Las penalizaciones por desbloqueo anticipado **reducen el importe del rendimiento íntegro**.

CONCEPTOS:

El **staking** consiste en **bloquear criptoactivos en una blockchain** que opera bajo el mecanismo de consenso **Proof of Stake (PoS)** o variantes como **Delegated Proof of Stake (DPoS)** y **Liquid Staking**.

El objetivo del staking es **validar transacciones y asegurar la red**, a cambio de lo cual los participantes reciben **recompensas en forma de nuevos tokens**.

Formas de staking

1. Staking directo como validador

- Un usuario bloquea una cantidad mínima de criptoactivos en su propia infraestructura y mantiene un nodo validador.
- Cuanto mayor sea la cantidad bloqueada, mayores serán las probabilidades de ser seleccionado para validar transacciones y recibir recompensas.

2. Delegación de staking

- Los usuarios delegan sus criptoactivos a un validador de la red sin necesidad de gestionar un nodo.
- Reciben una parte proporcional de las recompensas generadas por el validador.

3. Liquid Staking

- Los criptoactivos bloqueados generan **tokens líquidos equivalentes**, que pueden ser usados en otras estrategias DeFi mientras el staking sigue activo.

En todos los casos, los criptoactivos permanecen **bloqueados durante un periodo determinado**, aunque algunas redes permiten un **desbloqueo anticipado con penalización**.

4. Airdrops

- Se califican como **ganancia patrimonial** según el artículo 37.1.l) de la LIRPF.
- Se valoran al **valor de mercado en euros** en el momento de la recepción y se integran en la base imponible general del IRPF (artículos 45, 46 y 48 de la LIRPF).

CONCEPTOS:

Un **airdrop** es un método de distribución gratuita de **nuevos criptoactivos** a usuarios, generalmente con el objetivo de **promocionar un proyecto, aumentar su adopción o recompensar la fidelidad de la comunidad**.

Tipos de Airdrops

1. Airdrop estándar

- Se distribuyen tokens sin que el usuario tenga que realizar ninguna acción.
- Normalmente, se reciben por **tener una determinada criptomoneda en una billetera** en un momento específico (snapshot).

2. Airdrop por participación

- Se otorgan tokens a usuarios que completan **tareas promocionales** (seguir redes sociales, compartir contenido, interactuar con la comunidad, etc.).

3. Airdrop de recompensas (“Holder Airdrop”)

- Se entregan tokens a usuarios que **mantienen una criptomoneda específica durante un tiempo**.

4. Airdrop de forks

- Ocurre cuando una blockchain se divide en dos (**hard fork**), generando una nueva criptomoneda que se asigna a los titulares de la original.

5. Préstamos de criptoactivos

- Los intereses generados por prestar criptoactivos se consideran **rendimientos del capital mobiliario** por cesión de capitales propios (**artículo 25.2 de la LIRPF**).
- Se integran en la **base imponible del ahorro**.
- Las comisiones e intereses pagados por tomar prestados criptoactivos **no son deducibles**, ya que no están contemplados en el **artículo 26.1 de la LIRPF**.

6. Otros gastos

- Las comisiones por **retiro de criptoactivos** en plataformas pueden formar parte del **valor de adquisición o transmisión** si están asociadas a una compraventa o permuta (**artículo 35 de la LIRPF**).
- Las comisiones por **transferencias entre blockchains (“bridges”)** no se pronuncian fiscalmente por falta de información suficiente.

Normativa

[Artículo 25.2 de la LIRPF](#) – Define los rendimientos del capital mobiliario por cesión de capitales propios.

[Artículo 33.1 de la LIRPF](#) – Concepto de ganancia y pérdida patrimonial.

[Artículo 34.1.a\) de la LIRPF](#) – Cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

[Artículo 35 de la LIRPF](#) – Determinación del valor de adquisición y transmisión.

[Artículo 37.1.h\) de la LIRPF](#) – Valoración de la permuta de bienes.

[Artículo 37.1.l\) de la LIRPF](#) – Tributación de bienes recibidos sin transmisión previa (airdrop).

[Artículo 43.1 de la LIRPF](#) – Valoración de rentas en especie.

Consultas relacionadas

Consulta vinculante [V1766-22](#) – Califica los rendimientos del staking como capital mobiliario.

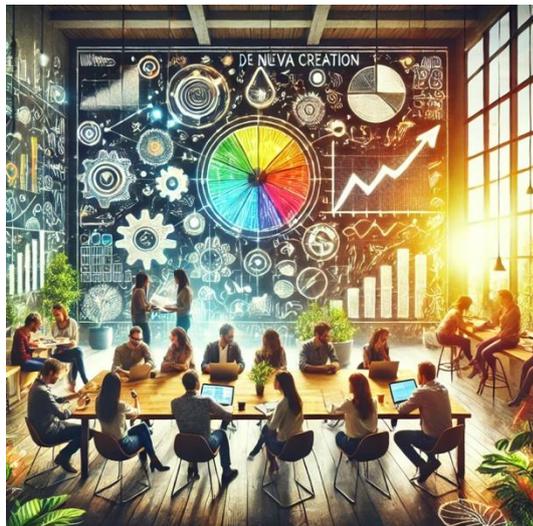
Consultas vinculantes [V0999-18](#), [V1149-18](#) y [V1948-21](#) – Consideran las criptomonedas como bienes inmateriales.

Consultas vinculantes [V0975-22](#) y [V2520-22](#), – Aplican la regla FIFO para la transmisión de criptomonedas.

Resolución del TEAC

TIPO REDUCIDO

IS. COOPERATIVAS. Aplicación del Tipo Reducido del Impuesto sobre Sociedades a Cooperativas de Nueva Creación. El TEAR concluye que las cooperativas fiscalmente protegidas de nueva creación pueden beneficiarse del tipo reducido del 15% durante los dos primeros ejercicios en los que obtengan base imponible positiva.



TEA

Fecha: 28/02/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Resolución TEAR de Catalunya de 28/02/2025](#)

HECHOS

- El contribuyente, una cooperativa fiscalmente protegida, presentó su declaración del IS del ejercicio 2019 aplicando el tipo de gravamen del 15% por considerarse una entidad de nueva creación, conforme al artículo 29.1 de la LIS.
 - Sin embargo, la AEAT de Cataluña, mediante un acuerdo de liquidación notificado el 4 de marzo de 2024, corrigió esta aplicación y determinó que la cooperativa debía tributar al 20%, conforme al artículo 29.2 LIS, que establece un tipo específico para cooperativas fiscalmente protegidas.
- El contribuyente interpuso una reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña, argumentando que la interpretación de la AEAT era restrictiva e incorrecta, y que el artículo 29.1 LIS no excluye a las cooperativas del beneficio fiscal previsto para las entidades de nueva creación.

FALLO DEL TRIBUNAL

- El TEAR de Cataluña estima la reclamación del contribuyente y anula el acto impugnado, permitiendo que la cooperativa fiscalmente protegida aplique el tipo reducido del 15% como entidad de nueva creación.

Fundamentos jurídicos del fallo

1. Interpretación sistemática del artículo 29 LIS

- El artículo 29.1 LIS regula el tipo general del IS y prevé una reducción temporal al 15% para entidades de nueva creación.
- El artículo 29.2 LIS establece un tipo específico del 20% para cooperativas fiscalmente protegidas, sin indicar expresamente que queden excluidas del beneficio del tipo reducido para nuevas entidades.

2. Interpretación histórica de la normativa

- En su origen, el beneficio fiscal de reducción del tipo de gravamen para entidades de nueva creación excluía expresamente a las cooperativas, según la Disposición Adicional 19ª del TRLIS, introducida por el Real Decreto-Ley 4/2013.
- Sin embargo, esta exclusión fue eliminada en la Ley 14/2013, lo que indica la voluntad del legislador de permitir que las cooperativas accedan a este beneficio fiscal.

3. Principio de seguridad jurídica y favorabilidad al contribuyente

- Si el legislador hubiera querido excluir expresamente a las cooperativas fiscalmente protegidas de este beneficio, lo habría indicado expresamente, como sí hace en otros artículos de la Ley 27/2014 (LIS), como el artículo 25 y el 105 LIS.
- En caso de duda interpretativa, debe prevalecer la interpretación más favorable para el contribuyente.

Por todo ello, el TEAR concluye que **las cooperativas fiscalmente protegidas de nueva creación pueden beneficiarse del tipo reducido del 15% durante los dos primeros ejercicios en los que obtengan base imponible positiva.**

Normativa aplicable

[Artículo 29.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades \(LIS\)](#) – Regula el tipo general del IS y la reducción temporal para entidades de nueva creación.

[Artículo 29.2 de la LIS](#) – Fija el tipo del 20% para cooperativas fiscalmente protegidas.

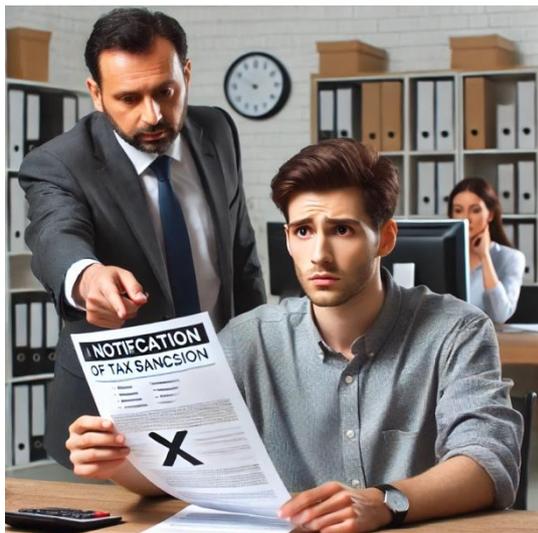
[Artículo 3 del Código Civil](#) – Métodos de interpretación normativa (literal, sistemática e histórica).

[Ley 14/2013, de apoyo a los emprendedores](#) – Eliminó la exclusión expresa de las cooperativas en la aplicación del tipo reducido para nuevas entidades.

Sentencia

PRINCIPIO DE NON BIS IN IDEM

LGT. SANCIONES. El TS reiterando su doctrina nos recuerda que la administración no puede iniciar un nuevo procedimiento sancionador si la sanción previa fue anulada únicamente por defectos formales de la liquidación.



Fecha: 25/02/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Sentencia del TS de 25/02/2025](#)

HECHOS

- La contribuyente, Dña. María Rosa, impugnó una resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 15 de marzo de 2022, que confirmaba un acuerdo de liquidación del IRPF de los ejercicios 2012, 2013 y 2014, así como la imposición de sanciones.
- El TSJ de la Comunidad Valenciana, en sentencia de 20 de febrero de 2023, anuló parcialmente la liquidación:
 - Declaró la prescripción del IRPF 2012.
 - Corrigió un error en los rendimientos de capital mobiliario de 2013 y 2014.
 - Mantuvo la validez del resto de la liquidación y de las

sanciones impuestas.

- La contribuyente recurrió en casación ante el Tribunal Supremo, invocando la vulneración del principio de non bis in idem en su vertiente procedimental. Argumentó que la AEAT inició un nuevo procedimiento sancionador tras anularse el anterior, no por vicios propios, sino por la anulación formal de la liquidación de la que dependía.

El Tribunal Supremo admitió el recurso, al considerar que la cuestión planteada tenía interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, planteándose si es posible reiterar un procedimiento sancionador cuando la sanción previa fue anulada únicamente por defectos formales de la liquidación subyacente.

FALLO DEL TRIBUNAL SUPREMO

- El fallo fija doctrina, consolidando que no puede iniciarse un nuevo procedimiento sancionador si la anulación del anterior se debió exclusivamente a defectos formales de la liquidación de la que dependía la sanción.

Fundamentos jurídicos del Tribunal

1. Principio de non bis in idem en su vertiente procedimental

- No se pueden imponer dos sanciones por los mismos hechos.
- La anulación formal de la liquidación no justifica la reapertura del procedimiento sancionador.
- Se reitera la doctrina de la STS de 15 de enero de 2024 (rec. 2847/2022), que estableció que la reiteración de sanciones en estos casos vulnera el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y el principio de igualdad (art. 14 CE).

2. Doctrina consolidada del Tribunal Supremo

- Si una sanción no tenía vicios intrínsecos y la anulación de la liquidación se debió solo a defectos formales, no es admisible un nuevo procedimiento sancionador.

- La administración tributaria debe garantizar los derechos del contribuyente y **evitar reiteraciones innecesarias**.

3. Efectos procesales del allanamiento de la Administración

- El **allanamiento del Abogado del Estado** llevó a la estimación del recurso sin necesidad de nueva deliberación.
- El Tribunal Supremo aplica el **artículo 75.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA)**, permitiendo la terminación del proceso sin imponer costas.

Normativa aplicada

[Artículo 9.3 de la Constitución Española](#)

Garantiza la **seguridad jurídica** y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Se vulnera cuando la administración **repite un procedimiento sancionador tras la anulación de la liquidación**.

[Artículo 14 de la Constitución Española](#)

Protege la **igualdad ante la ley**.

Se aplicó para garantizar que todos los contribuyentes reciban un trato equitativo en procedimientos sancionadores.

[Artículo 239.3 de la Ley General Tributaria \(LGT\)](#)

Regula los efectos de las resoluciones económico-administrativas.

Impide que, tras la anulación de una sanción, la administración pueda iniciar un nuevo procedimiento sancionador basado en los mismos hechos.

[Artículo 66 del Reglamento de Revisión en Vía Administrativa \(RGRVA\)](#)

Define los efectos de la anulación de sanciones tributarias.

Refuerza la prohibición de reabrir procedimientos sancionadores cuando la primera sanción fue anulada por defectos formales de la liquidación.

[Artículo 75.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa \(LJCA\)](#)

Permite que un procedimiento finalice si una de las partes se **allana** a la pretensión de la otra.

Jurisprudencia relacionada

Sentencia en el mismo sentido

STS de 15 de enero de 2024 (rec. 2847/2022): Sentó la **doctrina** de que la administración no puede iniciar un nuevo procedimiento sancionador si la sanción previa fue anulada únicamente por defectos formales de la liquidación.