

Tenencia de Criptomonedas—Junio de 2019

El Comité analizó la forma que se aplican las Normas NIIF a la tenencia de criptomonedas.

El Comité destacó que existe un rango de criptoactivos. A efectos de su análisis, el Comité consideró un subconjunto de criptoactivos con todas las características siguientes a las que esta decisión de agenda hace referencia como una «criptomoneda»:

- a. Una moneda digital o virtual registrada en un mayor distribuido que utiliza criptografía para su seguridad.
- b. No está emitida por una autoridad jurisdiccional u otra parte.
- c. No da lugar a un contrato entre el tenedor y un tercero.

Naturaleza de una criptomoneda

El párrafo 8 de la NIC 38 *Activos Intangibles* define un activo intangible como “un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física”.

El párrafo 12 de la NIC 38 señala que un activo es identificable si es separable o surge de derechos legales o contractuales. Un activo es separable si «es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación».

El párrafo 16 de la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* señala que «la característica esencial de una partida no monetaria es la ausencia de un derecho a recibir (o una obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.»

El Comité observó que la tenencia de criptomonedas cumple la definición de un activo intangible de la NIC 38 sobre la base de que (a) puede ser separado del tenedor y vendido o transferido de forma individual; y (b) no otorga al tenedor un derecho a recibir un número

fijo o determinable de unidades monetarias.

¿Qué Norma NIIF se aplica a la tenencia de criptomonedas?

El Comité concluyó que la NIC 2 *Inventarios* "se aplica a las criptomonedas cuando se mantienen para la venta en el curso ordinario del negocio. Si la NIC 2 no es aplicable, una entidad aplicará la NIC 38 a la tenencia de criptomonedas. Para llegar a su conclusión, el Comité consideró los siguientes aspectos.

Activo intangible

La NIC 38 se aplica a la contabilización de todos los activos intangibles excepto a:

- a. los que estén dentro del alcance de otra Norma;
- b. los activos financieros definidos en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*;
- c. el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación; y
- d. los desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Por consiguiente, el Comité consideró si la tenencia de una criptomoneda cumple la definición de un activo financiero de la NIC 32 o está dentro de otra Norma.

Activo financiero

El párrafo 11 de la NIC 32 define un activo financiero. En resumen, un activo financiero es cualquier activo que es: (a) efectivo; (b) un instrumento de patrimonio de otra entidad; (c) un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; (d) un derecho contractual a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad bajo condiciones concretas; o (e) un contrato concreto que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad.

El Comité concluyó que la tenencia de criptomonedas no es un activo financiero. Esto es porque una criptomoneda no es efectivo (véase más adelante). Ni es un instrumento de patrimonio de otra entidad. No otorga un derecho contractual al tenedor y no es un contrato que se liquidará o podrá liquidarse en instrumentos de patrimonio propio del tenedor.

Efectivo

El párrafo GA3 de la NIC 32 señala que "la moneda (efectivo) es un activo financiero porque representa un medio de pago y, por ello, es la base sobre la que se miden y reconocen todas las transacciones en los estados financieros. Un depósito de efectivo en un banco o entidad financiera similar es un activo financiero porque representa, para el depositante, un derecho contractual para obtener efectivo de la entidad o para girar un cheque u otro instrumento similar contra el saldo del mismo, a favor de un acreedor, en pago de un pasivo financiero".

El Comité observó que la descripción de efectivo del párrafo GA3 de la NIC 32 supone que se espera que el efectivo se use como un medio de intercambio (es decir, usado en el intercambio de bienes o servicios) y como la unidad monetaria para fijar el precio de bienes o servicios en tal medida que sería la base sobre la que se miden y reconocen todas las transacciones en los estados financieros.

Algunas criptomonedas pueden usarse en el intercambio de bienes o servicios concretos. Sin embargo, el Comité destacó que no conoce ninguna criptomoneda que se use como un medio de intercambio y como unidad monetaria para fijar el precio de bienes o servicios en tal medida que sea la base sobre la que se miden y reconocen todas las transacciones en los estados financieros. Por consiguiente, el Comité concluyó que la tenencia de criptomonedas no es efectivo porque las criptomonedas no tienen actualmente las características del efectivo.

Inventarios

La NIC 2 se aplica a los inventarios de activos intangibles. El párrafo 6 de esa Norma define inventarios como activos:

- a. poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- b. en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- c. en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

El Comité observó que una entidad puede mantener criptomonedas para la venta en el curso ordinario del negocio. En esa circunstancia, la tenencia de criptomonedas es inventario para la entidad y, en consecuencia, se aplicará la NIC 2 a esa tenencia.

El Comité también observó que una entidad puede actuar como intermediaria que comercia con criptomonedas. En esa circunstancia, la entidad considerará los requerimientos del párrafo 3(b) de la NIC 2 para los intermediarios que comercian con materias primas cotizadas que miden sus inventarios a valor razonable menos costos de venta. El párrafo 5 de la NIC 2 señala que los intermediarios son aquellos que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta propia, o bien por cuenta de terceros. Los

inventarios a que se ha hecho referencia en el apartado (b) del párrafo 3 se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlos en un futuro próximo, y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio, o de un margen de comercialización.

Información a revelar

Además de la información a revelar distinta de la requerida por las Normas NIIF, se requiere que una entidad revele cualquier información adicional que sea relevante para la comprensión de sus estados financieros (párrafo 112 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*). En concreto, el Comité destacó los requerimientos siguientes de información a revelar en el contexto de las tenencias de criptomonedas:

- a. Una entidad proporcionará la información a revelar requerida por (i) los párrafos 36 a 39 de la NIC 2 para criptomonedas mantenidas para la venta en el curso ordinario del negocio; y (ii) por los párrafos 118 a 128 de la NIC 38 para las tenencias de criptomonedas a las que se aplica la NIC 38.
- b. Si una entidad mide las tenencias de criptomonedas a valor razonable, los párrafos 91 a 99 de la NIIF 13 *Mediciones del Valor Razonable* especifican los requerimientos de información a revelar aplicables.
- c. Al aplicar el párrafo 122 de la NIC 1, una entidad revelará los juicios que su gerencia ha realizado con respecto a su contabilización de las tenencias de criptomonedas si forman parte de los juicios que tuvieron el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.
- d. El párrafo 21 de la NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa* requiere que una entidad revele los detalles de los sucesos materiales o que tienen importancia relativa que no requieren ajuste, incluyendo información sobre la naturaleza del suceso y una estimación de su efecto financiero (o una declaración de que esta estimación no puede realizarse). Por ejemplo, una entidad que mantiene criptomonedas consideraría si los cambios en el valor razonable de dichas tenencias de criptomonedas después del periodo sobre el que se informa son de tal trascendencia que no revelar esa información podría influir en las decisiones económicas que realizan los usuarios de los estados financieros basadas en éstos.