

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY DE IMPUESTO A LA RENTA –
ART.2 N°1 – ART.20 N°5 – ART.17 N°8 LETRA M – CODIGO TRIBUTARIO – ART.21–
(ORD. N° 1803, DE 03.06.2022)**

Tributación de la denominada “minería” de criptomonedas.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la tributación en la denominada “minería” de criptomonedas realizada por una persona natural.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, y para sistematizar sus consultas, se entiende que solicita un pronunciamiento sobre:

- 1) La posibilidad de realizar la actividad de “minería” de criptomonedas como persona natural, sin necesidad de formar una empresa y bajo qué giro y actividad económica se debe desarrollar.
- 2) Cómo se valoriza la criptomoneda que recibe a cambio de realizar “minería” con el computador, si debe ingresarlo como renta de su trabajo y qué documentación se solicitaría como respaldo.
- 3) Las particularidades que deben considerarse al presentar el formulario 22 atendido que, al acudir a una plataforma que permita el cambio de criptomonedas por sus valores en pesos chilenos, dicho valor de venta es informado al Servicio.

II ANÁLISIS

Este Servicio ha considerado a las criptomonedas como un activo digital o virtual, soportado en un registro digital único denominado blockchain, desregulado, desintermediado y no controlado por un emisor central, cuyo precio está determinado por la oferta y la demanda¹.

Por su parte, y en términos muy generales, este Servicio entiende la denominada “minería” de criptomonedas como el proceso de validación de transacciones y creación de nuevos bloques en una cadena de bloques, realizado a través de equipos computacionales especializados y en cuyo proceso se genera una recompensa de forma automática, constituyendo una forma de adquirir criptomonedas.

Finalmente, para los efectos del presente Análisis, cabe distinguir el tratamiento tributario de la adquisición de criptomonedas mediante la “minería”, del que corresponde a la ganancia de capital obtenida tras su enajenación.

Respecto de lo primero, y atendido el concepto amplio de renta contenido en el N° 1 del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), la obtención de criptomonedas mediante la actividad de “minería” constituye un incremento patrimonial para quien desarrolla dicha actividad, clasificándose como una renta del N° 5 del artículo 20 de la LIR, afecta con impuesto de primera categoría e impuestos finales, según corresponda².

En cuanto a lo segundo (rentas obtenidas en la venta de criptomonedas), las rentas se clasifican en el N° 5 del artículo 20 de la LIR³. No obstante, cuando su enajenación es efectuada por una persona natural que no los asignó a su empresa individual, el mayor valor obtenido se grava conforme la letra m) del N° 8 del artículo 17 de la LIR. Para estos efectos, se considerará como

¹ Oficio N° 963 de 2018.

² En este sentido, conforme con la LIR, y las instrucciones del Servicio, atendido que en el desarrollo de esta actividad prima el uso de bienes de capital por sobre el esfuerzo físico o intelectual de la persona que la realiza, corresponde calificar los ingresos que se obtienen como rentas de capital y no del trabajo. No obstante, por ejemplo, la administración tributaria estadounidense –Internal Revenue Service– ha calificado estos ingresos como rentas del trabajo (ver Notice 2014-21). En un sentido similar, distinguiendo si la minería corresponde a una actividad personal (hobby) o comercial, el tratamiento es distinto para la autoridad tributaria canadiense (ver <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/compliance/digital-currency/cryptocurrency-guide.html>).

³ Oficios N° 979 de 2022, N° 3014 de 2021, N° 1371 de 2019 y N° 963 de 2018.

valor de adquisición de la criptomoneda que se enajena – para la determinación del mayor valor – el valor de mercado a que se hizo referencia en párrafos precedentes, esto es, el valor de cotización promedio de mercado, menos los costos incurridos para la obtención de la criptomoneda⁴.

Precisado lo anterior y respecto de la consulta N° 1) del Antecedente, se tiene presente que, para efectos de la LIR, todas las personas, naturales y jurídicas, revisten la calidad de “contribuyentes” en la medida que posean bienes o desarrollen actividades susceptibles de generar rentas gravadas⁵, correspondiendo al contribuyente, salvo que una norma legal disponga otra cosa, definir la forma jurídica bajo la cual desea desarrollar su actividad.

Respecto de la valorización de las criptomonedas recibidas por “minado” (consulta N° 2) del Antecedente), se debe considerar el valor de cotización promedio de mercado en pesos que tenía la criptomoneda o fracción recibida por la labor de minado el día que esta se obtuvo. Dicho valor, quedará afecto a impuestos, según lo prescrito en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, previa deducción de los costos incurridos para su obtención⁶.

En las respectivas instancias de fiscalización podrá acompañar antecedentes provenientes desde varios exchanges para efectos de acreditar el valor de cotización promedio de la criptomoneda o fracción obtenida en la labor de minado.

Sobre la documentación de respaldo se hace presente que, conforme con el artículo 21 del Código Tributario, corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

Finalmente, este impuesto se declara por medio del formulario 22, cuyas instrucciones de llenado se encuentran publicadas en el sitio web de este Servicio.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) Para efectos de la LIR, la actividad de “minería” de criptomonedas puede ser desarrollada por el contribuyente como persona natural o bajo la forma jurídica que estime pertinente.
- 2) Para la valorización del activo se deberá tener en vista el valor de cotización promedio de mercado en pesos, que tenía la criptomoneda o fracción al momento de su extracción, teniendo derecho a rebajar los costos incurridos para su obtención.

Dicho valor no corresponde a una renta del trabajo, sino a una renta de capital afecta a impuesto de primera categoría e impuestos finales, según corresponda, conforme con el N° 5 del artículo 20 de la LIR.

Sobre la documentación de respaldo, será el contribuyente quien deberá aportar todos los medios de prueba para justificar sus operaciones, en la instancia de fiscalización respectiva.

- 3) Respecto de la declaración del impuesto, deberá estarse a las instrucciones de llenado del formulario 22, publicadas en el sitio web de este Servicio, debiendo tener en vista las consideraciones expuestas en el análisis precedente.

⁴ En este punto, cabe precisar que, tratándose de contribuyentes del IDPC obligados a llevar contabilidad completa, en la determinación del costo de estos activos digitales deberán utilizarse los costos directos más antiguos (método FIFO o first in, first out), sin perjuicio que el contribuyente opte por utilizar el método denominado “costo promedio ponderado”. Tratándose de una persona natural que no tiene dichos bienes asignados a su empresa individual, el costo estará conformado por el valor de adquisición de los respectivos bienes, debidamente reajustado de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor entre el mes anterior a la adquisición y el mes anterior al de la enajenación. En todo caso, cuando no sea posible determinar qué criptomoneda se está enajenando, por ejemplo, por el gran volumen de transacciones involucradas, el contribuyente podrá aplicar el sistema de costeo conocido como costo promedio ponderado para efectos de determinar el costo correspondiente (Oficio N° 979 de 2022).

⁵ Por ejemplo, Oficio N° 926 de 2001.

⁶ A modo ejemplar, procederá la rebaja de los desembolsos por concepto de electricidad, adquisición de equipos computacionales, sistemas de refrigeración, entre otros.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1803, de 03-06-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos