



EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO (ICA) EN OPERACIONES CON NFT¹

Juan Esteban Betancur Palacio

Trabajo de investigación presentado para optar al título de Abogado

Asesor

Julián Alberto Zambrano Sánchez, Magíster (MSc) en Derecho con énfasis en Tributación

Universidad de Antioquia
Facultad de Derecho y Ciencias Políticas

Derecho

Medellín, Antioquia, Colombia

2023

¹ Este trabajo es resultado de la investigación realizada por el profesor Julián Zambrano Sánchez y Steven López Hernández, asistida por el autor, la cual se denominó “La tributación de los NFT en Colombia”. El resultado de esta investigación fue objeto de ponencia en el XV International Tax Meeting, evento organizado por el Departamento de Derecho fiscal de la Universidad Externado de Colombia en el mes de noviembre de 2022 en la ciudad de Bogotá. Con esta investigación se buscó plantear el panorama en el cual se encuentra la tributación de los NFT y analizar cómo se encuadran estas operaciones con las normas tributarias que tiene el ordenamiento jurídico colombiano.

Cita

(Betancur Palacio, 2023)

Referencia

Betancur Palacio, J.E. (2023). *El impuesto de industria y comercio (ICA) en operaciones con NFT* [Trabajo de grado profesional]. Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.

Estilo APA 7 (2020)



Biblioteca Carlos Gaviria Díaz

Repositorio Institucional: <http://bibliotecadigital.udea.edu.co>

Universidad de Antioquia - www.udea.edu.co

El contenido de esta obra corresponde al derecho de expresión del autor y no compromete el pensamiento institucional de la Universidad de Antioquia ni desata su responsabilidad frente a terceros. Los autores asumen la responsabilidad por los derechos de autor y conexos.

I. INTRODUCCIÓN

Las operaciones realizadas por medios digitales han tomado un giro radical desde la aplicación de la tecnología Blockchain, la cual permite establecer la integridad y singularidad de un bien o servicio digital sin esencia física. Los NFT son los activos intangibles que, por medio de la tecnología Blockchain, tienen asignados una cadena de datos específica a un bien o servicio determinado que dota de autenticidad y certeza a las transacciones con bienes o servicios digitales, dando plena seguridad a los participantes de la transacción del objeto del negocio. Esto se convierte en una cualidad especial que no se tenía en medios digitales, donde se favorecía y facilitaba la creación de copias de diferentes bienes.

Los NFT con su condición de elemento único e indivisible, otorga un valor adicional a las transacciones que se hacen por medio de ellos, por cuanto se adhiere la certeza al comprador de que el bien o servicio que está adquiriendo es único en su especie y que la propiedad del mismo será transferida real y completamente. En ese sentido, las transacciones de bienes o servicios en donde se usan los NFT adquieren especial relevancia en las actividades económicas que son digitalizables. La seguridad que dota los NFT a los negocios que lo usan es el elemento clave para tranzar activos vía internet, lo que convierte a este canal en un mercado seguro donde adquirir bienes o servicios, tanto o más que en un mercado no digital.

El sector donde más se han usado NFT a fin de asegurar la autenticidad del bien a tranzar es en el ramo de las obras de arte digital, pues “El éxito repentino de esta tecnología soportada en blockchain se debe a las multimillonarias ventas sobre obras de arte, canciones, memes, videos, objetos coleccionables, e incluso hasta tweets, que se han vendido como NFTs” (Pacheco y Olarte, 2021, p. 2). Cada vez más se ve como los artistas han optado por tranzar sus obras por medio de internet, donde se pueden conectar con potenciales

compradores. El uso de NFT les da ese plus de asegurarle al cliente que la obra de arte digital que le está vendiendo es única y que no es una copia (Pacheco y Olarte, 2021). Sin embargo, como se expondrá en este trabajo, hay múltiples empresas de diferentes sectores que han implementado el sistema de los NFT para prestar sus servicios o negociar sus mercancías y estar a la vanguardia de la tecnología.

Por supuesto este fenómeno tiene especial relevancia en el campo económico de las transacciones por medio de NFT. El hecho de que el bien que se está transando sea único en su especie eleva el precio de mercado, debido a esa relación valor y confianza que aumenta la posibilidad de verificar la inmutabilidad y unicidad del NFT, generado ello a nivel social por los nodos que participan en este sistema de mercado (Giraldo, 2020). Solo por nombrar algunos de los casos famosos del mundo del arte, la obra “Everydays: The First 5000 Days” fue vendido por \$69.3 millones de dólares y “CryptoPunk #7523” fue transado por un total de \$11.8 millones de dólares. (Graves, S & Phillips, 2021), los cuales no son, por mucho, cifras menores para una actividad que siempre ha movido grandes cantidades de dinero como lo es el arte.

El hecho de que los NFT hayan revolucionado las operaciones de compra y venta de intangibles, y que al hacerlo las relaciones que se forman produzcan tal movimiento de dinero hace necesario preguntarse por las normas que se les va a aplicar dentro de legislación en cada campo, especialmente y para efectos de este trabajo en el campo tributario. Es por esto y por el crecimiento de su uso que se hace necesario empezar a verificar si las actividades que se desarrollan con apoyo de los NFT contienen la realización de hechos generadores de diferentes tributos.

Este trabajo se centrará en realizar un seguimiento y hacer una revisión según las lógicas del impuesto de industria y comercio -ICA-, tanto de las obligaciones sustanciales

como las formales, en su condición de impuesto territorial de nuestra legislación. Es por esto que, por medio de conceptos teóricos aplicables a las especificidades de casos concretos, se hará un examen sobre qué efectos tributarios y fiscales alcanzarían los actos jurídicos que se ven mediados por la utilización de los NFT.

Por esto entonces la investigación y en especial este trabajo busca dar respuesta a la pregunta: ¿Cuáles son los efectos en el impuesto de industria y comercio de las operaciones económicas de compra y venta de NFT? Y en busca de dar una respuesta, o por lo menos un acercamiento, a la pregunta planteada se darán puntos clave para entender los conceptos ligados al fenómeno de los NFT, en especial a su naturaleza jurídica dentro de la legislación colombiana. Igualmente se darán puntos clave de los elementos fundamentales del impuesto de industria y comercio -ICA-. Estos serán los elementos analizados desde el punto de vista de la naturaleza de los actos jurídico-económicos que se realizan con NFT para determinar la operatividad de los elementos del impuesto de industria y comercio cuando se hacen negocios de bienes o servicios donde se encuentra el NFT como el mecanismo de verificación de autenticidad y originalidad de dichos bienes o servicios.

Lo anterior de cara a desarrollar una serie de análisis sobre la posibilidad de realización de los hechos generadores del impuesto de industria y comercio -ICA- en las operaciones jurídico-económicas por medio de NFT. También se harán comentarios sobre las incidencias de estas operaciones dentro de las obligaciones sustanciales y formales del impuesto.

Para ello se ha propuesto la metodología de plantear una serie de casos llamativos y con especial relevancia en el contexto colombiano y global. Con la contextualización que dan estos casos se pretende dar claridad sobre la importancia de comenzar a perfilar una tesis sobre la aplicabilidad del impuesto de industria y comercio -ICA-. Al proponer este contexto

al trabajo no solo se planea dar ejemplos de la forma en que se utilizan los NFT, sino también exponer las posibilidades que estos traen a la economía y el potencial económico que estos tienen para generar negocios bastante onerosos.

De la mano de este contexto se va a analizar la entrada del impuesto de industria y comercio. Se harán puntualidades sobre el elemento de los hechos generadores de este al tenor de la ley 14 de 1983 y su complementaria ley 1819 de 2016. Para con ello plantear una serie de puntos desde la normativa aplicable a ciertos casos de los que se expondrán. Además, se harán reflexiones dirigidas a plantear la posibilidad de que las operaciones garantizadas por NFT realicen alguno de los hechos generadores de ICA.

Además, entendiendo la importancia de la territorialidad a la hora de ejercer las facultades del sujeto activo del impuesto de industria y comercio, se darán nociones que se entienden importantes de cara a establecerla. Dada la dimensión digital en la que se mueven las operaciones con NFT establecer la territorialidad del impuesto de industria y comercio es un reto. Por el momento no hay normas específicas sobre la territorialidad de las operaciones digitales, por tanto, se hace necesario acudir a normas generales que permitan interpretar la forma en la que operaría la territorialidad del tributo. En suma, la estructuración del sujeto activo del impuesto de industria y comercio, respecto de las operaciones con NFT, presentan especiales retos en cuanto a establecer territorialidad.

Finalmente, otro punto sensible de la discusión es la importancia de los intermediarios de las operaciones con NFT. Son varias las plataformas que sirven como conducto por donde una persona puede crear, almacenar, vender o comprar NFT. Es por medio de estas donde se dan los negocios cuantiosos de los que se habla en la contextualización. Sin embargo, estas plataformas no son más que intermediarios que posibilitan las transacciones de los diferentes

NFT y sus contenidos, sin llegar a ser un participante directo del negocio jurídico que se adelanta.

Los intermediarios y sus plataformas, para el caso de los NFT, podrían configurar el contexto de las negociaciones de los NFT y sus contenidos. Es entonces que, desde el entender su naturaleza y participación, dará respuesta a un número importante de problemas planteados con anterioridad en este texto. No obstante, esto mismo abrirá camino a nuevos obstáculos para establecer un régimen exacto y completo para la tributación de las operaciones por medio de NFT.

Todo esto para finalmente evidenciar como los negocios con NFT han revolucionado el mercado. Como las transacciones de activos intangibles tienen el potencial de generar millones de dólares, con todo lo que ello significa; en especial, la capacidad contributiva que se va a desprender de estas transacciones. Por lo tanto, se anticipa debe haber una especial preocupación por entender estos fenómenos económicos a los ojos de la tributación, específicamente desde el impuesto de industria y comercio -ICA-.

II. CAPITULO 1

En este primer capítulo se hará una conceptualización de las características básicas de los NFT, para entender la complejidad de cada una de las etapas de su proceso de creación. Se hará un recorrido por las posibilidades que brinda al mercado la incorporación de los NFT para soportar las operaciones realizadas vía medio digitales. Igualmente se presentarán los números que han movido los NFT como herramienta de seguridad de las operaciones adelantadas con estos.

Posterior a esto, se describirán los elementos del impuesto de industria y comercio -ICA-, especialmente el elemento del hecho generador, pues es un elemento fundamental para entender el planteamiento central de este trabajo. Se hará además especial énfasis en temas fundamentales de los elementos del sujeto pasivo del ICA, así como del sujeto activo. Con el contexto necesario, se propondrán los fundamentos que afectan a los negocios que se adelantan con ayuda del fenómeno de los NFT.

A. CONCEPTUALIZACIÓN DE LOS NFT

a. ORIGEN

Sea lo primero decir que la tecnología Blockchain, aquella detrás de los NFT, tiene su origen como concepto de lo que es hoy en día en el año 1991 en una investigación adelantada por los científicos Stuart Haber y W. Scott Stornetta, los cuales “introdujeron una solución computacionalmente práctica para los documentos digitales con sello de tiempo para que no pudieran ser modificados o manipulados.” (s.n., 2018). Esta solución era la de usar “una cadena de bloques con seguridad criptográfica para almacenar los documentos con sello de tiempo” (s.n., 2018), sin embargo, esta idea se desvaneció con el tiempo y no fue utilizada.

Pero, hacia el año 2008 un usuario de internet llamado “Satoshi Nakamoto” comparte un sistema de dinero electrónico² en el cual “al ser descentralizada, nadie pueda eliminar o modificar ninguna transacción realizada” (Marín, 2022, p. 18) lo que se aleja totalmente del sistema financiero tradicional donde se puede a placer moldear los historiales de transacciones como a bien se tenga. Este sistema nace como una alternativa al sistema financiero tradicional, al cobro de comisiones por transacción en este sistema, en pro de la transparencia del sistema monetario, a la merma de la inflación no controlada, etcétera. En general para corregir los problemas que presenta el sistema financiero tradicional.

Siendo descentralizados los datos que manejan este sistema, se apoya el conocimiento general por parte de los participantes en los mercados, de la información monetaria. Esto es crea una socialización amplia de la información, puesto que “los datos no están centralizados, sino compartidos con todos los usuarios de la red” (Marín, 2022, p. 19) lo que marca la clara filosofía de la tecnología Blockchain, la facilitación del acceso a los datos disponibles para todos los usuarios.

De la mano de esta evolución de ideas, nacen los NFT como uno de las aplicaciones de la tecnología Blockchain como herramienta para “tokenizar un activo en un único token” (Marín, 2022, p. 34). Es decir, con los NFT se busca respaldar un token con activos fijos e ingresarlos en esas bases de datos descentralizadas de la tecnología Blockchain, como muestra de la evolución de esta tecnología y de la acogida que han tenido sus anteriores versiones (v.g. las criptomonedas).

b. CONCEPCION, NATURALEZA Y CARACTERISTICAS

² NAKAMOTO, S. (2009). Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System. BITCOIN.ES [consultado 21/10/2023]. Disponible en: <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>

Partiendo de la concepción y naturaleza de los NFT se encuentra la característica de la singularidad, desde la creación de uno de estos activos intangibles digitales se le otorga un patrón numérico que permite diferenciarlo de los demás, incluso de sus copias y del elemento que representa. Esto se hace mediante las “funciones hash”, explicado de forma simple en Marín (2022) “El hash responde a una función criptográfica que genera un identificador único e irrepetible a partir de una información dada” (p. 21). Este término se asocia también con el de nonce³, con el cual se combina para dotar de esencia a la tecnología Blockchain, y por tanto a los NFT. Es entonces como al tener un patrón único en un banco de datos, es fácilmente verificable la autenticidad y unicidad del activo que se está adquiriendo, así como de su bien o servicio subyacente. Este atributo de los NFT es el que potencia la entrada y circulación en el mercado de los activos digitales.

La naturaleza de los NFT que los hace tan útiles e innovadores viene de la tecnología Blockchain, la cual toma el activo que se quiere representar con el NFT y lo vincula a un código alfanumérico único que se almacena en un banco de datos que será el identificador del certificado NFT. Blockchain es algo así como un libro de registro en donde se encuentran enlistados, conectados y cifrados; todas y cada uno de los tokens creados dándoles un número de registro y una firma de autenticidad para proteger la seguridad y privacidad de las transacciones. Este número de registro es asignado una vez se inicia con el proceso de creación del NFT en las plataformas de intermediación o minting⁴.

³ “number that can be only used once” (número que sólo puede usarse una vez). El nonce es un número aleatorio que sólo puede usarse una vez con el objetivo de autenticar una transferencia de información entre dos o más usuarios. (Marín, 2022, p. 21)

⁴ El minting consiste en el proceso de creación o emisión de nuevos tokens o cripto activos en una red blockchain.

Una vez es almacenado, la plataforma que intermedia en la creación y circulación de los NFT entrega al propietario el código con el que se va a identificar el NFT. Es con este código con el que se le va a garantizar al eventual comprador la autenticidad del NFT que está adquiriendo. Allí es donde radica el éxito de los NFT y su gran contribución a las operaciones digitales que se realizan en esta época, en la certeza de originalidad y exclusividad. Por ello la creación de un NFT, con su respectivo activo subyacente, sea este un bien o un servicio, tiene mayor valor a la vez que es fácilmente diferenciable cuando la producción de un bien o servicio subyacente es en cadena, por ejemplo, pues cada uno de los bienes o servicios certificados mediante NFT van a tener una variación en su inscripción en los bloques de datos.

Al encontrarse la existencia del activo limitada a una pieza única y singular, por la capacidad de diferenciar una de otra, la demanda por este tiende a incrementarse, y de paso su valor de mercado debido a esa confianza que genera en los participantes de la transacción tener la certeza de singularidad del NFT que adquieren y, por consiguiente, el bien. El participante del mercado tiene la posibilidad real de brindarle a un comprador la certeza de que el certificado NFT pertenece o está ligado al bien o servicio que está adquiriendo y que este adquiere propiedad sobre este o aquel. Esta característica hace que se incremente el precio de los activos negociados bajo este parámetro, pues brinda de seguridad y confianza suficiente en las transacciones que se hagan mediante NFT, que en últimas son factores cruciales y características en cualquier mercado especulativo.

Es esta seguridad al negocio celebrado lo que llama la atención del uso de los NFT, pues se genera la confianza suficiente para que las personas participen en el mercado de activos digitales, y doten de la especulación suficiente para variar los precios. A la unidad de valor que se le asigna a los NFT y a sus activos subyacentes se suma la existencia de los llamados “Smart contracts”, esta herramienta es de la esencial de los NFT y lo que hacen es generar una

transacción automática, una vez los extremos contractuales en la negociación de los NFT deciden finiquitar el negocio. Es decir, una vez el comprador acepta el precio, deposita el valor del NFT, el cual es entregado directamente al vendedor; al tiempo que la propiedad del NFT y de su activo subyacente pasa a ser del comprador. Cuando el NFT pasa a manos del comprador, este recibe su NFT y el bien o servicio subyacente a este, junto con todas las facultades a ejercer sobre estos.

En este punto es preciso resaltar que el NFT, desde su creación tiene la posibilidad de ligarse a otro activo. En el proceso de construcción del NFT, el autor tiene la posibilidad de ligar el NFT a un bien -tangible o no, consumible o no- o a un servicio a elección de este. Una vez el NFT se enlaza con el activo subyacente, entran al mercado como uno solo, por lo que los negocios que se hagan para la transferencia del NFT va a traer consigo la propiedad también del activo subyacente, sea que lo tenga o no en el mundo no digital. aunque tenga la misma diferenciación son elementos diferentes, el NFT es la herramienta por medio de la cual se certifica la propiedad del bien o servicio colateral, y este último es independiente del NFT, pero va ligado a él. Esto quiere decir, por supuesto, que el patrón numérico que diferencia el NFT de los demás y que imposibilita su repetición, hará lo mismo con el activo subyacente del mismo,

Para realizar esta labor son especialmente importantes las plataformas intermediadoras en el proceso de creación de los NFT y de su comercialización en el mercado. Estas plataformas dotan al autor de la interfaz completa para la realización del NFT y de las herramientas necesarias para generar el NFT y hacer el enlace con su activo subyacente⁵. Luego, una vez creados, permite

⁵ Dicho sea de paso, a modo de paréntesis, ubicar la construcción de un NFT en una o varias plataformas con las cuales las personas los crean es precisamente abandonar las características con la que fue planteada la tecnología Blockchain: la intermediación y la centralización. La idea del blockchain, que planteo Nakamoto (2009), era dotar a los usuarios de una herramienta al alcance de ellos sin necesidad de las complicaciones burocráticas de los diferentes intermediarios de los sistemas tradicionales (Marín, 2022). Esto es una muestra de cómo la tecnología se termina modificando para apoyar o complementar y estar a disposición, de una u otra forma, de los sistemas de mercado de toda la vida.

que el autor almacene los datos de su NFT hasta tanto considere prudente sacarlo al mercado.

Sumado a ello, también sirven de enlace y “lugar”⁶ de negociación entre el potencial comprador y el autor del NFT, una vez este ya se encuentra dispuesto en el mercado.

La creación del NFT es relativamente sencilla y solo se necesita de conexión a internet, y, en caso de que se vaya a vincular un subyacente, la disposición de este para asociarlo a este. Se ingresa a una de las plataformas dedicadas a la intermediación de NFT (v.gr. *Open Sea*, *BAG*, *Sing*) y se crea una cuenta vinculando una wallet⁷ (véase gráfica 1⁸); el uso de la interfaz es bastante intuitivo y conduce a los puntos que se deben diligenciar para la creación del NFT (véase gráfica 2). En la zona para el diligenciamiento de los datos del NFT se despliega una serie de opciones para ligar información ajena al NFT como tal -que para la interfaz que se usó para este trabajo lo denomina “external link”- (véase gráfica 3). En este campo se puede ingresar cualquier información, como por ejemplo la tarjeta de propiedad de una bicicleta o datos de ingreso a un concierto -es esta posibilidad la que confiere aún más potencial a los negocios con NFT-. Una vez se tiene la información que se va a ligar al NFT, se debe pagar al intermediario para que este sea ingresado a su Marketplace⁹ (véase gráfica 4), allí es donde se va a ofrecer al público general para conectar a los potenciales compradores con los vendedores y se somete el NFT al mercado especulativo de estos activos digitales (véase gráfica 5 y 6).

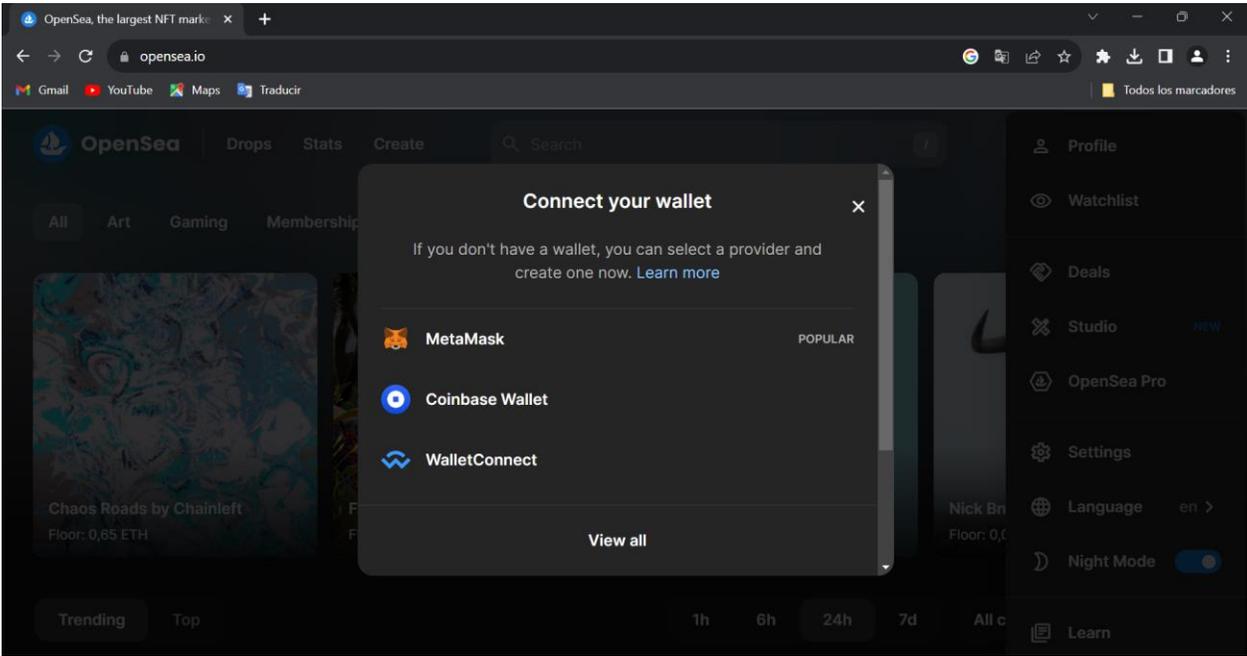
⁶ El sitio digital que es el contexto de las operaciones.

⁷ Billetera virtual donde se pueden comprar y vender cryptomonedas.

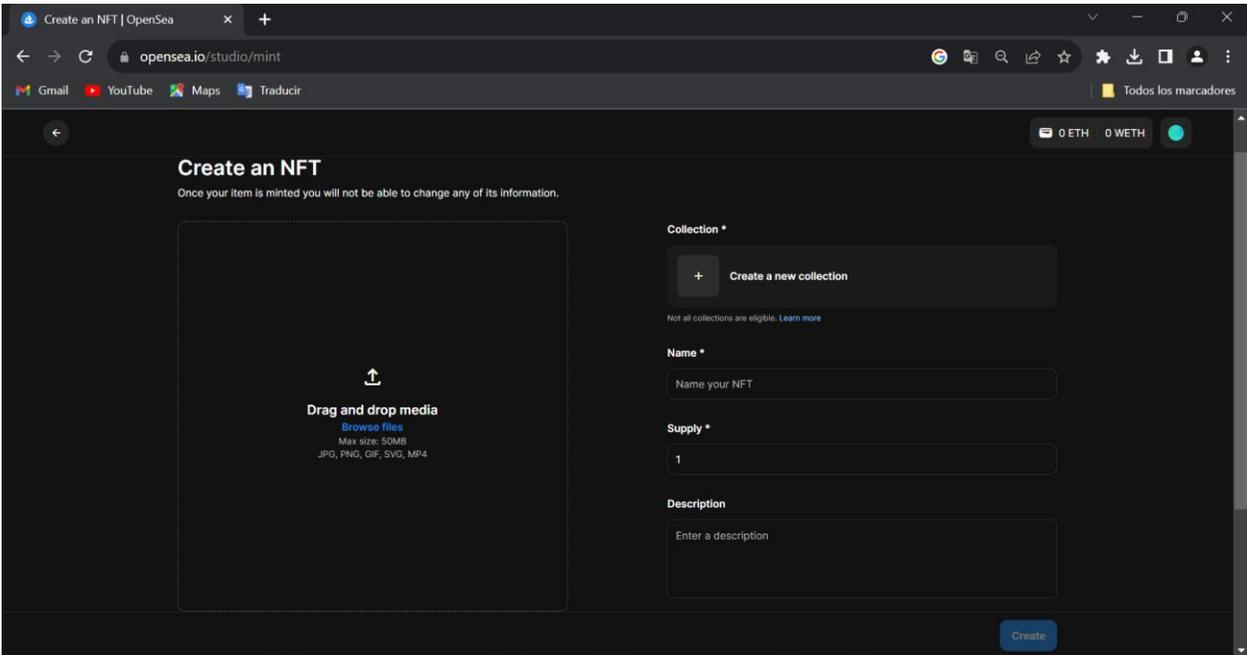
⁸ Para efectos de este trabajo, se mostrará el proceso desde la plataforma *Opensea*. Disponible en: <https://opensea.io/>

⁹ Plataforma web en la que diferentes marcas, empresas o tiendas venden sus productos o servicios.

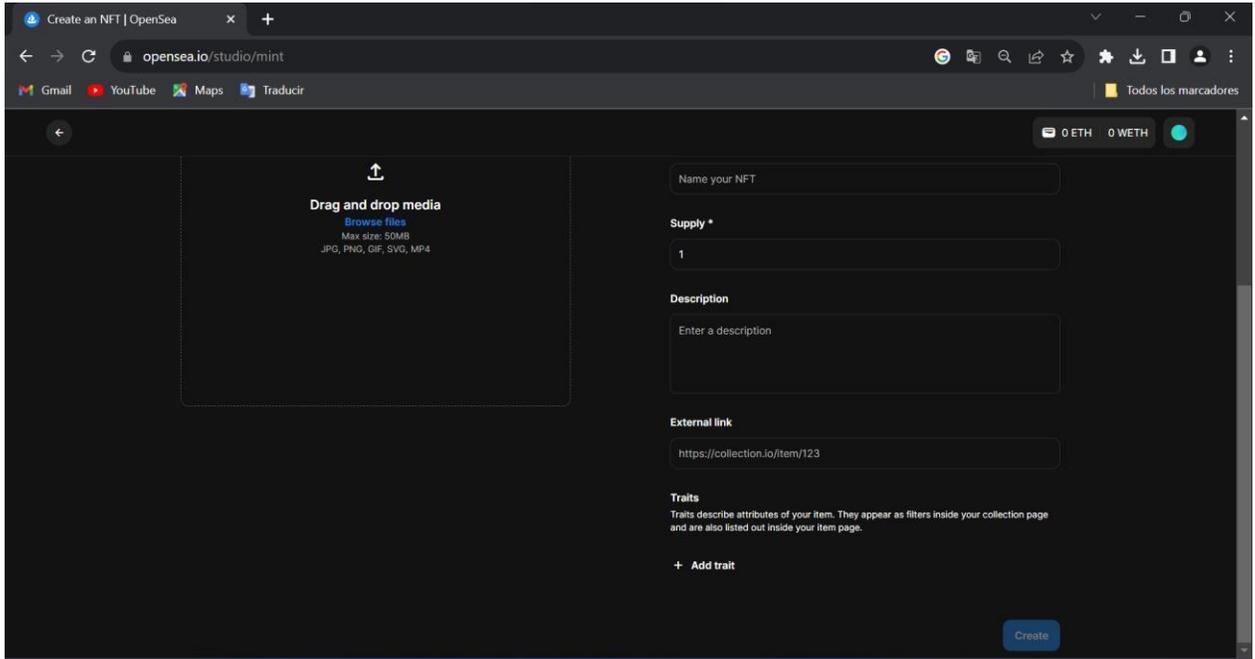
Gráfica 1.



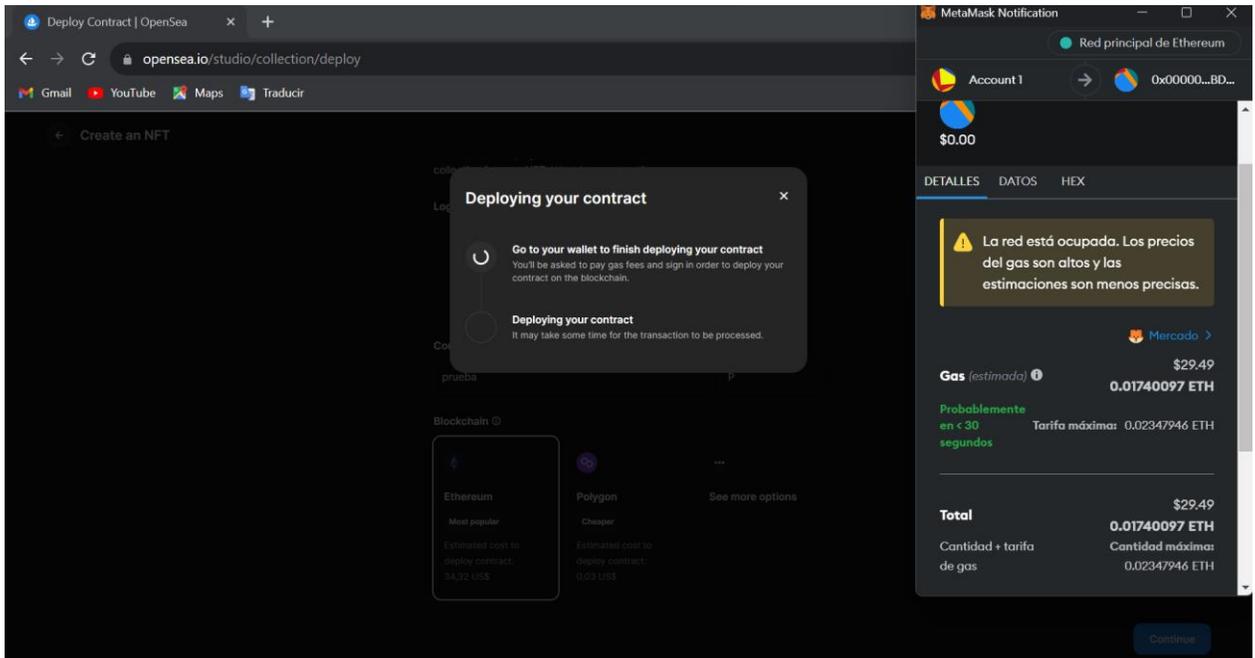
Gráfica 2.



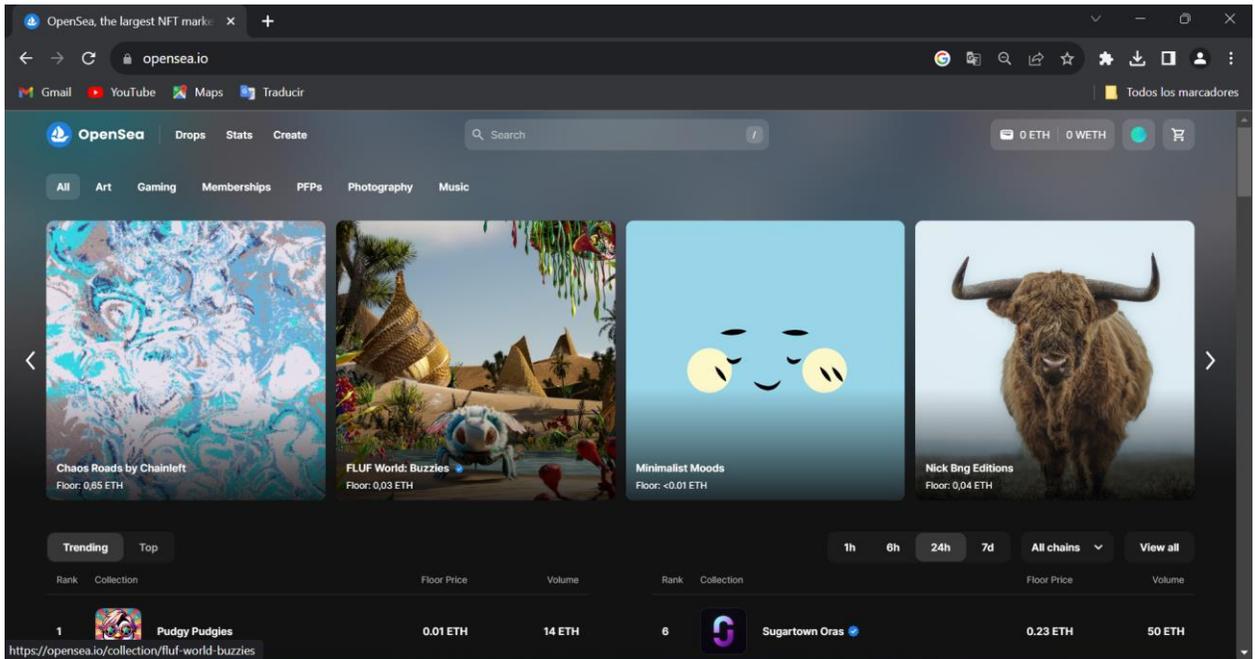
Gráfica 3.



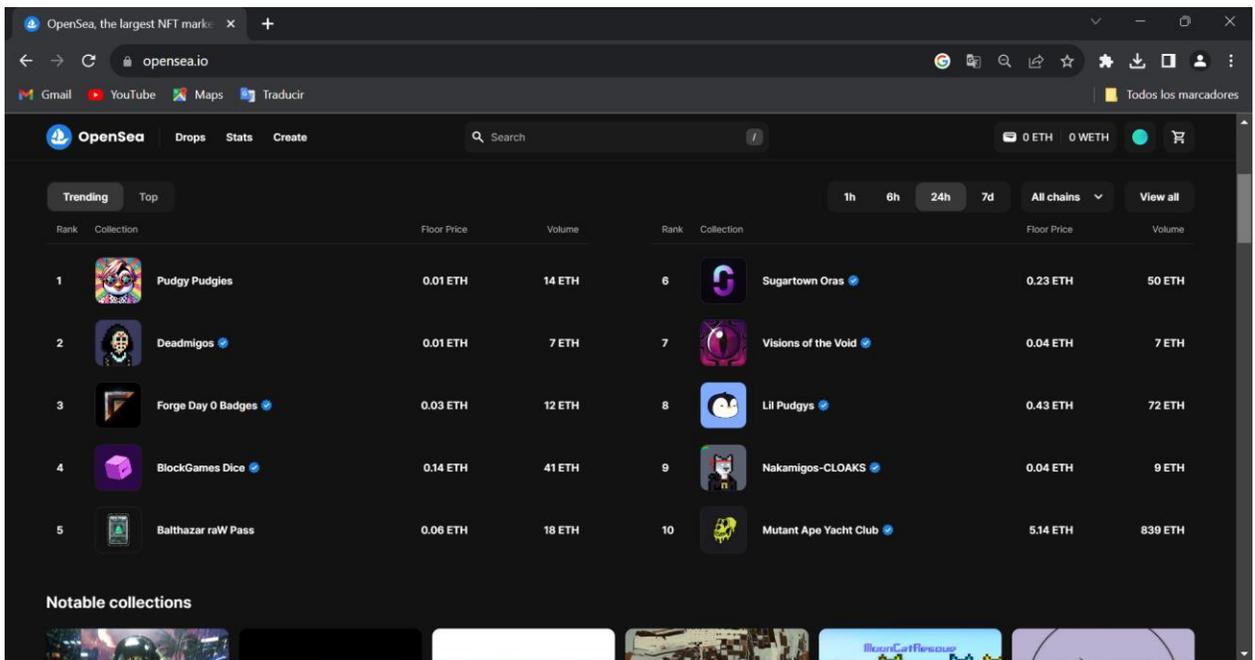
Gráfica 4.



Gráfica 5.



Gráfica 6



Aquí es relevante explicar las formas de vincular la información con el NFT como el lugar donde se almacena la información de los NFT y el código que lo diferencia. Como todos los datos que usan internet como fuente, la información de la tecnología Blockchain se almacena con

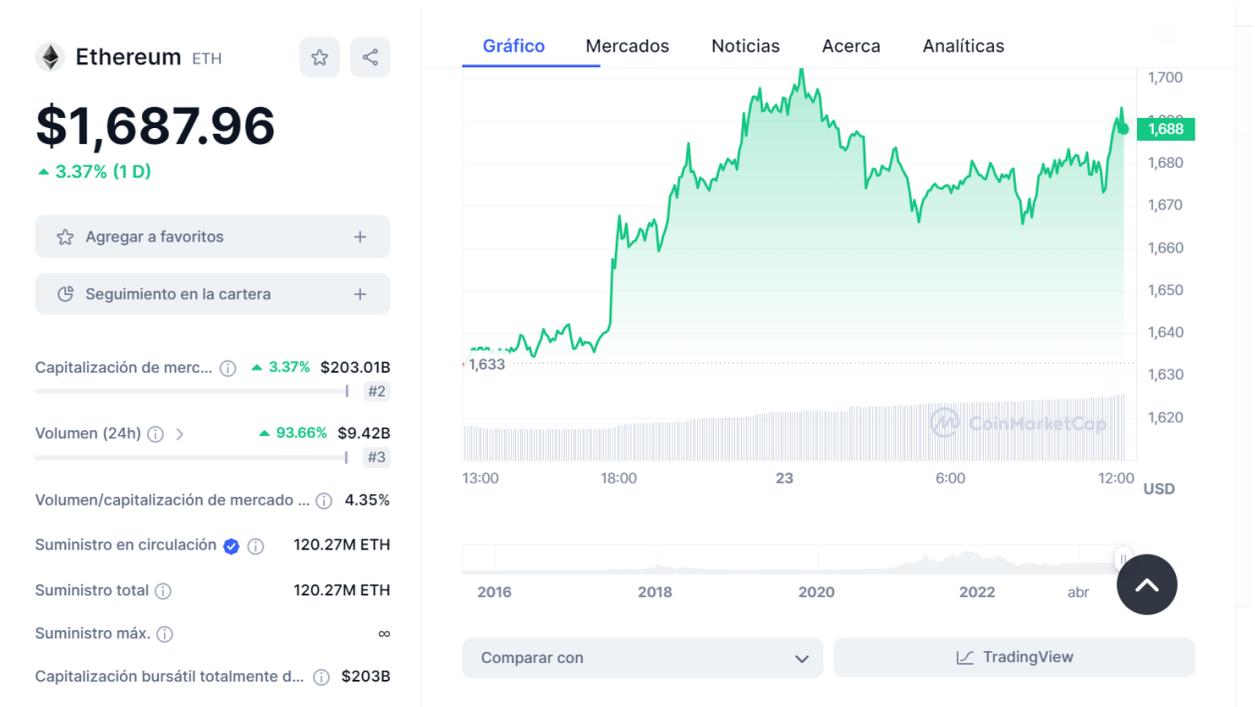
el fin de ser accedida cuando se necesite y por quien tenga interés en ello, para el caso de las plataformas intermediarias que prestan el servicio de la infraestructura con la cual se realizan los NFT se tienen dos opciones para almacenar los datos, se conocen como off-chain y on-chain. Estas dos modalidades son simplemente las vías por medio de las cuales se vincula la información del NFT. En el primero, el almacenamiento off-chain, se guarda la información en un servidor centralizado, lo que quiere decir que el NFT y la información de este se encuentran separados y el NFT solo tiene la ruta que, quien lo obtenga, debe seguir para ver su contenido. Por su parte en el segundo, el almacenamiento on-chain, la información del NFT se guarda al interior de él mismo, es decir que tanto el NFT como su información se encuentran unidos y se movilizan juntos, por esto el lugar donde se guarde el NFT será el mismo donde se almacene la información.

Una vez ya se ha creado el NFT, el autor impone el precio con el cual ofertará su producto al mercado. Este precio se representa en criptomonedas, donde la más usada es la llamada “Ethereum”, pues es una de las más fuertes a nivel mundial; pero, debe precisar, no es la única usada (v.g. la “Polygon”). Esta criptomoneda tiene su equivalencia en monedas convencionales, pero por lo general se maneja una escala basada en equivalencia a dólares (USD), por tanto, las transacciones con NFT siempre se van a ver conectadas con la compra de dólares para, posteriormente, adquirir los Ethereum con los que vas a entrar al mercado de los NFT. Es decir, la plataforma de la wallet hace la conversión del peso colombiano al dólar a la TRM actual, y así realiza la cotización de la Ethereum, el dólar es la referencia del valor pero no es necesariamente la moneda que se canjea por Ethereum.

Por tanto, la venta de un NFT, con su respectivo activo subyacente, negociado con Ethereum es una operación de un monto considerable de dinero, en especial cuando se entiende la sencillez con la que se puede crear uno. Basta solo con revisar día con día como se comporta la

cripto-moneda del Ethereum¹⁰ para saber la cantidad de dinero que se mueve en los negocios de los NFT y él porque es relevante desde el efecto económico que comporta (Ver gráfica 7).

Gráfica 7



11

En suma, El NFT es una herramienta que permite establecer y certificar la autenticidad y, más importante, la propiedad de activos digitales. Esta característica hace que su comercialización genere seguridad en los intervinientes del mercado y favorezca a la innovación en las transacciones de bienes y servicios. Lo que hace que con el uso de esta herramienta se abra la posibilidad de ampliar el público al que se le vende, sea bienes o servicios, y el mercado se torne más amigable para con las expectativas y objetivos de las empresas que lo usan.

¹⁰ Para revisar la cotización de la criptomoneda “Ethereum” se recomienda el uso de la plataforma <https://coinmarketcap.com/es/currencies/ethereum/>

¹¹ Recuperado de <https://coinmarketcap.com/es/currencies/ethereum/>

B. NOCIONES BASICAS DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

(ICA)

Una vez explicada la naturaleza de los NFT y su sometimiento al mercado digital, es hora de tratar la otra gran categoría de este trabajo, el impuesto de industria y comercio -en adelante también llamado ICA-. En este apartado nos ocuparemos de los elementos estructurales del impuesto ICA y de las nociones básicas que hay que tener en cuenta para entender este impuesto, para con esto entender y dejar sentados los conceptos con los que ese va a trabajar en el capítulo subsiguiente.

El impuesto de industria y comercio -ICA- es un impuesto territorial fuente de recaudación fundamental de los entes territoriales. Este impuesto encuentra sus hechos generadores en la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios. “Grava una manifestación directa de la capacidad económica del contribuyente en tanto busca una correlación entre la realización de la actividad realizada y los gastos en que incurrieron para generarlo y allí fija su capacidad contributiva” (Piza, 2008, p. 83).

El primer fundamento del impuesto de industria y comercio se encuentra en el artículo 287 de la Constitución Política en tanto establece la autonomía con la que cuentan las entidades territoriales, específicamente el numeral 3 de la disposición constitucional manifiesta que tienen el derecho de “administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”. No obstante, también propone, como límite a estas prerrogativas, la constitución y la ley, por lo que hay que entender esta disposición concordándola con demás normas.

No obstante, lo contenido en la Constitución Política, la entrada del impuesto de industria y comercio al ordenamiento jurídico colombiano se da por medio de la Ley 14 de 1983 con la intención de fortalecer el recaudo a que tienen competencia las entidades territoriales. En el

capítulo segundo se comienzan a dar los elementos estructurales de este impuesto, con los cuales las entidades territoriales implementan en sus circunscripciones este tributo como una suerte de indemnización en la contribución por aprovechar la infraestructura física y social de la entidad territorial con el objetivo de desarrollar su actividad económica (Piza, 2008).

Ahora, mediante la Ley 14 de 1983 se dan los elementos generales del impuesto de industria y comercio. A partir del artículo 32 se describe el marco del cual las distintas entidades territoriales toman los fundamentos para establecer las reglas del impuesto de industria y comercio en sus territorios. Con estas reglas cada una de las entidades territoriales construyen sus propios lineamientos para fiscalizar, determinar, liquidar y cobrar el tributo, siempre respetando los lineamientos de la ley 14 de 1983. Luego de ello, la ley 1819 de 2016 se complementaron y modificaron ciertas disposiciones respecto de este impuesto.

En esas generalidades del impuesto de industria y comercio se establecen los 5 elementos propios de los tributos que se aplicaran a este en particular. Como sujeto activo, al ser un impuesto de naturaleza territorial, están las entidades territoriales, por lo que serán los municipios los encargados de fiscalizar, determinar, liquidar y cobrar el tributo. El sujeto pasivo, será más sencillo, y se encuentra descrito como todo aquel que realice actividades industriales, comerciales y/o de servicios, las cuales son descritas dentro de la norma como el hecho generador del impuesto de industria y comercio.

El hecho generador es la realización de actividades comerciales, industriales y de servicios que se realicen dentro de la circunscripción territorial de determinado municipio. La base gravable es “el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior”¹² con ciertas exclusiones. Y las tarifas son establecidas en la ley 14 de 1983 como hasta el 7 por 1000

¹² Ley 14 de 1983. artículo 33.

para actividades industriales y de hasta el 10 por 1000 en actividades comerciales y de servicio, estos son los máximos que pueden tomar los concejos de los diferentes municipios en sus respectivos estatutos tributarios municipales.

Para efectos de este trabajo, vale la pena detenerse especialmente en el elemento del hecho generador para dar explicaciones de unas cuestiones básicas sobre las cuales se pretende profundizar con el avanzar del trabajo. El hecho generador se desprende desde la ley marco del impuesto de industria y comercio -Ley 14 de 1983- en la realización de 3 tipos de actividades: comerciales, industriales y de servicio, las cuales desde la ley 14 de 1983 y con ciertas modificaciones de la ley 1819 de 2016 se definen y explican así:

Las actividades comerciales a las que se refiere la ley 14 de 1983 no son más que las que se describen a lo largo del Código de Comercio¹³. Es decir, lo dispuesto en los artículos 20 y 23 *ibidem*, esto sin perder de vista el estudio de las actividades que se describen más adelante de este código como de comercio o bien como no comerciales. Y también prestando especial atención a la salvedad del artículo 198 del Decreto 1333 de 1986 y 34 de la ley 14 de 1983, en tanto son actividades comerciales aquellas que disponga el Código de Comercio, “siempre que, y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por este Decreto, como actividades de industriales y de servicio”¹⁴.

Las actividades industriales se refieren a la “producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes”¹⁵. Teniendo como criterio para establecer la territorialidad del tributo el lugar donde se encuentre ubicada la fábrica donde se desarrollen las actividades

¹³ Ley 14 de 1983. Artículo 35.

¹⁴ Decreto 1333 de 1986. Artículo 198.

¹⁵ Decreto 1333 de 1986. Artículo 197.

definidas como industriales. Esta actividad ha sido tema de discusiones vía jurisprudencia donde se han dado conceptos sobre la territorialidad en estos casos que, si bien son importantes, no atañen al tema central de este trabajo.

Por último, para las actividades de servicios hay que dirigirse al artículo 36 de la ley 14 de 1983, el cual fue modificado por el artículo 345 de la ley 1819 de 2016, en donde encontramos que estas son las acciones dirigidas a satisfacer necesidades mediante una lista enunciativa actividades. Ahora, el Decreto 1333 de 1986 compila una definición más precisa de lo que es, o debe entenderse por, una actividad de servicio. En el artículo 199 de este Decreto dice:

“ARTÍCULO 199. Se consideran actividades de servicio todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer sin, importar que en ellos predomine el factor material o intelectual.”

Por tanto, las actividades que se puedan encuadrar en esta definición se entenderán de servicios y serán gravadas por el impuesto de industria y comercio. Y, tributará en la jurisdicción territorial donde se haya prestado el servicio de acuerdo con las reglas de la territorialidad.

Por otro lado, también es importante presentar las reglas de territorialidad específicas del tributo, lo que es, ante qué entidad territorial se debe cumplir con la obligación sustancial del ICA. Por regla general se debe tributar en el lugar donde realice la actividad económica que se encuadra en las descritas en los hechos generadores de que habla la ley 14 de 1983¹⁶. Desde el artículo 343 de la ley 1819 de 2016 se establecen reglas específicas para establecer la territorialidad.

¹⁶ Artículo 343. Ley 1819 de 2016.

El artículo 343 confirma lo dispuesto en el artículo 211 del Decreto 1333 de 1986 y de ciertas disposiciones de la ley 383 de 1997, establece entonces reglas que se deben tener en cuenta para conocer la territorialidad del impuesto y los separa de acuerdo con las 3 clases de actividades que grava el ICA:

1. Cuando el impuesto se cause por la realización de actividades industriales se deben seguir la regla del artículo 77 de la ley 49 de 1990, el cual dispone que: “(...) el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial (...)”
2. En cuanto a la acusación por actividades comerciales se deben tener en cuenta 4 reglas taxativamente dispuestas en la ley 1819 de 2016¹⁷, las cuales son:
 - a. Si la actividad se realiza en un establecimiento de comercio abierto al público o en puntos de venta, se entenderá realizada en el municipio en donde estos se encuentren.
 - b. Si la actividad se realiza en un municipio en donde no existe establecimiento de comercio ni puntos de venta, la actividad se entenderá realizada en el municipio en donde se perfecciona la venta. Por lo tanto, el impuesto se causa en la jurisdicción del municipio en donde se convienen el precio y la cosa vendida.
 - c. Las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, televentas y ventas electrónicas se entenderán gravadas en el municipio que corresponda al lugar de despacho de la mercancía.

¹⁷ Ibidem.

d. En la actividad de inversionistas, los ingresos se entienden gravados en el municipio o distrito donde se encuentra ubicada la sede de la sociedad donde se poseen las inversiones.

3. Finalmente, con las actividades de servicios la actividad se entiende desarrollada en el lugar donde se presta el servicio, pero hay una serie de reglas especiales que deben estudiarse para determinar la territorialidad de ciertos servicios:

a. En la actividad de transporte el ingreso se entenderá percibido en el municipio o distrito desde donde se despacha el bien, mercancía o persona.

b. En los servicios de televisión e Internet por suscripción y telefonía fija, el ingreso se entiende percibido en el municipio en el que se encuentre el suscriptor del servicio, según el lugar informado en el respectivo contrato.

c. En el servicio de telefonía móvil, navegación móvil y servicio de datos, el ingreso se entiende percibido en el domicilio principal del usuario que registre al momento de la suscripción del contrato o en el documento de actualización.

Las empresas de telefonía móvil deberán llevar un registro de ingresos discriminados por cada municipio o distrito, conforme la regla aquí establecida. El valor de ingresos cuya jurisdicción no pueda establecerse se distribuirá proporcionalmente en el total de municipios según su participación en los ingresos ya distribuidos. Lo previsto en este literal entrará en vigencia a partir del 1o de enero de 2018.

Por tanto y de aplicar la regla general del impuesto de industria y comercio se entiende causado en el lugar donde se genere el ingreso o la actividad que realiza el hecho generador de ICA.

Para el desarrollo de este trabajo se verá que las actividades industriales, y por tanto sus reglas, no se aplican a las transacciones con NFT por tanto no es posible encuadrarlas en la definición de actividades industriales, por lo que las reglas a tener en cuenta serán las de las actividades comerciales y de servicios. En cuanto a la territorialidad y para la mayor parte de las operaciones con NFT se ha de aplicar la regla general de ambas actividades esto es, el lugar de la perfección de la venta (actividades comerciales) y el lugar donde se presta el servicio (actividades de servicio). En ese orden de ideas, para los casos donde se desarrollen actividades comerciales, ¿dónde se entiende realizado el hecho generador si el pago se hace por medio de la plataforma del intermediario? Pues este escenario se presenta en un servidor que difícilmente se sabrá donde está ubicado y para las actividades de servicio habrá que revisar donde se presta el servicio, que dependerá mucho si el servicio se presta desde un lugar físico o no.

Ahora, otro punto a tener en cuenta, entendiendo de que la base gravable del impuesto son los ingresos brutos del sujeto pasivo que realice alguno de los hechos generadores, podría pensarse que ha de asignarse la competencia de fiscalizar, determinar, liquidar y cobrar el tributo a la entidad territorial del lugar donde se genera el ingreso de la persona, sea natural o jurídica, que vende un NFT. Por ello habría que remitirse al artículo 27 del Estatuto Tributario el cual trae la norma para establecer el ingreso y dice que “se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie”. Con ello en mente el ingreso por la venta de un NFT se entiende realizado una vez ingresa a la billetera virtual las criptomonedas con las que pago el comprador del NFT, en la plataforma intermediaria de la operación; por cuanto una vez allí ya se cuenta con un activo intangible y, por tanto, de acuerdo con el pronunciamiento de la DIAN, en el oficio 035238 de 2018, “los criptoactivos son reconocidos como un activo. Activo que, por su naturaleza, y para efectos fiscales, será considerado como un activo intangible.”

Es importante tener en cuenta además tener presente que también se generan una serie de dificultades frente la forma en cómo se tranzan los NFT, puesto se comercializan en una criptomoneda llamada “Ethereum”, y el Banco de la República (2017) ha sido enfático en la imposibilidad de reconocer poder liberatorio a las criptomonedas. Posición que ha sido ratificada y citada por autoridades como la Superintendencia Financiera de colombiana en la Carta Circular 52 de 2017 o la UIAF en la parte motiva de la resolución número 314 de 2021¹⁸.

Ahora, cuando se hace la venta del NFT el dinero que genera el ingreso se almacena en una billetera virtual que mantiene el pago en *Ethereum* o *Polygon* o *Binance*. Esta cantidad en la criptomoneda no sufrirá el cambio a las monedas convencionales si no hasta que el titular de la cuenta o billetera virtual así lo quiera y lo ejecute. Y aunque lo haga, la tasa de cambio de las criptomonedas como *Ethereum* es el dólar estadounidense, por lo que el vendedor del NFT debe hacer otra operación de cambio de divisa para lograr que el dinero se convierta en pesos colombianos. Estos procesos pueden que se demoren por la voluntad del vendedor de un NFT, incluso puede llegar a no darse por el mismo motivo, por lo que entonces no llegaría a un medio donde determinar donde se generó el ingreso de la persona que tranzó con NFT.

Dejando esto atrás, puede que se establezca la competencia de un ente territorial donde se aplique la regla del servidor, la pregunta sería ¿Cómo liquidar el impuesto? El artículo 33 de la ley 14 de 1983 dice que el impuesto de industria y comercio se liquida sobre el ingreso bruto del sujeto pasivo en moneda nacional. Como ya se planteó anteriormente hay un problema respecto de cómo se hace el pago en los negocios con NFT y en dónde. Entonces, aunque se logra establecer que una persona o empresa vende un NFT y que con esta transacción realiza un hecho

¹⁸ Numeral 19 de las consideraciones de la resolución 314 de 2021.

generador de ICA, y además de eso se logre establecer la territorialidad del tributo, la liquidación del tributo se hace imposible desde el punto de vista legal.

Por último, debe mencionarse que la persona que deba someterse a las obligaciones del impuesto de industria y comercio adquiere no solo la obligación sustancial del tributo, sino también adquiere las obligaciones formales del mismo. Dentro de estas obligaciones formales se encuentra el deber de inscribirse ante la secretaria de hacienda del o de los municipios donde vaya a desarrollar su actividad, y por consiguiente generar el impuesto. Por otro lado, debido a la autonomía que tienen los municipios respecto de este impuesto, cada municipio, en su estatuto tributario, debe establecer los plazos y fechas para el cumplimiento de las obligaciones tanto sustanciales como formales.

III. CAPITULO CENTRAL DE ANÁLISIS DE CASOS

Una vez abordados las nociones básicas de los NFT y del impuesto de industria y comercio -ICA-, nos preocuparemos por encontrar puntos de medios donde sea posible establecer el entendimiento de las operaciones realizadas mediante NFT, por medio de las lógicas del impuesto de industria y comercio. Esto para determinar si las transacciones que se realicen con NFT podrían llegar a gravarse, o no, con este impuesto. Para ello se presentarán casos relevantes tanto a nivel nacional como internacional, una exposición de criterios para encuadrar las operaciones realizadas o a realizar con NFT dentro de los hechos generadores del impuesto de industria y comercio. También se harán apreciaciones sobre el tema más discutido en general en el impuesto ICA, la territorialidad y como esta -que de por sí ya presenta discusiones- podría entenderse a la hora de gravar una operación de un activo digital como lo es un NFT y todo lo que ello implica.

A. CASOS DE TRANSACCIONES CON NFT

Si bien los casos más famosos de negocios con NFT han sido realizados en el exterior, en Colombia se han dado también una serie de transacciones que han abierto la puerta del uso de esta herramienta en el mercado actual. Ante el crecimiento de la aplicación de los NFT a lo largo del mundo, en territorio colombiano se han dado varias manifestaciones de este fenómeno, lo que solo hace pensar que cada vez más se utilizan los NFT en diferentes negocios digitales.

a. Espejo internacional de los negocios con NFT.

A nivel internacional hay transacciones con NFT multimillonarias que son las que han causado especial impacto en el público en general. Casos como las zapatillas CryptoKicks Dunk Genesis de Nike o Cryptopunk 7610 de VISA son los casos que permiten apreciar en su máximo esplendor el potencial económico de los NFT.

Como primer caso está la empresa *Stock X*, la cual tiene como actividad ofrecer almacenamiento de calzado deportivo comprado por personas que coleccionan este tipo de bienes. Este es una costumbre bastante común en Estados Unidos, las personas adquieren calzado deportivo como “inversión”, o bien por mero pasatiempo, por lo que no necesariamente los van a usar, *Stock X* ofrece bodegas para almacenarlas. Lo novedoso y pertinente es que una vez se contrata el servicio de *Stock X* la empresa emite un NFT como representación del depósito del bien almacenado en las bodegas, en otras palabras, el NFT cumple las veces del título valor del certificado de depósito, hasta tanto su propietario haga efectivo el derecho allí vinculado.

Por otro lado, en el año 2021 *RTFKT Studios*¹⁹ logro vender 600 pares de zapatillas soportadas con NFT por una cifra aproximada de 3,1 millones de dólares (Forbes Staff, 2022). Al adquirir estos NFT, obtienes la propiedad de las zapatillas físicas que están almacenadas en una bodega. Estas cifras y modelo de negocio llamaron la atención de la multinacional Nike, quien adquiere *RTFKT Studios* y comienza a diseñar una colección de NFT inspirados en zapatillas, esta recibió el nombre de a *CryotoKicks Dunk Genesis*. El NFT *CryotoKicks Dunk Genesis* fue adherido a las zapatillas de Nike como activo subyacente con la característica de poder “(...) personalizarlas utilizando «viales de piel». Estos viales pueden ser creados por diferentes diseñadores, añadiendo efectos y patrones especiales a las zapatillas base” (Forbes Staff, 2022 F). Este es solo un ejemplo de cómo los negocios con NFT han sido utilizados por grandes empresas con el fin de innovar en sus actividades y ser pioneros en el mercado naciente de las transacciones digitales.

¹⁹ Empresa dedicada al sector de motores de juegos, NFT, autenticación de cadena de bloques y realidad aumentada, en diseño y fabricación de moda ficticia, zapatillas y artefactos digitales.

Además de Nike, ha sido llamativo la incursión en este mundo de la empresa de intermediación financiera VISA. Y es que el potencial de los NFT ha sido reconocido por el jefe de Cripto de VISA Cuy Sheffield, quien en 2021 afirmó que:

“los NFT desempeñarán un papel importante en el futuro del comercio minorista, por lo que buscaba comprender de primera mano los requisitos de infraestructura necesarios para que una marca compre, almacene y aproveche los NFT, con el propósito de ayudarle a sus clientes a participar en este mercado.”

Para ello, adquirió un NFT denominado *Cryptopunk 7610* por aproximadamente 150.000 USD (Farrington, 2021). Con la adquisición de este buscan generar estrategias para brindar seguridad al comercio de estos, pues consideran que serán una herramienta importante en el futuro, no muy lejano, y como compañía la idea es mantenerse a la vanguardia.

Otro caso llamativo a nivel internacional es la galería digital de arte “Superchief Gallery NFT”²⁰. Esta es una galería de arte digital que por medio de una plataforma digital promueve y apoya a artistas. Recientemente, han adoptado la tecnología blockchain y los NFT para proporcionar a los artistas una forma de vender y monetizar su trabajo en línea. Esta iniciativa está impulsando la transparencia y la equidad en la industria del arte, y está dando a los artistas una mayor visibilidad y oportunidades para alcanzar nuevos públicos.

La utilización de NFT en "Superchief Gallery NFT" proporciona también una solución a los problemas de autenticación y propiedad de arte digital que han plagado a la industria del arte en línea. Al utilizar la tecnología blockchain, "Superchief Gallery NFT" es capaz de garantizar la autenticidad y la propiedad de las obras de arte digitales, lo que hace que sea más fácil para los compradores y coleccionistas confiar en la autenticidad del trabajo que están adquiriendo.

²⁰ Recuperado el día 1 de agosto de 2023. <https://www.superchiefgallerynft.com/>

Además, la utilización de NFT también tiene implicaciones significativas para la monetización del trabajo de los artistas como se verá en los casos que se expondrán más adelante en este trabajo. Con la venta de NFT, los artistas pueden obtener ingresos directos de la venta de su trabajo y pueden recibir una parte de las ganancias cada vez que se revende su obra. Esto significa que los artistas pueden ser compensados adecuadamente por su trabajo, incluso después de que hayan sido vendidos a nuevos propietarios.

En conclusión, la adopción de NFT por parte de "Superchief Gallery NFT" es una iniciativa importante que está llevando a cabo la transparencia, la equidad y la monetización justa del trabajo de los artistas. La utilización de la tecnología blockchain y los NFT está permitiendo a los artistas tener un mayor control y propiedad de su trabajo, lo que les da la oportunidad de construir sus carreras y, en última instancia, mejorar la calidad de su vida.

b. Casos colombianos de actividades con NFT.

Los casos internacionales de uso de NFT como el de NIKE y el de VISA marcan una tendencia a la posibilidad y a las posibilidades que estos traen al mercado. En Colombia, numerosas personas han optado por usar los NFT en sus modelos de negocio con el fin de mantenerse a la vanguardia y brindar un valor agregado a los bienes y servicios que brindan, a continuación, se van a presentar unos cuantos casos relevantes en el medio colombiano, los cuales son en últimas la razón de ser este trabajo.

1. Joyería Arity y su producto "Ariy Club"²¹:

Un exponente llamativo del fenómeno del uso de los NFT en Colombia es el caso de la joyería Arity. Esta es una joyería con una estrategia llamativa para entrar al mercado digital con su actividad económica que es indudable y necesariamente física. Ariy Club es una joyería

²¹ Recuperado el 1 de agosto de 2023 de <https://arity.club/>.

colombiana que ha incorporado la tecnología de los tokens no fungibles (NFT) en su modelo de negocio. La empresa crea piezas únicas de joyería y las convierte en NFT, lo que les da un valor agregado y las convierte en una forma de inversión. Es decir, la joyería está vendiendo un NFT cuyo activo subyacente es un bien corporal mueble, el cual los compradores pueden adquirir estas piezas y poseer tanto la joya física como el NFT correspondiente, lo que les permite rastrear la autenticidad y la propiedad de la pieza.

Esta joyería vendida a través de sistema de los NFT se tranza por medio de la plataforma intermediadora llamada “*OpenSea*”. En el *Marketplace* de *OpenSea*²² es donde se puede adquirir estos NFT con su respectiva joya como activo subyacente a la transacción del intangible. Según Daniel Martín, uno de los fundadores de Arity club, “El precio es distinto a la inicial, porque son personas que están revendiendo. La venta salió cercana a los 700 dólares y con el tiempo se ha valorizado y está en los 1.200 dólares, aproximadamente” (El Colombiano, 2022). Además, Arity Club ha creado una plataforma en línea²³ que permite a los artistas y diseñadores de joyas vender sus propias creaciones como NFT. La empresa actúa como intermediario y se encarga de la autenticación y certificación de las piezas, lo que garantiza su valor y autenticidad, lo que deja propiedad del NFT y de la joya que viene con él.

En esta página también se puede adquirir membresías, llamadas *Arity Pass*. Al adquirir la afiliación a la comunidad de Arity se adquieren derechos sobre los servicios que presta la compañía, tales como “acceso previo y exclusivo a colecciones de alta joyería (series 1/1) con certificado NFT, asesoría con expertos en lujo, gemología y joyería, acceso a su galería virtual de piezas únicas, entre otros.” (El Colombiano, 2022).

²² <https://opensea.io/es/collection/arityclub>

²³ <https://arity.club/>

2. Estrujamientos, sus artistas y sus obras de arte digital²⁴.

En Colombia, algunos artistas han adoptado esta tecnología y la han utilizado para crear activos digitales únicos y autenticados que pueden venderse en el mercado de NFT. De estas artistas el caso de María Páramo, Jimena Buena Vida, Valentina Orozco, Norella Magdaniel's, Gabriela Aristizábal y Kelly Llanos es especialmente llamativo para efectos de este trabajo, pues han creado obras de arte digital que se venden como tokens no fungibles y una galería que comercia bajo con esta misma tecnología²⁵, todo esto bajo el nombre de “Estrujamientos”.

En los últimos años, Estrujamientos ha utilizado la tecnología blockchain y los NFT para impulsar la creación de obras de arte digitales únicas y autenticadas. Obras de diferentes autores se exponen para su venta en el Marketplace de la galería, solo por nombrar algunos de ellos se encuentran “Caperucita y el lobo vivieron felices para siempre”, “Incomplete words Palabras incompletas” o “2+1=6”, una serie de obras de arte digital que representan diferentes conceptos que han sido vendidas por medio de la plataforma “niftygateway”²⁶. Cada obra de arte digital es única y está autenticada a través de un certificado de propiedad que se expide por medio de la tecnología blockchain, lo que garantiza que la obra pertenece solo al comprador y que una reproducción es un ejemplar no original.

Las obras “Caperucita y el lobo vivieron felices para siempre”, “Incomplete words Palabras incompletas” y “2+1=6” son solo ejemplos de cómo María Páramo mediante Estrujamientos ha utilizado los NFT para crear activos digitales únicos y autenticados que se pueden vender en el mercado de NFT. Estas obras son realizadas con base en diferentes

²⁴ <https://www.estrujamientos.com/galeriadesobjetivada>

²⁵ https://revistadiners.com.co/estilo-de-vida/tecnologia/116161_seis-artistas-colombianas-que-triunfan-en-nft/#:~:text=Mar%C3%ADa%20P%C3%A1ramo%2C%20Jimena%20Buena%20Vida,travel%20de%20estos%20activos%20digitales.

²⁶ <https://www.niftygateway.com/>

conceptos que “traducen en imagen y texto sus preguntas sin respuesta”²⁷. La obra de arte digital se vende como un NFT único y autenticado, lo que garantiza la exclusividad y autenticidad del activo digital.

El uso de los NFT por parte de Estrujamientos y otros artistas colombianos tiene implicaciones significativas para la industria del arte y la cultura en Colombia y en todo el mundo. La tecnología blockchain y los NFT permiten a los artistas crear y vender activos digitales únicos y autenticados que pueden generar ingresos significativos y garantizar la exclusividad y autenticidad de su trabajo. Además, el uso de los NFT también puede ayudar a los artistas a superar algunos de los desafíos que enfrentan en la industria del arte, como la piratería y la reproducción no autorizada de su trabajo. Al autenticar y garantizar la exclusividad de sus activos digitales, los artistas pueden proteger su trabajo y asegurarse de que se les reconozca y se les compense adecuadamente por su trabajo.

3. Las experiencias de la Discoteca “10-60” en Medellín²⁸:

La discoteca “10-60” en Medellín, Colombia, ha lanzado una iniciativa innovadora que utiliza la tecnología NFT para permitir que los asistentes a la discoteca comprendan y posean sus propios fragmentos de la experiencia nocturna en forma de activos digitales únicos y autenticados.

El modelo de negocio de la discoteca 10-60 implica la creación de NFT exclusivos que representan momentos específicos de la experiencia en la discoteca, como, por ejemplo, un clip de video de un DJ tocando música, una foto de un grupo de amigos disfrutando de la noche o incluso un fragmento de audio de la música que se está tocando en ese momento. Estos fragmentos se venden en el mercado de NFT a los asistentes a la discoteca, y a los amantes de la

²⁷ <https://www.estrujamientos.com/galeriadesobjetivada>

²⁸ Recuperado el 1 de agosto de 2023 de <https://www.astronea.co/astronea-10-60/>

música de todo el mundo que quieren tener un recuerdo exclusivo de la escena nocturna de Medellín.

La discoteca 10-60 es una discoteca popular en Medellín que ha estado en funcionamiento desde 2014. La discoteca es conocida por ofrecer una experiencia nocturna y única, con una decoración extravagante y una variedad de eventos y actuaciones en vivo. Sin embargo, la discoteca ha ido un paso más allá al utilizar la tecnología blockchain y los NFT para permitir que los asistentes posean fragmentos de estas experiencias nocturnas únicas.

Este modelo de negocio innovador permite a la discoteca 10-60 monetizar su experiencia única y valiosa, al tiempo que permite a los clientes poseer una propiedad exclusiva y autenticada de su experiencia nocturna. Los asistentes a la discoteca pueden comprar tokens NFT, que representan fragmentos de su experiencia nocturna. Estos fragmentos incluyen fotos, videos, música y otros elementos que los asistentes pueden utilizar para recordar y compartir su experiencia en la discoteca. Al utilizar la tecnología blockchain y la autenticación de NFT, la discoteca puede garantizar la autenticidad y exclusividad de cada fragmento de experiencia nocturna que se vende, lo que aumenta su valor en el mercado de NFT.

De esta forma, la discoteca 10-60 ha creado un modelo de negocio innovador que permite a los asistentes a la discoteca poseer y monetizar sus experiencias únicas. Los tokens NFT se pueden vender en el mercado de NFT, lo que significa que los asistentes pueden obtener beneficios económicos de sus experiencias nocturnas. Además, la autenticación de NFT garantiza que cada fragmento de experiencia nocturna sea exclusivo y auténtico, lo que aumenta su valor en el mercado de NFT.

La capacidad de monetizar experiencias únicas y valiosas a través de la tecnología blockchain y los NFT podría revolucionar la forma en que los negocios de entretenimiento y hospitalidad generan ingresos y crean valor para sus clientes. Además, la capacidad de autenticar

y rastrear la propiedad de activos digitales únicos a través de la tecnología blockchain podría mejorar la transparencia y la confianza en estas industrias.

4. Greenlab²⁹ y Qubit tickets³⁰:

Otro caso colombiano donde una empresa recurre a NFT para la realización de sus actividades es *Greenlab*, una empresa que se dedica a la producción de productos con base en el cannabis. En aras de innovar en el mercado, la empresa, junto con el artista Julián Majín, diseñaron 5.555 NFT denominados como *Space Resistance*. Estos NFT traían consigo la propiedad de diferentes derechos garantizados por la empresa, con la sola compra de estos NFT. Estos agregados van desde la membresía a una comunidad exclusiva de la empresa con derecho a reuniones privadas en las instalaciones de cultivo de la empresa; hasta la propiedad de plantas reales sembradas en dichos cultivos (*Space Resistance*, s.f.).

Otro caso especialmente llamativo es el de la empresa *Qubit tickets*, Una empresa que presta servicio de boletería a diferentes eventos, las cuales venden por medio de NFT. Es decir, se compra la boleta del evento vía internet y esta viene con el NFT que con la tecnología blockchain permite identificar si esta boleta no se trata de una copia de una falsificación de la verdadera entrada. Dicho por la misma empresa:

Qubit tiene la misión de llenar estadios y conectar a las personas desde cualquier parte del mundo con la diversión, la cultura y el deporte. Para lograr esto, estamos creando tickets NFT que devuelven a los fanáticos seguridad y la tranquilidad de asistir a los eventos que más les gustan y a los productores crear eventos más inteligentes lejos de las sillas vacías. (Qubit Tickets, s.f.)

²⁹ <https://greenlabcolombia.com/es/home-product-espanol/>

³⁰ <https://secure.boletosqubit.co/index.php?modulo=home&controlador=Home&funcion=home#>

B. APLICACIÓN DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO -ICA-

Para buscar la ubicación que se le puede dar en este momento a las operaciones con NFT en el impuesto de industria y comercio hay que recordar las actividades que fundamentan el hecho generador del tributo, básicamente revisar el artículo 32 de la ley 14 de 1983. Como ya se dijo, el impuesto de ICA tiene 3 hechos generadores, ejercer una actividad comercial, industrial o de servicio. El mundo de los NFT tiene varias vertientes por las que vale la pena analizar varios temas desde la óptica de los hechos generadores del ICA, específicamente analizándolos desde las actividades económicas que practican las empresas que se describieron con anterioridad. La idea es entonces plantear porque sí y/o porque no la joyería Arity, el proyecto de Estrujamientos de María Páramo, la Discoteca 10-60, la galería “La nuestra”, Greenlab o Qubit ticket serían responsables del impuesto de industria y comercio, haciendo también mención en cada uno de los casos de la territorialidad del impuesto, pues es un punto clave al analizar los NFT desde las gafas de ICA.

a. Joyería Arity

Como se expuso con anterioridad, Arity es una joyería que comercia por medio de NFT por medio de los cuales vende piezas de joyería físicas y, también, vende membresías. Ahora, teniendo en cuenta los 3 hechos generadores del impuesto de industria y comercio, el caso de Arity es útil para analizar desde la perspectiva las actividades comerciales.

Cuando las compañías Arity ofrece en el mercado NFT que están entrelazados como activos subyacentes una pieza de joyería, por ejemplo, un anillo, se está realizando en efecto la venta de un bien, que llega a ser más importante que el NFT en sí. Es decir que, en una operación de estas, Arity está negociando en el mercado digital un bien que es soportado en NFT. Cuando se vende un NFT con estas características, es perfectamente posible afirmar que ya la transacción

no es únicamente la referente a la transacción del NFT, sino que está negociando en conjunto con el derecho sobre un bien específico. En pocas palabras ya no solo se vende el NFT en singular, sino que se vende el NFT y el anillo o el collar, es decir se vende la joya con el certificado de propiedad como NFT que da certeza de la propiedad del ejemplar.

Por tanto, se realizaría el hecho generador de ICA, en tanto se enajenan bienes de forma profesional por parte de estas empresas, aunque en principio lo que se crea es que el bien subyacente a la operación de los NFT es solo un plus de la venta del NFT como tal. Se está adquiriendo un bien como cualquier otro con la característica especial de la existencia del NFT para garantizar la autenticidad de la propiedad del bien. Este subyacente es en últimas lo que le da valor al NFT, el cual actúa como un certificado de propiedad, por lo que habría de preguntarse si el NFT es el activo principal o no.

Ahora, una lectura de la regla de la ley 14 de 1983 que aporta la definición de actividad comercial para efectos de este impuesto, que textualmente expresa lo siguiente: “Se entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías”³¹ (subrayas fuera del texto), hace entender que la venta de bienes constituye una actividad comercial, y según la lógica que se expresó en el párrafo anterior, es perfectamente aplicable al caso de las operaciones de Arity y, siguiendo esta lógica, estarían grabadas con el impuesto de industria comercio.

Por otro lado, en este punto, hay que hacer una precisión en cuanto a la territorialidad de ICA respecto de las actividades comerciales –como ya se expuso, son las realizadas por Arity al vender NFT con bienes subyacentes-. De las 4 reglas de territorialidad de las que habla la norma,

³¹ Artículo 35.

son dos las que se podrían aplicar al caso de Arity, estas son la del lugar donde se pacta precio y cosa, y en el caso de correo, catálogos, compras en línea, televentas y ventas electrónicas³² .

Como ya se expuso, la operación de Arity se hace por medio de una plataforma intermediaria por donde se crean los NFT, y allí mismo es donde Arity (vendedor) fija el precio del NFT que va a ofertar al mercado, allí mismo el comprador acepta el precio y adquiere el NFT depositando el valor en la billetera electrónica del vendedor del NFT. El tema con lo anterior es que toda esta transacción se realiza en un espacio virtual y la territorialidad dependerá del lugar donde se encuentre el NFT, es decir, en el Marketplace de la plataforma intermediadora de las transacciones. Incluso es el lugar donde se encuentran la parte compradora del contrato, quien es en últimas el cual acepta precio y cosa del convenio y así perfecciona dicha relación.

En ese orden de ideas, el lugar donde se pactó precio y cosa del negocio con el NFT y el bien subyacente a este, y donde se encuentra el aceptante de dicho precio y cosa (el comprador), es la interfaz de la intermediaria, misma que tiene su ubicación física en un servidor en el país de donde sea está la plataforma -que muy probablemente no será Colombia-. Así las cosas, la sujeción activa del impuesto de industria y comercio para la fiscalización de la actividad de Arity la ejercerá la entidad territorial donde se encuentren los servidores de la plataforma intermediadora, por lo que habrá falta indagar por esta ubicación.

b. Estrujamientos

Este proyecto de artistas es conocido en el medio por su incursión en el mercado de los NFT y en la venta de NFT con las gráficas de las obras de arte de su autoría como su trabajo. Sabiendo que la mayor actividad de los NFT se ha visto en el campo del arte, resulta pertinente

³² Ley 1819 de 2016. Artículo 343. Literales b) y c)

detenerse a analizar, desde el caso de la marca de María Páramo “Estrujamentales” la aplicabilidad del impuesto de industria y comercio y desde que punto se ha de dar.

Iniciemos con una pequeña introducción, en el ámbito internacional, el caso de NIKE y su conexión con *RTFKT Studios*, tienen una relación comercial donde el segundo presta servicios de diseño y desarrollo de NFT para el gigante transnacional. Entonces, dado que NIKE y *RTFKT Studios* no tienen una relación laboral, en tanto no se configuran los elementos de esta, pues la prestación del servicio de diseño y desarrollo de NFT se hace vía relación contractual. Por tanto, de acuerdo con la definición de servicio para efectos del hecho generador de ICA que trae el artículo 199 del Decreto 1333 de 1986, *RTFKT Studios*, y las empresas que se dediquen a prestar servicios similares, realizarían el hecho generador en su modalidad de actividades de servicios y se hacen responsables de cumplir con las obligaciones de ICA.

En Colombia se puede pensar, quizás, en la joyería Arity, la cual dentro de sus actividades económicas tiene la de vender joyería por medio de NFT, piezas de joyería que son manufacturadas por artesanos expertos en esta labor. De no ser esta una relación laboral, se estaría en presencia de la prestación de un servicio, por lo que sería un caso similar al de NIKE y *RTFKT Studios*. Por tanto, quien provea a Arity de las joyas y de los NFT está realizando el hecho generador de ICA, tal y como lo haría NIKE si ese caso fuese en Colombia.

Todo lo contrario, a uno de los usos más comunes que se le han dado a los NFT, como lo es lo relacionado con el campo del arte con el fin de autenticar obras de arte digital, como es el caso de Camila Fierro, Gonzalo Fuenmayor o María Páramo, Jimena Buena Vida, Valentina Orozco, Norella Magdaniel's, Gabriela Aristizábal y Kelly Llanos en Colombia o de Johnny Depp³³ en el ámbito internacional. Estos personajes -entre muchos otros artistas- han ofertado y

³³ Never Fear Truth by Johnny Depp. Opensea. S.f.

vendido obras de arte digital que se han transado por sumas significativas de dinero. No obstante, siguen siendo obras de arte, pero en modalidad digital que se auténtica con los NFT del que se conecta y se vende en el mercado digital.

Como ya se ha dicho, las actividades comerciales como hecho generador de ICA encuentran fundamento y definición en el Código Comercio. El artículo 23 del Código de Comercio Colombiano establece aquellos actos que no son considerados comerciales, entre ellos encontramos en el numeral 2 el cual dice que no son actos mercantiles “2o) La adquisición de bienes para producir obras artísticas y la enajenación de éstas por su autor.”³⁴. Esta disposición, que es bastante dicente para establecer los artistas como sujetos pasivos de ICA, se puede ver desde dos puntos. El primero de ellos es desde el artista y, como expresamente plantea la normativa, no ejerce una actividad comercial al vender la obra de su creación, por lo que lo realiza el hecho generador del impuesto de industria y comercio y no se convierte en sujeto pasivo de este. La segunda tiene que ver con las galerías de arte y su papel en el negocio del arte, especialmente el arte digital.

Tal como ya se expuso, las normas del Código de Comercio son claras en decir que no es un acto comercial cuando es el autor de la obra de arte quien la vende. Pero, cualquier persona que no sea el autor de la obra y que realice una operación de compra y venta con esta, realizaría el hecho generador del impuesto y se convierte en sujeto pasivo del mismo por la realización del hecho generador de actividades comerciales. Pues una persona que adquiriera una obra de arte digital intervenida con NFT, que posteriormente ingresa de nuevo al mercado y la vende, estaría realizando una actividad comercial en los términos del artículo 20³⁵ del Código de Comercio, y

³⁴ Numeral 23. Artículo 23. Decreto 410 de 1971 (Código de Comercio)

³⁵ Art. 20. Actos, operaciones y empresas mercantiles. Concepto. Son mercantiles para todos los efectos legales: 1o) La adquisición de bienes a título oneroso con destino a enajenarlos en igual forma, y la enajenación de los mismos; (...)

por lo tanto, el hecho generador del impuesto. Este es el caso de las galerías de arte, las cuales adquieren obras de arte de los autores y las ofrecen en el mercado para venderlas a los coleccionistas y amantes de arte.

Ahora las galerías de arte podrían también solo servir de intermediadoras entre el artista y el comprador de la obra de arte digital, por lo que entonces la operación entre el artista y el adquirente se encuentra excluida del impuesto de industria y comercio. No obstante, la prestación del servicio de intermediación comercial entre el artista y la galería se encontraría gravada por ICA debido a que cumple con todos los requisitos de actividad de servicio.

Está claro que los autores de obras de arte digital con NFT incorporado no realizan una actividad comercial, pero ¿podría el desarrollo y creación de estas ser una actividad industrial? Hay que recordar que la actividad industrial está definida en el Decreto 1333 de 1896³⁶ y en la ley 14 de 1983³⁷ como las de “producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes.” Entonces, cuando el artista realiza, produce su obra en serie, como fue el caso de la colección de Gonzalo Fuenmayor, o como en el caso de Jhonny Depp que lo que hace es realizar la obra y luego digitalizarla.

c. Discoteca 10-60

Esta discoteca ubicada en Medellín (Colombia) ha sido una revelación y una innovación al mercado de este tipo de establecimientos por cuanto incursionó en el uso de NFT para la prestación de ciertas prestaciones. Analizar este caso desde los ojos del impuesto de industria y comercio es inmediatamente remitirse al hecho generador de las actividades de servicio, y las implicaciones que llegase a tener desde estas actividades.

³⁶ Artículo 196. Decreto 1333 de 1896

³⁷ Artículo 34. Ley 14 de 1983.

La empresa discoteca *10-60*, ofrece NFT que están anclados a la prestación de un servicio especializada y único, la captura de experiencias. Con la compra de determinados NFT, la compañía se hace deudora de proveer una suerte de certificado sobre la experiencia que viven los clientes al interior de sus instalaciones físicas y a la vez que el comprador del NFT se hace acreedor de estos servicios -registro fotográfico-. Con esto en mente, y partiendo de la definición de servicio para efectos del impuesto de industria y comercio, en esta transacción existe una concreta obligación de hacer, sin tener como origen una relación laboral, y que surge por ello una contraprestación en especie del vendedor del NFT para con el comprador de este, la de proveer la captura de las experiencias vividas al interior de la discoteca.

Al adquirir los NFT de la discoteca *10-60* se adquieren servicios como la posibilidad de reservar las zonas VIP de las instalaciones del lugar, atención prioritaria del personal del lugar e incluso, apelando al uso de membresías, acceso al club de la discoteca. El Consejo de Estado, en sentencia del 16 de junio de 2022 estudiando la membresía como un servicio a los ojos del impuesto sobre las ventas, dijo que con la membresía no se está desarrollando una actividad, labor o trabajo, sino que solo se retribuye un derecho, pues en virtud de esta no se genera una obligación de hacer de quien ofrece las membresías. No obstante, se debe estudiar cada caso concreto para establecer que esta regla general se cumpla para darle aplicación a esta interpretación (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 25410, 2022). En ese orden de ideas, la actividad de la discoteca *10-60* en cuanto a la membresía que ofrece, por medio de operaciones con NFT, y a los servicios que presta con la adquisición de esta membresía en cuanto a la prelación con los espacios VIP de las instalaciones o la atención prioritaria por parte del personal no realizaría el hecho generador de ICA. Otra discusión será el que se le grave por concepto de los servicios que preste por fuera de las operaciones con NFT, en razón de su actividad económica.

Ahora, desde el servicio de fotografía y filmografía que presta para los miembros del club si se realiza el hecho generador del impuesto. Al producir material audiovisual como obligación de *10-60* en virtud, o en términos de la ley “como contraprestación”, de la membresía que fue adquirida por una persona, se entendería que el desempeño de esta tarea sí se inscribiría dentro de la definición de actividad de servicio como hecho generador del impuesto de industria y comercio. Y en consecuencia, toda la operación del NFT está gravada con ICA, pues: i) Hay una actividad o labor realizada por una persona natural, sin que medie relación laboral, ii) Se concreta una obligación de hacer, y iii) Hay una contraprestación en especie.

De otro lado, debido a que se cumple con las condiciones para ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y se deben cumplir con las obligaciones que esto supone, se debe establecer quién será el sujeto activo de la obligación tributaria. Siguiendo la regla general de territorialidad establecida para las actividades de servicios, según la cual la actividad se grava en el lugar donde se desarrolla, la discoteca *10-60* cumpliría con sus obligaciones en el Distrito de Medellín, donde está ubicada la sede física de la discoteca.

d. Greenlab

Como compañía que usa NFT es el caso donde más actividades se realizan, pues: ofrecen membresías, comercian bienes como activo subyacente a los NFT y prestan servicios de supervisión a las plantas que compran los clientes. Toda una red de negocio que merece un análisis separado desde el impuesto ICA.

i) Oferta de membresías.

Los NFT de la mano de empresas como Greenlab también han sido usados para generar una membresía para otorgar ciertos derechos para determinados grupos y acceder a una serie de servicio y bienes específicos y exclusivos. Los casos de las membresías deben estudiarse caso a caso dado la gran amplitud que puede tener la adquisición de un derecho como estos. En las

empresas como *Arity* y *Greenlab* se ofrecen membresías por la compra de NFT con activos subyacentes variados, bienes o servicios.

La membresía de estas dos compañías comparte el hecho de que al adquirir la membresía pueden tener acceso a diferentes beneficios extras. Ahora, la posibilidad de pertenecer a una comunidad por medio de la adquisición de una membresía puede llevar a la prestación de servicios o venta de bienes disfrazados de una membresía y es allí donde hay que entrar a verificar la realidad de la transacción. En el caso de *Arity* y *Greenlab* salta a la vista que las membresías que ofrecen para pertenecer a los grupos exclusivos de estas empresas que van más allá de la simple retribución de un derecho. Pues la membresía no es solo el acceso al catálogo de las compañías, sino a la adquisición de NFT que traen consigo como activo subyacente un bien o un servicio.

ii) Como actividad comercial.

Los NFT también pueden tener como activo subyacente un bien, el cual se está asegurando con el NFT en cuestión. Este es el caso de *Greenlab* que ofrece NFT que traen consigo el derecho sobre diferentes productos muebles físicos como lo son las plantas, las semillas de la planta del cannabis. Esencialmente, en estas operaciones, no solo se está tranzando el activo digital del NFT por sí solo, sino que ya hay una suma de valor al traer consigo un bien que soporta materialmente la transacción. Esto no es más que un contrato de depósito comercial que se celebra entre *Greenlab* y la persona que adquiere la titularidad del servicio para almacenar el bien, operación que se garantiza con un NFT como certificado de depósito, es decir, una suerte de título valor.

En este caso, una empresa que se dedique a la misma actividad que *Greenlab* estaría gravado con ICA por realizar actividades comerciales. El artículo 20 del Código de Comercio en su numeral 13 establece que es acto mercantil el realizado por “las empresas de depósito de

mercaderías (...). En ese orden de ideas, la operación que se realiza con *Stock X* por medio, y que es garantizada y protegida mediante, el uso de NFT está gravada con ICA.

C. INTERMEDIARIOS

A lo largo de las diferentes explicaciones en los acápite anteriores se ha dejado ver la importancia de los intermediarios en el mercado de los NFT, los cuales son plataformas que prestan el espacio para la creación de los NFT y la interconexión de esta con determinados activos subyacentes. Estas plataformas, como Open Sea, BAG o Sing, son páginas web de fácil acceso para cualquier persona que cumplen diferentes funciones dentro de todo el trámite de las operaciones con NFT. Estas plataformas dependen, como cualquier página web, de un servidor físico que es donde se almacena gran parte de la información que allí se maneja y por medio de los cuales pueden realizar sus actividades que, para efectos de este capítulo, se dividen en tres.

En primer lugar, brinda a los diseñadores del NFT un espacio para la creación de estos, presta una interfaz que permite poner nombre al NFT, inscribir una descripción de este y vincular tanto una gráfica que lo diferencie visualmente, como un activo subyacente que se vaya a ofrecer al mercado. Este “servicio” se extiende por toda la fase creativa del NFT y llega incluso hasta el momento en donde el creador del NFT fija el precio con el cual se va a ofertar en el Marketplace de la plataforma.

En una segunda instancia, las plataformas de intermediación cuentan con un espacio donde se ofrecen los NFT a los potenciales compradores que ingresan a la misma buscando una operación³⁸. En esta parte brindan una suerte de servicio de exposición de los productos NFT, como una tienda en la que se ofrecen los productos de los diferentes creadores y se encuadra a las necesidades del cliente, es decir, sirve como una suerte de vitrina. Una vez un comprador muestra

³⁸ El Marketplace

interés por un NFT, la plataforma se encarga de conectar al diseñador con el comprador a fin de que se perfeccione la relación contractual de compra y venta del activo digital.

Y en un tercer lugar, una vez existe una posible operación y las partes de esta se ponen de acuerdo, las plataformas intermediarias generan los “Smartcontracts” con los cuales se va a perfeccionar la relación. El Smartcontract que ofrece la plataforma es un contrato por medio del cual se plasman las condiciones de la transacción que se lleva a cabo con el NFT, el precio, las comisiones, el intercambio de la propiedad del activo, etcétera. Una vez se firma el contrato, que para efectos prácticos se hace por medio de un click, se hace el traspaso del NFT de la cuenta del creador o del vendedor a la cuenta del comprador, y a su vez, se transfiere el precio pagado por el mismo de la billetera virtual del comprador a la del vendedor, todo esto de forma automática e inmediata.

A grandes rasgos, este es el papel de las plataformas intermediarias del mercado de NFT cumplen con estas tres funciones: ingresar activos al mercado, facilitar y favorecer las relaciones entre los agentes de este mercado y perfeccionar las transacciones de estos. Ahora, para analizar el campo de acción de las plataformas intermediarias del mercado de los NFT desde la posición del impuesto de industria y comercio, justamente se hará una división entre dos aspectos que se encuentran relevantes, esto es en su dimensión de empresa que presta todo el servicio y la “infraestructura” con la que se va a crear, ofertar y comerciar los NFT, y otra dimensión donde se convierte justamente en el contexto donde se desarrollan las transacciones con NFT y que cobra especial relevancia en cuanto a la determinación de un par de elementos del impuesto de industria y comercio.

a. Las plataformas como empresa.

En la primera de estas dimensiones -como empresa- las plataformas intermediarias ejecutan una serie de actividades dentro de toda la cadena de los NFT. Básicamente, las

plataformas se encargan de prestar la infraestructura digital donde se crean los NFT, pero también donde se ofertan, conectan las partes de las operaciones y se perfeccionan.

La primera actividad, que es el préstamo de la interfaz con la que se realiza el NFT como tal, podría pensarse como un servicio. Facilita una serie de herramientas digitales con las cuales el creador digital construye desde cero su NFT con todas las características que es posible crearlo. De pensarlo así es perfectamente una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio, sin embargo, hay otros elementos que considerar. El primero ha de ser la sujeción activa, ¿Qué ente territorial estaría facultado para ejercer como sujeto activo en este caso? Si es en el lugar donde se presta el servicio, debería rastrearse en qué lugar se encuentra ubicado el servidor donde se encuentra la información de la plataforma que se prestó el servicio, pero normalmente no se encuentran en Colombia, por lo que se extralimitaría cualquiera que pensara en ser sujeto activo al interior del país. Por otro lado, tenemos el tema de la sujeción pasiva, ¿la plataforma tiene personería jurídica como para imputársele obligaciones sustanciales y formales de ICA? Y en caso de tenerla, el siguiente paso es verificar si está registrada en alguna cámara de comercio al interior del país; o solo con pensar si verdaderamente presto el servicio en Colombia, o si lo presto por fuera de lo que es la jurisdicción de alguna entidad colombiana.

La segunda actividad es la que realiza cuando actúa como una vitrina para ofrecer los NFT que se crean en ella. Con el Marketplace se realiza la misma actividad que realizan las galerías de arte con las obras que ofertan, un servicio que da visibilidad a los activos de creadores -en el caso de las galerías, de los artistas- para que estos sean vendidos con mayor facilidad. En este caso de nuevo es un servicio y de nuevo se grava con ICA, teniendo presente claro las anotaciones que se hacían en el párrafo anterior sobre la sujeción activa y pasiva del impuesto.

En tercer lugar, la actividad por medio de la cual se perfeccionan las operaciones. Para esta etapa del mercado de los NFT, el activo ya se encuentra listo para ser traspasado, ya se tiene

un comprador para el NFT y lo que resta es perfeccionar la operación, es decir, el intercambio. La plataforma, por medio de una herramienta ligada a la naturaleza de tecnología que rodea los NFT, realiza un contrato en el cual se plasman las condiciones pactadas para la compraventa del NFT. En pocas palabras, la plataforma de intermediación presta un servicio de intermediación en donde, por un lado, recibe el dinero del comprador para almacenarlo hasta que pueda depositarlo en la cuenta del vendedor; y, por otro lado, le asegura al comprador la entrega del NFT en cuanto deposita el dinero y paga por él.

En suma, estas tres actividades se resumen en una actividad comercial de acuerdo con el artículo 20 del Código de Comercio, que en su numeral 17 establece:

**“ARTÍCULO 20. ACTOS, OPERACIONES Y EMPRESAS MERCANTILES -
CONCEPTO.** Son mercantiles para todos los efectos legales:

(...) 17) Las empresas promotoras de negocios y las de compra, venta, administración, custodia o circulación de toda clase de bienes. (...)”

Lo que automáticamente quiere decir que, según las reglas del artículo 35 de la Ley 14 de 1983, las actividades que realizan las plataformas que intermedian en el mercado de los NFT estarían desarrollando el hecho generador del impuesto de industria y comercio.

Ahora, si bien se puede argumentar que las plataformas intermediarias del mercado de los NFT realizan un hecho generador del impuesto ICA, otro tema es si se cumple con todos los requisitos para ser sujeto pasivo del impuesto. La sujeción pasiva del impuesto se determina por la realización de actividades en jurisdicción de las entidades territoriales, el tema en este punto es que no se puede determinar la jurisdicción en la cual las plataformas intermediarias realizan sus actividades. Dado que es un contexto digital donde se llevan a cabo cada una de las tres actividades que desarrollan estas plataformas, no es posible determinar la territorialidad del impuesto, con las normas que tenemos para ello.

b. Las plataformas como contexto de la negociación.

La segunda dimensión del papel que juegan las plataformas de intermediación del mercado de los NFT tiene que ver con esto último, y es su calidad de ser el “lugar” en el cual se realizan las operaciones. Como ya se ha explicado a lo largo de este trabajo, las plataformas son los lugares donde se compran y se venden los NFT, pues es donde se encuentran alojados cuando se termina su fase de creación. Al ser en estas plataformas donde se ofrecen y perfeccionan las operaciones con NFT, o diciéndolo más sencillo, donde se pactan las obligaciones de las partes respecto de esas operaciones.

Ya se sabe que las plataformas conectan al vendedor con el comprador y que una vez hay disponibilidad para tranzar el NFT, la misma plataforma genera una serie de contratos por medio de los cuales se perfeccionan estas operaciones. Pero allí nace la interpretación que se ha hecho ver a lo largo de todo el análisis y es, dado que la operación se realizó por medio del espacio digital de la plataforma, se entiende que la misma operación se realizó en este lugar digital. Además, si a esto le sumamos que las plataformas tienen su espacio físico ubicado en un servidor donde se almacena la información de la plataforma, es perfectamente posible afirmar que la operación se realizó en el lugar donde se encuentra ubicado el servidor de la plataforma.

Este punto cobra especial relevancia si se piensa desde la territorialidad del impuesto de industria y comercio, pues como ya se vio hay ciertas operaciones que perfectamente realizarían el hecho generador de ICA. Sin embargo, al momento de establecer la territorialidad en miras a decir quién ostenta la sujeción activa de este impuesto, se torna un poco más complicado que revisar la realización o no del hecho generador.

A lo largo de los ejemplos que se analizaron, se dejó claro que las operaciones con NFT realizan los hechos generadores del impuesto ICA, con dos de los tres hechos relacionados en la ley 14 de 1983, actividades comerciales y de servicios. Cada una de ellas tienen reglas diferentes

para establecer la territorialidad del tributo por la realización de ese específico hecho generador, los cuales se entrarán a estudiar.

En primer lugar, las actividades comerciales tienen un total de cuatro reglas para determinar su territorialidad³⁹. De entrada, parecen descartadas aquellas que se refieren al establecimiento del comercio y la regla sobre las inversiones, pues en las operaciones con NFT no tienen nada que ver con estos temas. No obstante, las dos reglas restantes sí merecen un par de comentarios respecto de su aplicabilidad. Una de estas reglas propone que la actividad se entienda realizada en el lugar donde se perfecciona la venta⁴⁰, es decir, en donde se pactan precio y cosa y se ejecutan las obligaciones que cada una de las partes sustrajo. Este perfeccionamiento se realiza en la plataforma donde se encuentra alojado y ofertado el NFT, por lo que ese lugar obedecería a donde se realizó la actividad. Al ser la plataforma el lugar donde se realizó la actividad hecho generador de ICA se debe buscar el servidor de ella, lo que es el soporte físico de la plataforma, el cual muy seguramente no se encuentra en Colombia. Entonces, pese a que se realiza el hecho generador, no hay una entidad territorial legitimada para ejercer las potestades propias del sujeto activo.

Por otro lado, la otra regla de territorialidad de las actividades comerciales es aquella que habla de las ventas directas por diferentes medios, entre ellos compras en línea y ventas electrónicas⁴¹. Esta regla establece que cuando la actividad comercial se haga por ventas directas al consumidor por medio de correo, catálogos, compras en línea, televentas y ventas electrónicas, el sujeto activo será el ente territorial cuya jurisdicción obedezca al lugar de despacho de los bienes. Esta regla padece del mismo análisis que la anterior, si el lugar donde se envía el NFT a

³⁹ Descriptas en el artículo 343 de la Ley 1618 de 2016.

⁴⁰ Literal b, numeral 2, artículo 343 de la Ley 1618 de 2016

⁴¹ Literal c, numeral 2, artículo 343 de la Ley 1618 de 2016

su comprador se encuentra en el campo digital de una plataforma, cuya esencia física se encuentra ubicada en un servidor, es el lugar del servidor el que establecería la territorialidad del impuesto. En ese orden de ideas, se deberá verificar la ubicación de ese servidor, y será ese ente territorial el sujeto activo del impuesto.

Con las actividades de servicios la regla para establecer la territorialidad del impuesto es el lugar donde se preste el servicio. Entonces, la plataforma como tal y los servicios que presta lo hace a través de la interfaz de su página web, por donde brinda los elementos para la creación del NFT, oferta e intermedia entre vendedor y comprador. Por lo que entonces la conclusión termina siendo exactamente la misma que con las actividades de comercio, los servicios que prestan las plataformas intermediadoras se entienden prestados en la página web, un contexto digital, por lo que habría que remitirse al lugar donde esté ubicado el servidor que almacena toda la información de estas páginas web.

Por último, para terminar este capítulo se pone de presente la existencia de un proyecto de ley radicado en sede del Congreso de Colombia (2021), por medio del cual se busca regular los servicios de intercambio de criptoactivos ofrecidos a través de las plataformas de intercambio de criptoactivos. Como su título lo dice, este proyecto es un esfuerzo por estructurar un marco normativo para las intermediarias de, por ejemplo, el mercado de los NFT. Entre los puntos más destacables de las propuestas de este proyecto de ley esta: i) la obligación de las intermediarias de constituir sociedades para poder operar en la prestación de servicio de intercambio de criptoactivos con las características propias del tipo societario. ii) Dentro de estas sociedades la obligación de divulgar los riesgos de las transacciones (artículo 5) y adoptar medidas del sistema de SARLAFT (artículo 8). iii) unas limitaciones taxativamente impuestas para las sociedades que tengan por objeto social la prestación de servicios de intercambio de criptoactivos. iv) la

inspección, vigilancia y control por parte del Ministerio de Tecnologías de la Información y la Comunicaciones. Entre otros puntos llamativos.

Como se describe desde el encabezado del proyecto de ley, estas intermediarias serán prestadoras de servicios y por tanto se refuerza todo el análisis que se realizó con anterioridad. Ahora, al momento de regularizarlas y llevarlas a que constituyan una sociedad remediaría algunos problemas y ayudaría a controlar un mercado sumamente especulativo y altamente riesgoso, pero todo eso lo hace enfocado a otras preocupaciones diferentes al derecho tributario.

Por lo pronto, dos puntos son los que se analizarían de este proyecto de ley: primero, la de la obligación de constitución de una sociedad, sin embargo, en cuanto a territorialidad del tributo no hay mayor implicación toda vez que el servicio se sigue prestando en una plataforma y el ingreso, por cualquier concepto, se genera es allí y no en una jurisdicción territorial. Segundo, el tema de las prohibiciones (artículo 9) que trae el proyecto de ley, que en últimas no se aplican al nicho de los NFT, por lo tanto, no se impide ninguna actividad que al día de hoy desarrollen las intermediarias que se expusieron y no merece análisis desde este trabajo y sus objetivos.

IV. CONCLUSIONES

De la construcción de este trabajo se pueden rescatar tres temas fundamentales que resaltan de todo el análisis hecho. Son el eje de la relación entre las operaciones con NFT y su compatibilidad con el impuesto de industria y comercio. Si bien la juventud del tema limita un poco la posibilidad de profundizar en ciertos temas, hay elementos que permiten realizar un análisis como el que a lo largo de este escrito se plantea. Los tres puntos para resaltar parten del potencial económico que se avizora en los NFT y que, por ello, tendrían importancia desde el punto de vista del impuesto de industria y comercio. Los tres puntos se definen en: i) el potencial económico que tienen los NFT en una etapa temprana de este mercado, ii) la compatibilidad del impuesto de industria y comercio con las diferentes operaciones que se han venido realizando mediadas por NFT, y iii) la dificultad que se presenta a la hora de establecer tanto la sujeción pasiva como la activa de ICA.

Tal y como se habló desde la introducción de este trabajo, el campo de los NFT ha sabido mover grandes cantidades de capital que ha causado un boom mediático a lo largo del mundo. Ello debido a la posibilidad de tranzar bienes y servicios por medios electrónicos con la posibilidad de verificar la autenticidad tanto del bien como del servicio, y así llenar de confianza toda la transacción. Lo que hace que lleguemos a ver las exorbitantes sumas de dinero que, por ejemplo, ha pagado NIKE o VISA por entrar al mundo de los NFT; pero que también podemos ver a nivel local con los casos que se han expuesto.

Por esta capacidad y potencial económico que se percibe en los diferentes mercados en donde puede verse inmersos los NFT, y por el incremento en el uso de esta tecnología, es que se debe empezar a pensar cómo se va a estructurar políticas y leyes para promover este nicho de mercado. Máxime cuando este arriba a Colombia y se empiezan a realizar actividad donde median los NFT como medios para garantizar la propiedad de un bien o servicio.

Por otro lado, se ha podido evidenciar que con los elementos del impuesto de industria y comercio se puede asegurar que muchas de las actividades que se realizan con los NFT en Colombia se desarrollan los hechos generadores de ICA por diferentes razones y por ciertas interpretaciones. Sobre todo, si se tienen en cuentas los hechos generadores de las actividades de servicios y comerciales; no tanto las actividades industriales. Es entonces que estudiar las operaciones de los NFT desde el análisis plano de las normas que regulan el impuesto ICA puede arrojar una aplicabilidad de este y la generación de las obligaciones que un impuesto trae consigo. No obstante, al examinar detenidamente caso a caso la complejidad de las operaciones en medios digitales se ve que es mucho más complejo que aplicar la norma de forma plana.

Y es de esto último que se desliga la tercera parte de esta parte conclusiva, si bien los elementos objetivos del impuesto de industria y comercio se encuentran cubierto y con base a un análisis se puede determinar que se cumple en la mayoría de las actividades que se desarrollan con NFT, la dimensión subjetiva de los elementos del impuesto genera un distanciamiento. Si bien la normativa sobre el impuesto de industria y comercio se ha preocupado por establecer la territorialidad del impuesto sobre unos supuestos genéricos de actividades realizadas en diferentes lugares, ello no es suficiente para ampliar el supuesto normativo y hacerlo extensivo al caso especialísimo de los NFT. Estas actividades se salen de la esfera del impuesto de industria y comercio cuando se apela a la territorialidad de este, pues el contexto donde se realizan las operaciones no ha sido tenido en cuenta dentro de la legislación colombiana en general, y mucho menos en la especificidad de las cuestiones tributarias.

V. BIBLIOGRAFIA

- 10-60 Medellín (s.f.) Astronea + 10-60. Recuperado el 20 de junio de 2023 de <https://www.astronea.co/astronea-10-60/>
- Alcaraz, J. (27 de noviembre de 2022). Las joyas creadas por estos colombianos tienen su versión NFT. El colombiano
- Arévalo, I. (2017) Bienes: constitucionalización del derecho civil. Universidad Externado de Colombia (Bogotá D.C.). Segunda Edición. Bogotá D.C., Colombia.
- Arity club (s.f.) Arity. Recuperado el 1 de agosto de 2023 de <https://arity.club/>.
- Caballero, J. (2019). Criptomonedas, blockchain y contratos inteligentes. Universidad Externado de Colombia, Facultad de Derecho. Tesis de grado.
- Congreso de la República de Colombia (1983). Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones. Ley 14 de 1983. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=267>
- Congreso de la República de Colombia (1990). Por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones. Ley 49 de 1990. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=65>
- Congreso de la República de Colombia (2016). Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Ley 1819 de 2016. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140>
- Congreso de la República de Colombia (2021). proyecto de ley “Por la cual se regulan los Servicios de Intercambio de Criptoactivos ofrecidos a través de las Plataformas de Intercambio de Criptoactivos”. Presentado por: Mauricio Toro Orjuela y Rodrigo Arturo Rojas.
- DIAN. (2018) Oficio 35238 de 2018. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_35238_2018.htm
- Estrujamientos (s.f.) Estrujamientos-galería desobjetivada. Recuperada el 1 de agosto de 2023 de <https://www.estrujamientos.com/galeriadesobjetivada>
- Farrington, R. (27 de diciembre de 2021). Por qué las empresas más importantes del mundo gastan millones en NFT. Revista digital Forbes Argentina.
- Geroni, D. (2021). NFTs And Their Use Cases: A Complete Guide. 101 Blockchains. https://101blockchains.com/nft-use-cases/?utm_source=canva&utm_medium=iframe
- Giraldo, C y Márquez, S. (31 de agosto de 2020) Blockchain, usos y aplicaciones en las organizaciones modernas (activos digitales). Seminario financiero, Ude@. disponible en: <https://www.youtube.com/watch?v=yRBOFrhuFQ>

Greenlab (16 de febrero de 2022). Emprendedores colombianos conectan los NFT con el cannabis medicinal. <https://greenlabcolombia.com/es/emprendedores-colombianosconectan-los-nft-con-el-cannabis-medicinal-2/#about-us>

Greenlab (s.f.). Acerca de nosotros. <https://greenlabcolombia.com/es/home-product-espanol/>

Superchief Gallery NFT (s.f.). *Home*. Recuperado el 1 de agosto de 2023, de <https://www.superchiefgallerynft.com/>

Marín, C. (2022) TECNOLOGÍA BLOCKCHAIN: ORIGEN, FUNCIONAMIENTO Y USOS. Facultad de Economía y Empresa, Universidad de Zaragoza 2021-2022. Recuperado de: <https://zaguan.unizar.es/record/111139/files/TAZ-TFG-2022-362.pdf>

Mougayar, W. (2017). The business blockchain. John & Sons Limited. Hoboken (EE. UU)

Olarte, L. y Pacheco, J. (2021) Los non-fungible tokens (NFTS) en Colombia: Perspectivas jurídicas. Univ. Estud. Bogotá (Colombia) N. ° 24: 169-186, julio-diciembre 2021.

Open Sea (s.f. A.) Never fear truth by Johny Depp. Recuperado el 20 de julio de 2023 de [https://OpenSea.io/collection/never\[1\]fear-truth-by-jd](https://OpenSea.io/collection/never[1]fear-truth-by-jd)

Open Sea (s.f. A.). Arity club. Recuperado el 20 julio de 2023 de <https://opensea.io/collection/arityclub>

Open Sea (s.f. B.) RTFKT x Nike Dunk Genesis CRIPTOKICKS. Recuperado el 20 de julio de 2023 de <https://OpenSea.io/collection/rftkt-nike-cryptokicks>

Open Sea (S.f.) Never Fear Truth by Johnny Depp. Recuperado el 20 de julio de 2023 de <https://opensea.io/collection/never-fear-truth-by-jd>

Piza, J. (2008) Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia. Universidad Externado de Colombia.

Presidente de la República de Colombia (1971). Por el cual se expide el Código de Comercio. Decreto 410 de 1971. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/codigo_comercio.html

Presidente de la República de Colombia (1986). Por el cual se expide el Código de Régimen Municipal. Decreto 1333 de 1986. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=1234>

Presidente de la República de Colombia (1989). Estatuto tributario. DECRETO 624 DE 1989. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html#1

Qubit tickets (s.f.). Somos boletos Qubit. Recuperado el 1 de agosto de 2023 de <https://secure.boletosqubit.co/index.php?modulo=home&controlador=Home&funcion=home>

Regner, F., Urbash, N. y Schweizer, A. (2019). NFTs in Practice – Non-Fungible Tokens as Core Component of a Blockchain-based Event Ticketing Application. Fortieth International Conference on Information Systems, Munich 2019.

Sin Autor (2018) La historia de Blockchain. Publicado: diciembre 5 de 2018. Actualizado: agosto 17 de 2023. Rescatado de: <https://academy.binance.com/es/articles/history-of-blockchain>

Superchief galery (s.f.) Home. Recuperado el 1 de agosto de 2023 de <https://www.superchiefgallerynft.com/>

Voshmgir, S. (2018). “Fungible Tokens vs. Non-Fungible Tokens.”. Recuperado de <https://blockchainhub.net/blog/blog/nfts-fungible-tokens-vs-non-fungible-tokens/>

Wang Q., Li R., Wang Q. y Chen S. (2021). Non-Fungible Token (NFT): Overview, Evaluation, Opportunities and Challenges. Tech ReportV2. Recuperado de: <https://arxiv.org/pdf/2105.07447.pdf>

Zambrano, J.; López, S. y Betancur, J. (2022) “La tributación de los NFT en Colombia”. XV International Tax Meeting – Universidad Externado de Colombia. Bogotá-Colombia.