

Tributación aplicable a la venta de non fungible tokens.

De acuerdo con su presentación, una fundación sin fines de lucro (XX) pondrá a la venta, a través de una plataforma online, una edición limitada de non fungible tokens (NFT), los que consisten en representaciones inequívocas de activos, tanto digitales como físicos, en la red blockchain. Usan la misma tecnología que las criptomonedas, pero al contrario de estas no se pueden dividir ni intercambiar entre sí, aunque se pueden comprar y vender.

En este caso, los NFT que venderá XX serán obras de arte digitalizadas a cambio de unidades de una criptomoneda, a través de una “wallet”. Los adquirentes de los NFT podrán ser empresas o personas residentes en Chile o en el extranjero.

En suma, se trata del intercambio de activos digitales, sin que, al menos directamente en la transacción propuesta, haya ningún traspaso de unidades de moneda de curso legal, ya sea chilena (pesos) o extranjera (USD o EU).

Luego, considerando que XX será un contribuyente de la primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), formula una serie de consultas, las cuales serán abordadas sistemáticamente más adelante.

Al respecto, y como primera cuestión, se informa que los denominados NFT no se encuentran definidos ni regulados en nuestra legislación. Luego, en términos muy generales puede entenderse que consisten en certificados digitales de autenticidad que, mediante la tecnología blockchain, se utilizan para registrar la propiedad de un activo.

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, por ejemplo, una imagen, un gráfico, un video, música o cualquier otro contenido de carácter digital.

Ahora bien, sin perjuicio que la presentación no aporta mayores antecedentes para establecer cuáles son, en definitiva, los bienes o derechos que comprende el contrato de compraventa del NFT, considerando que el enajenante es una fundación, no es aplicable la letra e) del inciso 1° del N° 8 del artículo 17 de la LIR¹, siendo irrelevante para el presente caso si la venta del NFT involucra o no la venta de la obra de arte digital subyacente, puesto que el enajenante no sería el respectivo inventor o autor².

Aclarado lo anterior y respecto de las consultas formuladas, se informa que:

- 1) Atendido el concepto amplio de renta definido en el N° 1 del artículo 2° de la LIR, el mayor valor obtenido en la venta de NFT constituye un incremento patrimonial para el enajenante.

Considerando que su tributación no se encuentra expresamente establecida en otra categoría, se clasifica como una renta del N° 5 del artículo 20 de la LIR, afectándose con impuesto de primera categoría (IDPC) e impuestos finales, según corresponda.

- 2) En la medida que la fundación enajenante se encuentre domiciliada en Chile y sea contribuyente de IDPC, deberá determinar la base imponible conforme lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR, salvo que se encuentre acogida al régimen simplificado establecido en la letra D) del artículo 14 de la LIR, en cuyo caso deberá determinar la base imponible, en términos generales³, sobre la base de los ingresos percibidos y los gastos pagados.
- 3) Conforme al inciso segundo del artículo 29 de la LIR, los ingresos se incluyen en los ingresos brutos del año en que ellos sean devengados⁴ y/o percibidos⁵, según corresponda al régimen en que se encuentre acogida la fundación.

En el caso consultado, la renta se encontrará devengada en el mismo momento en que se produzca la enajenación de los activos digitales, ya que en esa fecha se adquiere un título o derecho sobre ella, debiendo formar parte de los ingresos brutos del ejercicio.

¹ La letra e) del N°8 del artículo 17 de la LIR dispone que no constituye renta la enajenación de propiedad intelectual o industrial. No constituye renta el mayor valor obtenido en su enajenación, siempre que el enajenante sea el respectivo inventor o autor.

² El presente análisis no se aplica ni considera la tributación de eventuales pagos efectuados al creador de la obra subyacente por cuanto la consulta no aporta mayores antecedentes al respecto.

³ Ver Circular N° 62 de 2020.

⁴ El N° 2 del artículo 2° de la LIR, define como “renta devengada”, aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independiente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.

⁵ El N° 3 del artículo 2° de la LIR, establece que “renta percibida” es aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona, agregando dicha norma a punto seguido, que debe asimismo entenderse, que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

Por su parte, atendido que, como pago por los NFT, la fundación recibirá unidades de una criptomoneda a través de una “wallet”, para la fundación la renta se entenderá percibida desde el momento en que las criptomonedas sean recibidas en la wallet, aun cuando hasta ese momento no haya ningún traspaso de unidades de moneda de curso legal, ya sea chilena (pesos) o extranjera (USD o EU).

- 4) Las criptomonedas recibidas como pago por la venta del NFT se deben considerar al valor de cotización promedio de mercado en pesos que tenían al día de enajenarse los activos digitales (renta devengada) o al día en que fueron recibidas en la wallet (renta percibida), atendiendo al régimen tributario al cual se encuentre acogido el enajenante⁶.

Independiente de lo anterior, la fundación que enajena los NFT también deberá reconocer en la determinación de la base imponible del IDPC la variación que se produzca al momento de convertir las criptomonedas a moneda de curso legal.

- 5) Conforme al artículo 30 de la LIR, de los ingresos brutos se deducirá el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de la renta y los gastos necesarios para producirla, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31 del mismo texto legal.
- 6) Por otra parte, respecto del comprador del NFT, cuando se trate de un contribuyente domiciliado o residente en el país, al momento de pagar los NFT con criptoactivos (enajenarlos), las rentas obtenidas en dicha operación –producto de la variación de la cotización promedio de mercado en pesos que tenía la criptomoneda al momento de su adquisición y a la fecha de enajenación o pago de los NFT– se encontrarán afectas al IDPC y al impuesto global complementario.
- 7) Finalmente, ambos contribuyentes –vendedor y comprador– deberán reconocer el resultado de la operación en sus declaraciones anuales de impuestos a la renta. Adicionalmente, de existir alguna entidad intermediadora, esta deberá informar las operaciones de compras y ventas de los activos digitales, en la declaración jurada N° 1891⁷.

HERNÁN FRIGOLETT CORDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1422, de 10.05.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

⁶ Oficio N° 1803 de 2022.

⁷ De acuerdo a la Resolución Ex. N° 4847 de 1995, y sus modificaciones.