



**IMPLICACIONES CONTABLES DE LAS CRIPTOMONEDAS EN
VENEZUELA**

Autor: Alayón Peña, Jesús Manuel

San Diego, Julio 2021

**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD JOSÉ ANTONIO PÁEZ
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CONTADURIA PÚBLICA
CARRERA CONTADURIA PÚBLICA**

Implicaciones contables de las criptomonedas en Venezuela

Trabajo de Grado presentado como requisito parcial para optar al título de
Licenciado en Contaduría Pública

Autor: Alayón Peña, Jesús Manuel

C.I.: 26.389.976

Tutora: Prof. Nohelia Durán

San Diego, Julio 2021



Universidad José Antonio Páez
Facultad de Ciencias Sociales
Decanato

San Diego, 27 de julio de 2021

Ciudadano

Jesús Manuel Alayón Peña

C.I. 26.389.976

Cumplo con informarle que la Comisión de Trabajo de Grado de la Facultad de Ciencias Sociales de la Universidad José Antonio Páez, acordó aprobar el Trabajo de Grado, presentado por usted como requisito para optar al correspondiente título profesional.

Título del trabajo: Implicaciones contables de las criptomonedas en Venezuela.

Tutor académico: Prof. Nohelia Durán

Escuela: Contaduría

Atentamente,

Decanato de la Facultad de Ciencias Sociales

cc: Coordinación de Pasantía

ACEPTACIÓN DEL TUTOR

Quien suscribe, Profesora Nohelia Durán, titular de la cédula de identidad N° 7.135.386, en mi carácter de tutor del trabajo de grado presentado por el ciudadano Jesús Manuel Alayón Peña, titular de la cédula de identidad N° 26.389.976, titulado Implicaciones contables de las criptomonedas en Venezuela, presentado como requisito parcial para optar al título de CONTADOR PÚBLICO, considero que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la presentación pública y evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En San Diego, a los doce días del mes de junio de 2021.

Nohelia Durán

C.I.: 7.135.386

ÍNDICE GENERAL

	CONTENIDO	pp.
	RESUMEN INFORMATIVO	vi
	INTRODUCCIÓN	1
	CAPÍTULO	3
I	PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	3
	FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	6
	OBJETIVOS	6
	JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	7
	ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN	8
II	MARCO TEÓRICO	9
	ANTECEDENTES	9
	BASES TEÓRICAS	14
	GLOSARIO DE TÉRMINOS	21
III	MARCO METODOLÓGICO	23
	TIPO DE INVESTIGACIÓN	23
	DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN	24
	FASES METODOLÓGICAS	24
	INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS	26
IV	RESULTADOS	28
	PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS	28
	CONCLUSIONES	37
	RECOMENDACIONES	38
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	40



REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD JOSÉ ANTONIO PAÉZ
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA

Implicaciones contables de las criptomonedas en Venezuela

Autor: Jesús Manuel Alayón Peña

Tutor: Prof. Nohelia Durán

Fecha: Julio, 2021

RESUMEN INFORMATIVO

El presente trabajo consistió en analizar las implicaciones contables de las criptomonedas en Venezuela, para lo cual fue necesario plantearse los siguientes objetivos específicos: 1. Describir los fundamentos y características de las criptomonedas; 2. Indicar los elementos y marco legal aplicables a la contabilidad de las criptomonedas en Venezuela y 3. Explicar las implicaciones contables de las criptomonedas en Venezuela. Esta investigación estuvo basada en un tipo de investigación cualitativa y documental, con un diseño bibliográfico, en el cual se utilizaron como técnicas el análisis de contenido y el análisis jurídico. En cuanto a los instrumentos para la recolección de los datos fueron dos los seleccionados: las fichas y el subrayado. De los tipos de ficha se utilizó el de contenido o resumen. El instrumento del subrayado permitió resaltar las ideas principales de la fuente bibliográfica. Una vez aplicadas las técnicas e instrumentos de colección de información se procedió a presentar el análisis de los resultados obtenidos, resaltando que el basamento de estas monedas digitales es poder fungir como método de intercambio para la adquisición de bienes y servicios, tal y como se haría con las monedas tradicionales. Se basan en la criptoconomía y se caracterizan por su carácter digital, utilizar la criptografía, ser descentralizadas, su obtención mediante el minado, entre otras. Se pudo evidenciar además que los elementos y marco legal aplicables a la contabilidad de las criptomonedas en Venezuela se encuentran contenidos en el Boletín de Aplicación de los Ven-Nif, (BA VEN-NIF 12, VERSIÓN 0) emitido el 15 de febrero de 2020, por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela. Finalmente al reconocer a las criptomonedas como activos intangibles, el uso de un modelo contable en específico tendría como implicación el reconocimiento de su costo de adquisición, sujeto a una evaluación anual por deterioro, capturando de este modo las caídas en el valor del mercado que tengan las criptomonedas, así como los incrementos a ese mismo valor. Aunado a ello, en Venezuela, con la aprobación del Boletín de Aplicación de los Ven-Nif, se verifica que las implicaciones contables son el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la tenencia propia de estas criptomonedas; todo lo cual se debe reflejar en los estados financieros.

Descriptor: Implicaciones, contables, criptomonedas, Venezuela.

INTRODUCCIÓN

En la actualidad la tecnología brinda muchas ventajas para la humanidad y cada día son mayores y mejores los avances que se vislumbran. Esta tecnología ha ayudado a las personas en diferentes ámbitos de su vida. Con la creación de las criptomonedas se verifica cómo esa tecnología ha permitido crear un mecanismo seguro y rentable de inversión y de ahorro.

Pero, al igual que ha sucedido con otros inventos y descubrimientos de la tecnología, se requiere de la regulación de los mismos, para evitar la comisión de delitos, el surgimiento de irregularidades, controversias, entre otros. Tratándose entonces de una moneda aun cuando sea digital, el manejo de la misma tiene repercusiones desde el punto de vista económico, financiero y contable, razón por la cual en el presente trabajo se dispuso analizar las implicaciones contables de las criptomonedas en Venezuela.

Este tipo de mecanismos o instrumentos prometen seguir aumentando no sólo su valor, sino su cantidad y han demostrado la rentabilidad que supone la inversión en los mismos. Esto conlleva a que desde el punto de vista investigativo se contribuya con diferentes análisis de sus elementos y características.

Ahora bien, este trabajo se estructuró mediante cuatro capítulos en los cuales, en el primero fue expuesta la problemática, la formulación del problema que se corresponde con las interrogantes de la investigación, los objetivos tanto general como específicos que dan respuesta a esas interrogantes, la justificación que expone las razones que conllevaron a la realización del trabajo y el alcance y las limitaciones que tiene la investigación.

En el segundo capítulo, se mencionan y explican los antecedentes que se refieren a los trabajos anteriores que se han llevado a cabo y guardan relación directa o indirecta con la investigación presente. Además, en este capítulo se desarrollan las bases teóricas que sustentan el objeto de estudio y la definición de términos básicos que ilustran mejor a los lectores.

En el tercer capítulo, se presenta el marco metodológico, que menciona la estrategia que se siguió para alcanzar los objetivos planteados, es por ello que indica el tipo y diseño de la investigación, los métodos que se utilizaron en cada una de las fases de la investigación y los instrumentos que se necesitaron para recabar la información necesaria.

En el cuarto capítulo se presentan los resultados, luego de efectuar un análisis detallado de toda la documentación revisada y tomando en cuenta las interrogantes y los objetivos determinados en el capítulo uno. Estos resultados permitieron posteriormente que fueran expuestas las conclusiones a las que se llegó y las recomendaciones que se efectúan.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del problema

Las criptomonedas también conocidas como criptoactivos o criptodivisas, son entendidas como instrumentos que surgieron como una alternativa a las monedas más utilizadas a nivel mundial, como lo son el dólar americano y el euro de la Unión Europea. Sin embargo, estas criptomonedas se diferencian significativamente tanto del dólar, como del euro, por cuanto se trata de un sistema de divisas descentralizadas, cuya existencia se limita única y exclusivamente en digital, es decir, a través del internet. Son un medio digital de intercambio.

Las criptomonedas son denominadas de esa forma, por estar basadas en códigos criptográficos (*cripto*: que significa oculto y *grafe*: que significa escritura), lo que se traduce en conjunto en que son códigos se presentan de manera oculta. Así pues, el sistema de monedas digitales, explica Ladera (2019) que “parte de un principio criptográfico, el cual implementa técnicas de escritura en claves secretas para la creación de nuevas unidades y el procesamiento de transacciones”. A ello, agrega Fernández (2018) que las criptomonedas son un instrumento poco convencional financiero porque:

Mientras que los bancos almacenan todas las transacciones de sus usuarios en un gran libro contable que permanece en los servicios centrales de cada institución bancaria, el libro contable con las transacciones de las criptomonedas es distribuido, es decir, se replica en cada nodo de la red. El usuario de una billetera de criptomonedas no solo tiene a la vista su saldo y su histórico de transacciones, también puede examinar, si lo desea, el histórico de las transacciones de otras billeteras... El aspecto más beneficioso de las criptomonedas en comparación con los bancos, es tal vez el de la rapidez de pagos y transferencias, que también está relacionado con las ventajas de la descentralización. Un pago en criptomonedas se reduce a una transferencia de códigos digitales entre una billetera y otra, lo cual se realiza en minutos, independientemente de las ubicaciones físicas del emisor y del receptor. La seguridad de la transferencia está garantizada por

los procedimientos criptográficos que forman parte del diseño y de la estructura de la red.

En este orden de ideas, cuando se hace referencia o se menciona a la moneda digital, lo que se quiere significar es una modalidad de intercambio que se realiza solamente por medios digitales y que de ninguna manera se encuentra asociado a una moneda física. El ejemplo más palpable de ello es el *Bitcoin*, aunque existen otros muchos ejemplos de monedas digitales en existencia en la actualidad.

Ahora bien, la creación e implementación de las criptomonedas o de las monedas digitales o virtuales data del año 2009, cuando se verificó la aparición del *Bitcoin*, luego de la crisis financiera mundial del año 2008. A partir de allí, se han desarrollado numerosas monedas virtuales diferentes y algunos países, como Venezuela han creado sus propias monedas virtuales o han considerado la legalización del uso de otras ya existentes, como el caso reciente de El Salvador. Refiere Pereyra (2019) que las criptomonedas, incluyendo el *Bitcoin*:

Están recibiendo un importante nivel de cobertura mediática debido al incremento acelerado en su precio y su alta volatilidad (por ejemplo el valor de criptomonedas como el bitcoin, ha fluctuado recientemente entre 100 y 300 millones de USD). Mientras que la actividad de inversión en criptomonedas es relativamente pequeña cuando se compara con los mercados financieros en su totalidad, estas han atraído un nivel significativo de actividad regulatoria en diferentes jurisdicciones.

Estas criptomonedas se usan por tanto para la realización de transacciones financieras que pudieran estar sujetas al cumplimiento de diversas formalidades, ya que generan efectos contables, financieros y fiscales. Los países con la aparición de estas monedas virtuales, fueron introduciendo en sus legislaciones lineamientos, definiciones y disposiciones al respecto para regular la minería y la tenencia de criptomonedas; a la par que se crearon órganos competentes reguladores como el caso de la Superintendencia Nacional de Criptoactivos y Actividades Conexas (SUNACRIP) de Venezuela, mediante Decreto N° 3.196 de la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.346, de fecha 8 de diciembre de 2017.

No obstante, el tratamiento contable en específico de esta criptomonedas ha sido un tema complejo en el país, que no ha dejado de estar plagado de dudas e interrogantes, sobre todo al inicio de su aparición cuando no existía ninguna normativa oficial, en la cual se indicara la manera de presentar en los estados financieros, el uso de estas monedas virtuales.

En consecuencia, la SUNACRIP antes referido, ordenó a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, en el año 2019, la elaboración de normas técnicas para regular esta materia en Venezuela, lo que se tradujo en el proyecto de Boletín de Aplicación de los VEN-NIF número 12, versión cero, sobre el tratamiento contable de la tenencia de criptoactivos en los estados financieros. Tal documento preliminar establecía cómo debía ser el tratamiento contable de las criptomonedas a través de cuatro aspectos principales: reconocimiento, medición, presentación y revelación.

Este proyecto se sometió a consulta pública por parte de la Federación, quien a través de una comisión designada, presentó los lineamientos principales en varios estados de Venezuela, recabando además sugerencias y comentarios para su mejora, por medio de internet. El documento quedó aprobado en febrero de 2020, pero sólo para regular la tenencia propia de criptomonedas, lo que quiere decir, que no contempla la minería digital ni los fondos que pudieran las personas o usuarios mantener en custodia por terceros (que según la Federación serán regulados en otros boletines). Todo ello significa, que esta normativa, denominada Ba Ven-Nif N° 12 versión N° 0. Tenencia de Criptoactivos Propios, está orientada para aquellas personas que posean criptomonedas en mecanismos de almacenamientos (carteras u otros programas informáticos) en los que el usuario tiene el control y manejo directo de sus fondos.

En este contexto, si bien se considera positivo la creación de una normativa que disponga lineamientos para el tratamiento contable de las criptomonedas, es necesario tener en cuenta que las características y tipos de monedas digitales es variable y por tanto, en opinión de expertos como Pereyra (2019) la creación de un único modelo de registro contable no sería práctico. Además, aun cuando

muchas de estas criptomonedas sí reúnen características y similitudes en común que hace posible que se enmarquen en modelos contables únicos, muchos de ellos pueden no representar de la mejor manera la naturaleza del impacto financiero de las criptomonedas.

Formulación del problema

Tomando en cuenta todo lo anteriormente planteado, se abren las siguientes interrogantes de esta investigación: ¿Cuáles son los fundamentos y características de las criptomonedas? ¿Qué elementos y marco legal son aplicables a la contabilidad de las criptomonedas en Venezuela? y ¿Cuáles son las implicaciones de llevar una contabilidad de las criptomonedas en Venezuela?

Objetivos de la investigación

Objetivo general

Analizar las implicaciones contables de las criptomonedas en Venezuela

Objetivos específicos

1. Describir los fundamentos y características de las criptomonedas.
2. Indicar los elementos y marco legal aplicables a la contabilidad de las criptomonedas en Venezuela.
3. Explicar las implicaciones contables de las criptomonedas en Venezuela.

Justificación de la investigación

La crisis financiera que atravesó el mundo en el año 2008 obligó tanto a personas naturales, como a empresas públicas y privadas, a tomar en consideración muchos aspectos económicos para salvaguardar sus patrimonios. Esta fue la concepción general para la creación de las criptomonedas.

Venezuela, además, atraviesa por su propia crisis financiera posterior a la del 2008, que ha conllevado a una hiperinflación, que no permite la salvaguarda del patrimonio, de ser utilizada la moneda oficial que es el bolívar; por tanto, las personas se han dispuesto a invertir y ahorrar en otro tipo de monedas extranjeras como lo es el dólar y el euro y han incursionado en el uso de monedas digitales o criptomonedas, verificándose la creación de una moneda de este tipo en el país, como lo es el Petro.

Todo ello obliga a diferentes expertos e investigadores a abocarse en el significado, naturaleza y tratamiento de estas criptomonedas. Esta investigación por tanto, se justifica en la necesidad de seguir desarrollando estudios sobre el tema, en este caso específico, sobre las implicaciones que tienen el tratamiento contable de estas criptomonedas, tomando en cuenta la aprobación de los lineamientos por parte de la Federación de Contadores Públicos.

De esta manera, esta investigación servirá en primer lugar como antecedente, pero también en segundo lugar como referencia en general para estudiosos y personas en general que quieran manejar estas criptomonedas y puedan entender mejor su contexto técnico. Por tanto, se justifica la investigación, tanto en el punto de vista académico, como en el punto de vista social.

Alcance de la investigación

El alcance de una investigación determina hasta dónde va a llegar la misma. En el presente caso, se trata del análisis de las implicaciones contables de las criptomonedas en Venezuela, siguiendo como base para este estudio a los lineamientos que actualmente se encuentran aprobados y son de obligatorio cumplimiento.

Para este análisis es necesario hacer una descripción de los fundamentos y características de las criptomonedas, para luego poder indicar los elementos y el marco legal aplicable a la contabilidad de estas monedas digitales en Venezuela, y finalmente, entonces poder explicar las implicaciones contables de ellas en el país.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la investigación

Los antecedentes de una investigación constituyen los trabajos anteriores al que se presenta, que tienen una relación directa o no con el objeto de estudio y que ayudan a enriquecer la exploración que se está llevando a cabo. En este sentido, pueden ser trabajos efectuados en el país de origen del investigador o tratarse de otros autores internacionales. Es por ello que a continuación, se citarán los antecedentes que se consideraron más relevantes a esta investigación.

En primer lugar se tiene el trabajo de Ladera (2019) el cual tituló **UN ESTUDIO COMPARATIVO DE CRIPTOMONEDAS Y DE LAS ACCIONES COMO INSTRUMENTO ALTERNATIVO DE INVERSIÓN PARA CONTRARRESTAR LA PÉRDIDA DEL PODER ADQUISITIVO EN VENEZUELA (2012-2015)**, que fue presentado para la obtención del título de Economista de la Universidad Católica Andrés Bello.

El objetivo que se planteó en este trabajo el autor fue determinar la mejor alternativa de inversión entre las criptomonedas y las acciones a los fines de mitigar la pérdida del poder adquisitivo en Venezuela durante el período 2012-2015. La metodología utilizada consistió en una investigación comparativa, de diseño documental, en la cual la recolección de información estuvo signada por una meticulosa selección y evaluación de fuentes bibliográficas, que fueron analizadas mediante el uso de una tabla de datos, fórmulas y gráficos, de donde se llevó a cabo la comparación entre el *Bitcoin* y las acciones de Amazon como instrumento de inversión, a través del procesamiento de sus valoraciones en el período de estudio.

Todo ello le permitió concluir al investigador que el *Bitcoin* como método de inversión, a pesar de poseer un mayor riesgo que las acciones de Amazon. Se pudo constatar que el *Bitcoin* fue un instrumento rentable para la obtención de ingresos reales y así mitigar la pérdida del poder adquisitivo de los venezolanos entre 2012-2015. Además, el investigador pudo concluir que este hecho comentado en las líneas anteriores se le atribuye a los bajos costos de inversión requeridos en la valoración de *Bitcoin* y a las ganancias de valor obtenidas en dicho instrumento a lo largo del período de estudio. El *Bitcoin* demuestra liquidez, capacidad de intercambio y facilidad de acceso al mercado, lo que pudo haber sido algunas de las razones que atrajeron a los inversionistas en Venezuela para invertir en la mencionada criptomoneda.

Este trabajo guarda relación con el que se presenta, por cuanto explica ampliamente qué son las criptomonedas y cómo pueden ser utilizadas como mecanismos de inversión, en contextos de pérdida de poder adquisitivo y aun cuando no desarrolla directamente el aspecto contable, sí hace referencia indirecta a la necesidad de desarrollar lineamientos claros en ese aspecto.

Como segundo antecedente se encuentra el trabajo de Gibbs (2017) titulado **LA REGULACIÓN DE LA CRIPTOMONEDA EN VENEZUELA (LA SÚBITA CREACIÓN DE LA “PETRO” Y DE LA SUPERINTENDENCIA DE CRIPTOMONEDA Y ACTIVIDADES CONEXAS)**, publicado como artículo de investigación para la Revista Electrónica de Derecho Administrativo Venezolano.

El objetivo que se planteó el autor fue describir y analizar la normativa contenida en el Decreto presidencial N° 3.196, publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.346 del 8 de diciembre de 2017, a través del cual el Ejecutivo Nacional formalizó la creación del “Petro”, respaldada en el valor de un barril de petróleo u otros recursos naturales (oro, diamante, gas y coltán), e intercambiable por bolívares, otras criptomonedas o por dinero fiduciario en casas de intercambio virtuales.

La metodología que siguió el autor para esta publicación, consistió en un examen sucinto, del sistema monetario de Venezuela, resaltando dos aspectos

fundamentales, la unidad monetaria y los objetivos y atribuciones del Banco Central de Venezuela; explicando la significación, origen y funcionamiento de las criptomonedas en internet; las normas de creación del Petro, su órgano de emisión (Superintendencia de los Criptoactivos y Actividades Conexas Venezolana), el estudio de su naturaleza jurídica y la relación con el marco regulatorio de la administración cambiaria vigente. En consecuencia la metodología estuvo basada en una investigación es documental, de nivel descriptivo, desarrollado con apoyo de la doctrina, la legislación y jurisprudencia patria.

Las apreciaciones finales expuestas por este investigador fueron enumeradas y se señalan las siguientes que fueron consideradas las más significativas:

1. Que el Decreto Presidencial, no instruye de manera suficiente, sobre el funcionamiento del Petro, ya que no contiene las normas de organización y atribuciones de la Superintendencia de los Criptoactivos y Actividades Conexas, ni regula los Exchanges (casa de intercambio).
2. Que el Petro, no es una moneda, sino un activo de naturaleza virtual que se usa como medio de pago, de la categoría de criptoactivo, cuyo valor se deriva del valor de otro activo (barril de petróleo de la cesta OPEP), llamado activo subyacente.
3. Que el Petro, puede ser utilizado para realizar intercambios con otras naciones o cualquier persona pública o privada que manipulen criptomonedas en el mercado digital. Lo cual puede implicar el intercambio con transacciones lícitas, como ilícitas; por ejemplo, el lavado de dinero.

En este caso, el aporte de esta investigación es significativo porque explica cómo es la regulación del Petro como criptomoneda creada en Venezuela y el órgano que regula la tenencia de criptomonedas en Venezuela. En esta publicación se explicó cómo fue el desarrollo de los lineamientos de contabilidad

para este tipo de monedas virtuales. Ello fue de suma importancia para el objeto de estudio que se desarrolla en esta investigación.

Como tercero se revisó el trabajo de Azevedo (2018) titulado **ACERCAMIENTO AL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS CRIPTOMONEDAS**, que fue efectuado para una presentación institucional en el cual se aborda el tema de las criptomonedas.

El objetivo de este trabajo fue presentar una definición de las criptomonedas desde el punto de vista legal y tributario, así como desarrollar su clasificación y marco legal aplicable en el orden mundial, haciendo hincapié en la regulación que existía para el año de la elaboración de la presentación (2018) en Venezuela. Seguidamente, en este trabajo se aborda el tema de los impuestos, haciendo una relación con las criptomonedas, para poder desarrollar el punto de la minería de *Bitcoin* y los aspectos tributarios involucrados. Todo ello deja entrever que la metodología utilizada fue de corte documental, con un nivel descriptivo.

El autor enumera varias conclusiones, sin embargo, es necesario tener en cuenta que fueron expuestas antes de la entrada en vigencia de la normativa del Colegio de Contadores para el tratamiento contable de las criptomonedas en Venezuela. Así pues, este investigador señaló en primer lugar que no existía una definición legal de criptomonedas en las normas tributarias; pero que sin embargo, la minería o la tenencia de criptomonedas igualmente generaba efectos contables, financieros y fiscales; también expuso que la minería pudiera ser considerada por la Administración Tributaria como la prestación de un servicio y por lo tanto sujeta al Impuesto al Valor Agregado (IVA).

También concluye señalando que el incremento del patrimonio podría estar sujeto al Impuesto sobre la Renta (ISRL), ya sea por la variación en el mercado del criptoactivo, o por la generación de nuevos como consecuencia de la minería; que el pago de una deuda con la entrega de criptomonedas está sujeto al 0,75% del Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (IGTF) y deberán evaluarse el valor de los bienes entregados por los recibidos por que pudiera

calificar como una permuta; y finalmente concluye que la omisión del pago de impuesto puede estar sujetos a sanciones entre 100% y 300% del tributo, en caso de ser considerado como defraudación tributaria sujeta a sanciones penales desde 6 meses a 7 años más incremento de la multa en 200%.

El aporte de este trabajo al que se presenta porque versa sobre el tratamiento tributario que se le da a las criptomonedas en Venezuela. Explica el desarrollo de los aspectos tributarios implicados, los impuestos con relación a las criptomonedas y la minería de Bitcoin. Estos puntos sirvieron para ilustrar y comprender mejor la temática que involucra a esta investigación.

Como cuarto y último antecedente se tiene el trabajo de Aguirre, Bevilacqua, Martín y Oviedo (2016) titulado **TRATAMIENTO CONTABLE E IMPOSITIVO DE LAS CRIPTOMONEDAS**, como trabajo de investigación final presentado para la Universidad Argentina de la Empresa.

El objetivo principal que se plantearon los investigadores para este trabajo fue analizar si las criptomonedas pueden dar lugar a la evasión tributaria y el lavado de activos provenientes de actividades delictivas. La consecución de este objetivo fue a través de una metodología de tipo exploratoria abordando los diferentes factores que afectan a las criptomonedas desde el ámbito contable, legal e impositivo.

Las conclusiones a las cuales llegaron es que no existen premisas suficientes para afirmar que las criptomonedas promueven la evasión fiscal y el lavado de dinero. Las catalogan como un medio de intercambio más, tal como lo es el dinero en efectivo. Y expresan que con dichos medios pueden realizarse tanto operaciones legales como ilegales, pero no creen que exista fundamento alguno catalogar a las monedas virtuales como promovedores de las actividades ilícitas ni que colaboren con la falta de transparencia fiscal.

De este trabajo se obtuvo como aporte que poder entender en su amplitud lo que son las criptomonedas y la necesidad que existe de regular las mismas como si estas fueran monedas de curso legal, lo que implica el control de las

operaciones legales e ilegales que pueden efectuarse con ellas. Esta investigación además, permitió entender que no existe un criterio unificado en cuanto a la legislación que se aplica para el tratamiento contable e impositivo de estas monedas y que es necesario que se defina el encuadre contable y que el tratamiento contable e impositivo se base en el tipo de operaciones que puedan llevarse a cabo, el alcance de las mismas y los sujetos involucrados.

Bases teóricas

Conceptualización de las criptomonedas

Las criptomonedas han sido identificadas como bienes fungibles, cuyo significado es presentado por Lidefer (2018) al comentar que estos bienes “son objetos que pueden intercambiarse por otros sin que exista un detrimento para el propietario, es decir, al propietario le sirve igual una cosa que otra”. A tales efectos, Ladera (2019) argumenta que “el planteamiento de las criptomonedas como bien fungible se le atribuye a las operaciones peer-to-peer” y además agrega que ello es “dado a su origen descentralizado de procedencia electrónica en las que las transacciones son capaces de realizarse sin intermediarios financieros o terceros”. Y aunado a todo ello explica que:

La clave en criptomonedas para ser identificadas como bienes fungibles residirá en su alcance y capacidad a nivel mundial de ser intercambiadas entre y/o por diferentes divisas. La diferencia que presentarán los instrumentos de inversión más tradicionales, tales como las acciones o activos fijos, a la hora de ser identificados como bienes fungibles será la extensión del mercado en el cual estos operen y la segmentación de los mismos. Lo cual afectará o influenciará su capacidad de intercambio.

Según el Banco Central Europeo (2015) “es la representación digital de valor, no emitida por ninguna autoridad central, institución de crédito o emisor de dinero electrónico reconocido que en ciertas ocasiones, puede ser utilizada como medio de pago alternativo al dinero”.

Entre los aspectos tecnológicos de estas criptomonedas, Sánchez (2016) comenta que estas se emiten “al margen de los gobiernos y bancos centrales.... Esta generación de moneda se denomina “minado”. Estos participantes (mineros) son quienes aportan la seguridad a las transacciones utilizando, en la mayor parte de los casos, la tecnología de blockchain (cadena de bloques)”.

En otro orden de ideas, existen varios componentes que se consideran para la valoración de las criptomonedas en el mercado y para la manera en que se desenvuelven en el mismo, que han sido explicados por Capitaria (2018) de la siguiente manera:

Emisión. El proceso de creación de nuevas unidades entre las diferentes criptomonedas parte del mismo principio, conocido como la minería. El proceso consiste en resolver complejos problemas matemáticos, a través de los cuales se recibe una compensación unitaria en las criptomonedas que se esté procesando o desarrollando con la minería. A pesar de que la oferta monetaria suele afectar la valoración de las monedas o divisas tradicionales, tales como el dólar, el euro y hasta el mismo bolívar.

Este será un factor que no tendrá mayor influencia sobre la valoración de dichas monedas digitales, y esto se deberá a que el proceso a través del cual son creadas las criptomonedas o emitidas, ya está regulado, prefijado y hasta limitado.

Aceptación. Un factor clave para el valor de las criptomonedas será su aceptación o aprobación. Las criptomonedas se mostraban en sus inicios como un instrumento financiero de baja popularidad, mostrando una demanda casi inexistente en sus inicios y un uso muy limitado dada su poca credibilidad. Las grandes características que destacan la aceptación de estas divisas digitales, son las innovaciones tecnológicas implicadas a su sistema de pago, los bajos costos transaccionales y su creciente uso a nivel mundial.

Especulación. La característica más destacada que se le da las criptomonedas como instrumento de inversión es su componente especulativo,

el cual se ha mostrado como responsable de las impresionantes fluctuaciones (tanto altas como bajas) en su valor. A pesar de la gran variación que muestran los desempeños de las criptomonedas. Es este mismo hecho lo que atrae y llama la atención de posibles inversionistas.

Por otra parte, la obtención de criptomonedas explica Pereyra (2019), que se logra principalmente mediante dos métodos generales, que se mencionan a continuación citando al autor, para complementar lo ya expuesto en este apartado:

a) Compra o recepción a través de una transacción directa con un tercero, o creada a través de un proceso denominado “minería”. Los “mineros” reciben una “comisión” en criptomonedas cuando:

i. Son exitosos en resolver acertijos matemáticos complejos que permiten la adición de un grupo de transacciones válidas o bloque, al libro distribuido o “blockchain”.

ii. Aprueban transacciones asumiendo un riesgo (usualmente colocando tokens como garantía) o cobrando una comisión por el servicio de validación de las transacciones.

iii. Comisiones impuestas o pagadas de forma voluntaria para acelerar el tiempo en que se ejecuta una transacción.

La minería puede generar nuevas unidades de criptomonedas, sin embargo, los métodos de creación de activos digitales continúan evolucionando. La minería igualmente requiere un importante consumo de energía (creando preocupaciones ambientales), cobro de comisiones por transacción, así como requiere una capacidad de computo sustancial, entre otros elementos.

Tokens, Criptomonedas y Blockchain

Existen diferentes figuras que se manejan cuando se habla de monedas digitales. Es necesario especificar la noción de cada una de ellas. Así pues, Pereyra (2019) señala que los tokens digitales tienen diferentes formas y aparecen nuevas características todos los días, siendo que la función de cada uno de ellos va a variar con la misma frecuencia.

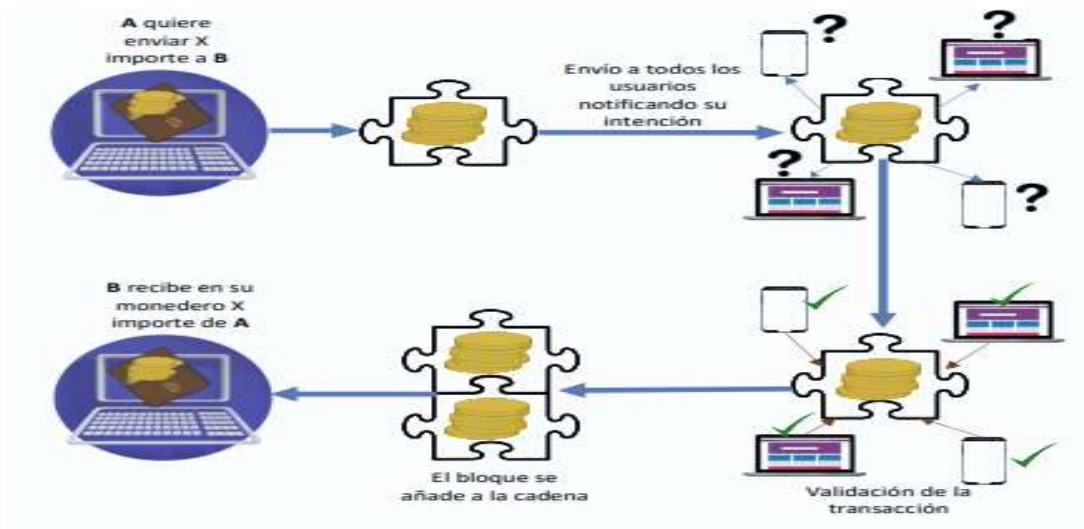
Algunos de estos tokens están diseñados para funcionar como medios de intercambio, que son los que se conocen como las criptomonedas o monedas digitales. Otros tokens sin embargo, van a otorgar el derecho de usar un producto

o un servicio; y otros a su vez van a otorgar el derecho de obtener un activo u otorgar el derecho a voto o el derecho sobre rendimientos y pérdidas. No obstante esa explicación tan sencilla, el mismo autor agrega que “la diferenciación entre los diversos tipos de tokens pudiera no ser tan clara en muchos casos”. Y comenta que:

Los tokens digitales se desarrollan sobre unas redes e infraestructuras similares y distribuidas denominadas “blockchain”, que permite que la transferencia de los tokens sea válida por los miembros de la red de tenedores de token. *Blockchain y criptomonedas, tales como el bitcoin, no son sinónimos*. Blockchain es la tecnología subyacente que facilita la creación o transferencia de tokens digitales, incluyendo las criptomonedas. De hecho, “*Bitcoin*” como infraestructura de blockchain gestiona diversos tipos de tokens además de la criptomoneda “*bitcoin*”.

La regulación de estos tokens digitales, refiere igualmente Pereyra (2019) que pueden ser inicialmente distribuidos a través de ofertas públicas, que se conocen generalmente como oferta inicial de monedas (ICO, por sus siglas en inglés). Estas ICOs han sido reguladas mediante entes como la Security and Exchange Commission (SEC) de los Estados Unidos. Este órgano ha indicado que las ofertas iniciales de ciertos tipos de tokens podrían requerir ser registradas de acuerdo con la normativa de emisión de títulos valores.

En esta línea de ideas, para abundar mejor en la terminología, Sánchez (2016) expresa que blockchain es un “libro de contabilidad distribuido (DLT) en el que los registros (bloques) están enlazados para proteger la seguridad y la privacidad de las transacciones. Se trata de una base de datos distribuida y segura gracias a la utilización de algoritmos criptográficos”.



Fuente: Sánchez, 2016.

Clasificación de las criptomonedas

Al revisar la cronología de las criptomonedas se evidencia que los primeros medios de pago virtuales fueron GoldAge (que fue clausurado por los Estados Unidos por incumplimiento a la normativa bancaria) y LibertyDollars (que estuvo activa hasta la detención de su creador en 2013 por delitos informáticos, entre otras). Ambos del 2006.

Hoy día se han logrado contabilizar más de 1.500 monedas digitales que no dependen de ninguna entidad, ni autoridad central, es decir, son totalmente descentralizadas. De esa cifra, *Bitcoin*, sigue siendo la más reconocida y extendida en el orden mundial, desde el año 2008 cuando fue creada, sin embargo no fue sino hasta el 2009 cuando esta divisa entró en funcionamiento.

En el segundo lugar de capitalización, está la criptomoneda Ethereum, que hace referencia a un sistema que permite a los usuarios crear aplicaciones basadas en monedas virtuales que pueden ir más allá de su simple uso financiero al sistema que la controla. Lo más destacado de esta criptomoneda es su elevada velocidad de transacción y también que ha introducido en el mundo virtual el concepto de contratos inteligentes. Este método permite a


usuarios o empresas firmar contratos sin comisiones ni control por parte de ningún país.

También está Litecoin, que es una criptomoneda que permite realizar pagos instantáneos y de costo casi cero a cualquier parte del mundo. Su ventaja es que provee tiempos de confirmación de transacción más rápidos que cualquier otra. Es una red súper simple para aquellos que necesitan mover pequeñas cantidades de dinero rápidamente.

Por otra parte, está Ripple, que se creó para el sistema bancario ya que permite pagos globales más rápidos y a menor coste. Funciona como si fuese una entidad de crédito que presta servicio a otros nodos o usuarios que realizan transacciones de crédito (intercambio de fondos o préstamos) dentro de un círculo con el que se mantiene una relación de confianza. Al existir esta relación de confianza entre los participantes en la red, la suma de todas estas conexiones genera una red de usuarios y “entidades” entre las cuales fluye el crédito y, por tanto, entre las que se pueden realizar transacciones económicas. Esto permite simplificar enormemente las transacciones regulares para los consumidores de todo el mundo.

Dash se puede utilizar para pago entre consumidores pero nació con la idea de permitir pagos instantáneos en Internet y en tiendas físicas. Muchos establecimientos aceptan Dash igual que si utilizaran la moneda en curso legal del país, pero la transacción es más rápida. Monero es desarrollada sobre el protocolo *CryptoNote*, un sistema de cifrado que hace que las transacciones no estén firmadas por una sola persona, sino por varias a la vez. Lo que hace es mezclar todos los moneros de todas aquellas personas que hagan transacciones de tal manera que sea imposible saber el origen de los fondos y cuál es el destino.

Por último, pero no por ello las únicas, como se manifestó en párrafos anteriores, IOTA, una criptomoneda no basada en la cadena de bloques que, aunque no tiene límites para su uso, está especialmente pensada para micropagos en el entorno del Internet.

1	 Bitcoin BTC Comprar	\$32,064.24	-8.18%	-10.09%	\$600,029,210,418	\$39,481,090,781 1,233,235 BTC	18,742,575 BTC	
2	 Ethereum ETH Comprar	\$1,846.61	-8.43%	-15.53%	\$214,911,002,465	\$22,292,747,549 12,078,015 ETH	116,437,861 ETH	
3	 Tether USD Comprar	\$1	-0.05%	-0.12%	\$62,545,943,066	\$65,016,273,000 65,014,844,466 USD	62,544,568,810 USD	
4	 Binance Coin BNB Comprar	\$284.78	-9.18%	-14.38%	\$43,491,272,479	\$2,286,291,996 8,065,811 BNB	153,432,897 BNB	
5	 Cardano ADA	\$1.28	-7.00%	-8.23%	\$40,862,411,046	\$4,355,218,410 3,404,919,811 ADA	31,946,328,269 ADA	

Fuente: Coinmarketcap, 2021

6	 Dogecoin DOGE Comprar	\$0.2468	-2.82%	-14.62%	\$31,773,484,808	\$5,634,111,832 23,082,368,484 DOGE	130,172,652,985 DOGE	
7	 XRP XRP	\$0.6195	-9.20%	-21.06%	\$28,591,542,631	\$3,118,641,186 5,044,150,860 XRP	46,244,517,593 XRP	
8	 USD Coin USDC	\$1.00	-0.02%	-0.06%	\$25,580,653,588	\$2,280,560,380 2,280,069,806 USDC	25,575,148,659 USDC	
9	 Polkadot DOT Comprar	\$14.90	-9.07%	-27.81%	\$14,195,635,827	\$1,232,227,776 82,895,644 DOT	954,982,838 DOT	
10	 Binance USD BUSD	\$1.00	-0.01%	-0.07%	\$9,965,220,799	\$4,264,549,504 4,264,197,476 BUSD	9,964,398,196 BUSD	
11	 Uniswap UNI	\$16.24	-11.88%	-18.87%	\$9,275,140,648	\$349,323,176 21,663,875 UNI	575,216,397 UNI	
12	 Bitcoin Cash BCH Comprar	\$463.10	-5.43%	-16.57%	\$8,649,143,627	\$1,618,025,413 3,511,962 BCH	18,773,169 BCH	

13	 Bitcoin BTC	\$127.65	-5.29%	-17.27%	\$8,523,574,739	\$1,912,999,926 14,961,698 BTC	@ 66,752,415 BTC	
14	 Solana SOL	\$29.10	-10.07%	-19.84%	\$7,941,913,429	\$640,635,684 21,692,341 SOL	272,637,428 SOL	
15	 Chainlink LINK	\$17.33	-9.47%	-17.45%	\$7,539,911,758	\$1,068,203,023 61,799,000 LINK	@ 435,509,554 LINK	
16	 Polygon MATIC	\$1.08	+11.39%	-20.58%	\$6,779,689,797	\$945,623,484 877,802,035 MATIC	@ 6,293,422,325 MATIC	
17	 THETA THETA	\$6.61	+6.65%	-34.40%	\$6,623,870,888	\$349,879,654 52,811,028 THETA	1,000,000,000 THETA	
18	 Wrapped Bitcoin WBTC	\$32,094.23	-8.05%	-10.07%	\$6,143,398,571	\$277,103,703 8,618 WBTC	191,025 WBTC	
19	 Stellar XLM	\$0.2496	-5.96%	-14.83%	\$5,781,039,649	\$469,580,295 1,884,763,824 XLM	@ 23,396,089,053 XLM	
20	 Dai DAI	\$1.00	-0.09%	-0.15%	\$5,175,533,183	\$320,254,635 320,090,302 DAI	5,172,386,175 DAI	
21	 VeChain VET	\$0.07363	-10.51%	-25.21%	\$4,741,367,089	\$685,668,553 9,306,698,312 VET	@ 64,315,576,989 VET	
22	 Ethereum Classic ETC	\$40.19	-3.47%	-22.82%	\$4,646,252,009	\$2,084,184,046 51,812,577 ETC	@ 116,313,299 ETC	
23	 TRON TRX	\$0.06195	-7.65%	-10.70%	\$4,437,807,828	\$1,537,090,302 24,878,274,819 TRX	71,629,657,369 TRX	
24	 Filecoin FIL	\$52.62	-7.88%	-18.44%	\$4,302,226,067	\$682,138,658 12,879,090 FIL	81,852,367 FIL	
25	 Internet Computer ICP	\$31.55	-10.87%	-34.57%	\$4,258,837,387	\$208,515,589 6,636,234 ICP	134,865,041 ICP	

Fuente: Coinmarketcap, 2021

Glosario de términos

Bitcoin. Protocolo que apela a la tecnología peer-to-peer (P2P) para crear una unidad de intercambio comercial sin la intervención de un banco o de una autoridad central.

Blockchain. Cadena de bloques. Es básicamente un sistema con el cual se pueden hacer transacciones seguras entre personas en todo el mundo sin necesidad de intermediarios.

Contabilidad. Sistema de control y registro de los gastos e ingresos y demás operaciones económicas que realiza una empresa o entidad.

Criptoactivo. Medio digital de intercambio que utiliza criptografía fuerte para asegurar las transacciones, controlar la creación de unidades adicionales y verificar la transferencia de activos usando tecnologías de registro distribuido.

Criptografía. Arte y técnica de escribir con procedimientos o claves secretas o de un modo enigmático, de tal forma que lo escrito solamente sea inteligible para quien sepa descifrarlo.

Criptomoneda. También llamada moneda virtual o criptodivisa, es dinero digital. Eso significa que no hay monedas ni billetes físicos — todo es en línea.

Implicaciones. Consecuencia o efecto de un hecho o de un acontecimiento.

Impuesto. Cantidad de dinero que hay que pagar a la Administración para contribuir a la hacienda pública.

Minería de Bitcoin. Consiste en poner a trabajar tu ordenador al servicio de la red blockchain de la cripto en cuestión a cambio de una recompensa.

Peer-to-peer (P2P). Tecnología que hace referencia a un tipo de arquitectura para la comunicación entre aplicaciones que permite a individuos comunicarse y compartir información con otros individuos sin necesidad de un servidor central que facilite la comunicación.

Petro. Token venezolano preminado basado en la tecnología de la cadena de bloques, respaldado por las reservas de varios recursos naturales de Venezuela como petróleo, oro, diamantes y gas.

Token. Unidad de valor que una organización crea para gobernar su modelo de negocio y dar más poder a sus usuarios para interactuar con sus productos, al tiempo que facilita la distribución y reparto de beneficios entre todos sus accionistas.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Tipo de investigación

La presente investigación será de tipo cualitativa, por cuanto se fundamentó en la revisión y análisis de diferentes fuentes documentales, en la que a razón de Vasilachis (2006) “las subjetividades del investigador y de los actores implicados son parte del proceso de investigación”. Bajo este enfoque se producen hallazgos no provenientes de la estadística u otros medios de cuantificación. Los datos provienen de diferentes tipos de información, desde material verbal, hasta imágenes. Para Rojas (2010) en cuanto a la investigación cualitativa y partiendo desde el punto de vista metodológico, plantea que este tipo está orientado:

... hacia la construcción de conocimiento acerca de la realidad social y cultural a partir de la descripción e interpretación de las perspectivas de los sujetos involucrados. Metodológicamente, tal postura implica asumir un carácter dialógico en las creencias, las mentalidades, los mitos, los prejuicios y los sentimientos, todos los cuales son aceptados como elementos de análisis para producir conocimiento sobre la realidad humana.

Aunado a lo anterior, también se puede calificar a la investigación como de tipo documental, porque se recopilaron diversas fuentes de información a fin de indagar sobre el tema en base a ellas, tal como lo plantea Arias (1997) sobre este tipo cuando señala que “es aquella que se basa en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos u otros tipos de documentos”.

Se puede afirmar que se está en presencia de una investigación de corte documental cuando la principal fuente de información proviene de documentos escritos e incluso orales, y el objetivo del investigador es analizar los mismos por la información que aportan sobre hechos relacionados con el tema seleccionado.

Diseño de la investigación

En cuanto al diseño en una investigación, se refiere a la estrategia que adopta el investigador para responder al problema planteado. Para este trabajo fue utilizado el diseño bibliográfico, pues según Palella y Martins (2010):

Se fundamenta en la revisión sistemática, rigurosa y profunda de material documental de cualquier clase. Se procura el análisis de los fenómenos o el establecimiento de la relación entre dos o más variables. Cuando opta por este tipo de estudio, el investigador utiliza documentos; los recolecta, selecciona, analiza y presenta resultados coherentes.

En este sentido, se recopilaron de manera adecuada y ordenada, un conjunto de artículos científicos, obras de autores reconocidos en la materia y otros documentos que coadyuvarán a lograr los objetivos planteados y fundamentarán teóricamente la investigación, porque permitirán descubrir hechos, sugerir problemas y orientar hacia otras fuentes de investigación.

El diseño bibliográfico utiliza los procedimientos lógicos y mentales propios de toda investigación: análisis, síntesis, deducción, inducción, entre otros. El investigador además, efectúa un proceso de abstracción científica, generalizando sobre la base de lo fundamental, mediante la realización de un proceso que se realiza en forma ordenada y con objetivos precisos, con la finalidad de fundamentar la construcción de conocimientos.

Fases metodológicas

Por tratarse de una investigación cualitativa, es preciso determinar cómo se interpretaron los datos utilizados para llevar a cabo la misma por cada una de las fases de la investigación; así como es necesario identificar la forma en que se dividieron los contenidos, sin perder la conexión lógica con el objetivo general que se planteó para llevar a cabo. Existe un vínculo estrecho entre la manipulación de los datos, de la información y las interpretaciones teóricas, ya

que el análisis no se limita como sugiere Giménez (2008) a “un tratamiento mecánico de los datos, implicando más bien una actividad reflexiva, interpretativa sobre éstos, es decir, sobre los datos”.

En ese sentido, las técnicas e instrumentos de recolección de datos, son las herramientas usadas por el investigador para obtener, recabar, almacenar y manejar la información necesaria para la investigación. A ello alude Arias (1997) que la selección de estas herramientas dependerá de la investigación que se esté realizando, puesto que se debe seleccionar aquella o aquellas que garanticen el correcto desarrollo del trabajo.

Fase I. Describir los fundamentos y características de las criptomonedas.

En atención a lo planteado, la técnica utilizada para describir los fundamentos y características de las criptomonedas que constituye la fase I, fue el análisis de contenido, entendido por Rojas (2010) como “el enfoque metodológico para el análisis sistemático de textos siguiendo ciertas reglas y pasos”. El material al ser analizado y dividirse en unidades de análisis y luego en categorías, pasaron a ser desarrollados como argumento o fundamento, siendo el objetivo principal de esta técnica el establecimiento de relaciones entre las distintas categorías, identificando las ideas principales y secundarias y señalando el vínculo que hay entre las categorías.

Fase II. Indicar los elementos y marco legal aplicables a la contabilidad de las criptomonedas en Venezuela.

Para esta segunda fase en la que hay que indicar los elementos y el marco legal que son aplicables a la contabilidad de las criptomonedas en Venezuela, se utilizó como técnica el análisis jurídico, toda vez que se trató de ubicar cuerpos normativos y verificar su aplicabilidad al caso de estudio.

Fase III. Explicar las implicaciones contables de las criptomonedas en Venezuela.

Finalmente, para esta tercera fase, fue nuevamente utilizada la técnica del análisis de contenido. Esta técnica fue fundamental para la presente investigación, ya que permitió la descomposición de toda la información en partes para poder hacer un examen detallado de la misma, y de igual manera por lo que argumenta nuevamente Rojas (2010), que se trata de un método empírico que depende del material, de los objetivos del estudio y del contexto, porque el material tiene sentido en el marco de un contexto social, cultural, histórico. El investigador debe poner en juego su creatividad y sus conocimientos técnicos.

Instrumentos de recolección de datos

En lo que respecta a los instrumentos de recolección de datos, estos representan una herramienta con la cual se va a recoger, filtrar y codificar la información. Deben estar en correspondencia con las técnicas. Un instrumento de recolección de datos es, en principio, cualquier recurso del cual puede valerse el investigador para acercarse a los fenómenos y extraer de ellos información.

Para esta investigación se hizo uso de dos instrumentos, las fichas y el subrayado, tomando en cuenta el tipo, diseño y técnicas seleccionadas. En cuanto a las primeras fue escogido porque debido a que los datos son secundarios, estos se encuentran diseminados, porque el material escrito se dispersa en múltiples archivos y fuentes de información. En este sentido, de los tipos de ficha se utilizó el de contenido o resumen, porque permitió reflejar el título de la publicación o la obra, los datos de referencia bibliográfica, la relación con otras fichas y el resumen o síntesis de los párrafos resaltantes del material.

El instrumento del subrayado que también fue utilizado, se debe a que el mismo permite resaltar las ideas principales de la fuente bibliográfica, para posteriormente realizar el registro de la ficha de contenido o resumen.

CAPÍTULO IV

RESULTADOS

Presentación de los resultados

Describir los fundamentos y características de las criptomonedas

El fundamento de las criptomonedas se extrae de su conceptualización y de la noción que ha sido expuesta. El basamento de estas monedas digitales es poder fungir como método de intercambio para la adquisición de bienes y servicios, tal y como se haría con las monedas tradicionales. Sin embargo, las transacciones con las criptomonedas se van a diferenciar debido a la procedencia electrónica de las mismas y para cuya utilización no se requiere la intervención de intermediarios; y quizás la más resaltante diferencia entre las monedas digitales y las tradicionales, es que las primeras no son emitidas por ninguna autoridad central de los Estados, instituciones bancarias o cualquier otra avalada por el Estado, por tanto con ello se ratifica el fundamento de esta moneda que es servir como medio de pago alternativo al dinero tradicional.

Por otra parte, las criptomonedas se basan en lo que se ha denominado criptoeconomía. La economía por sí sola está referida al uso de los recursos que generalmente son escasos, con la finalidad de satisfacer las necesidades tanto sociales, como individuales, razón por la cual se dan diferentes interacciones que contribuyen a lograr tal finalidad. Mientras que la criptoeconomía entonces es la disciplina que estudia los protocolos que rigen la organización de la producción, distribución, y consumo de bienes y servicios en una economía digital descentralizada (Srinivasan, 2010).

La criptoeconomía combina la teoría económica y teorías tecnológicas, de redes, ciencias de computación, etc., que permiten crear nuevas herramientas

tecnológicas basadas en el Blockchain. Por tanto, la criptoconomía es un área de las ciencias informáticas que trata de resolver los problemas de coordinación de los participantes en ecosistemas digitales, mediante incentivos criptográficos y económicos.

Es por lo anterior, que se habla de círculo criptoeconómico que está compuesto por los mineros (quienes ofertan), los usuarios (que demandan) y los inversores (que invierten el capital). De esta manera, la relación minero-usuario, se da cuando los mineros son compensados por su trabajo a través de los tokens utilizados por sus usuarios; mientras que el papel del inversor es doble, por una parte proporcionar liquidez para que los mineros vendan su token y por la otra, capitalizar la red al respaldar el precio de los tokens que están por encima del de los mineros (Molina, 2021).

En consecuencia estos inversores se van a dividir en dos roles: los traders o inversores a corto plazo y los holders que son inversores a largo plazo. Los primeros crean liquidez para el token para que los mineros puedan vender sus tokens y cubrir los costos operativos. Mientras que los holders capitalizan la red para el crecimiento al apoyar los precios. La relación minero-trader es una relación directa, mientras que mineros-holders es indirecta. Esto significa que cada una de las partes depende de la otra para sus objetivos. Esto además crea una red segura, sumado al cumplimiento de las reglas, que incentiva al buen comportamiento de las partes.

Ahora bien, en cuanto a las características de las criptomonedas, luego de efectuar una revisión a todo lo plasmado en la presente investigación, se pueden determinar que estas monedas digitales cuentan con las siguientes particularidades:

1. Se trata de monedas para operar digitalmente. Tokens digitales que se crean como monedas de intercambio e inversión. No existen de forma física.

2. Utilizan la criptografía para proporcionar un sistema de pagos seguro, es decir, técnicas de cifrado que sirven para regular la generación de unidades monetarias y verificar la transferencia de fondos.
3. No dependen de ninguna institución del Estado, por tanto son descentralizadas.
4. Se generan mediante operaciones de minado, al resolver complejos problemas matemáticos que otorgan compensaciones en criptomonedas.
5. Utilizan la tecnología de blockchain (cadena de bloques).
6. Cuentan con tres componentes que permiten su valoración en el mercado, como lo es la emisión, es decir su proceso de creación (minado); la aceptación o la confianza por parte de las personas y la especulación.
7. Permiten las transacciones instantáneas a través de Internet, sin importar las fronteras.
8. No hay posibilidad de falsificación o duplicación, por el sistema criptográfico que protege a los usuarios.
9. Las transacciones son irreversibles, puesto que una vez se efectúe el pago, no hay posibilidad de cancelación.
10. Se pueden intercambiar por otras divisas y puedes comprar criptomonedas, como el *bitcoin* con euros u otras divisas y viceversa, como cualquier moneda.
11. Privacidad de uso, porque no es necesario revelar tu identidad al hacer negocios.
12. No es obligatorio aceptarlas como medio de pago de deudas u otras obligaciones.
13. Su circulación es muy limitada.
14. Su valor oscila fuertemente, por lo que no pueden considerarse un buen depósito de valor, ni una unidad de cuenta estable.

Indicar los elementos y marco legal aplicables a la contabilidad de las criptomonedas en Venezuela

Efectuada la investigación, se pudo evidenciar que los elementos y marco legal aplicables a la contabilidad de las criptomonedas en Venezuela se encuentra contenido en Boletín de Aplicación de los Ven-Nif, (BA VEN-NIF 12, VERSIÓN 0) emitido el 15 de febrero de 2020, por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela, tomando en cuenta el desarrollo de las criptomonedas en el país.

El objetivo de este Boletín, entre otros, es la necesidad de que los estados financieros proporcionen información sobre todos los recursos económicos de una persona o empresa. Y este Boletín nace, por cuanto durante los años 2018 y 2019 fueron emitidas en Venezuela una serie de disposiciones legislativas que le dieron viabilidad a la realización de actos de comercios donde se involucraron los criptoactivos, lo cual se hizo más evidente a finales del año 2019 y con ello se originó la inminente necesidad de otorgar respuesta contable a tales hechos económicos.

Ahora bien, es importante tener en consideración que estas disposiciones, comentan que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son la base fundamental de los vigentes Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela (VEN-NIF GE o VEN-NIF PYME); y que estos contemplan la opción de definir políticas contables inéditas, para regular el tratamiento contable de transacciones que no estén específicamente tratadas en ellas.

En este orden, la Federación considera que la creación de los criptoactivos se cumple en distintas fases y en cada una de ellas se pueden realizar operaciones mercantiles que deben ser reconocidas en los estados financieros de las entidades involucradas.

Aunado a lo anterior, se tomaron en consideración las conclusiones del Consejo Técnico de la Contaduría Pública de Colombia con respecto a las criptomonedas, señalando:

- a. Que la primera fase de regulación: Tenencia de Criptoactivos Propios,

b. Que los criptoactivos deben ser tratada contablemente como una partida nueva y separada de las otras reguladas por los VEN-NIF, por tener los características únicas

c. Que se debe diseñar una política contable especial, atendiendo a lo dispuesto en el párrafo 10 de la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores y en el párrafo 10.4 de la Sección 10 Políticas, Estimaciones y Errores Contables de la NIIF para las PYMES.

Es importante resaltar, que este Boletín solo rige la tenencia propia de criptomonedas, es decir, no involucra, el aspecto de la minería digital ni los fondos que los usuarios mantengan en custodia por terceros. Es decir, las disposiciones se refieren a aquellas personas que posean criptomonedas en mecanismos de almacenamientos, como carteras u otros programas informáticos en los que el usuario tiene el control y manejo directo de sus fondos.

Explicar las implicaciones contables de las criptomonedas en Venezuela

Las implicaciones contables de las criptomonedas han sido analizadas por diversos expertos, por lo que conviene exponer los resultados a los que ellos han llegado posteriores al estudio efectuado. Es así, como se verifica lo que Pereyra (2019) ha expuesto cuando señala en primer lugar que es fundamental tener en cuenta que no puede existir un único modelo contable, porque las criptomonedas cuentan con características particulares que hacen imposible la aplicación de un modelo igualitario para todas.

Es oportuno señalar antes de continuar exponiendo los resultados a los que llegó el autor, que sus consideraciones fueron expuestas antes de la realización de los lineamientos actualmente vigentes que fueron elaborados por la Federación del Colegio de Contadores Públicos.

Teniendo en cuenta lo anterior, el autor expone que a que debido a que las criptomonedas no son aceptadas como moneda de circulación, debido a que no están soportadas por ningún gobierno (aunque se verifica que este particular puede cambiar), no se consideran calificadas como efectivo. Además tampoco

pueden ser consideradas como equivalentes de efectivo, ya que estas no se corresponden con inversiones que se convierten inmediatamente en efectivo y no están expuestas a fluctuaciones en su valor de mercado. En este punto se aclara que tampoco se consideran monedas extranjeras.

Pero además de lo reflejado, el autor expone que tampoco se consideran instrumentos financieros, ya que no representan un derecho contractual que vaya a ser recibido o intercambiado por efectivo u otros instrumentos financieros. Pero, estas criptomonedas, como quedó establecido a lo largo de la investigación y en resultados anteriores, son compradas o minadas con la intención de ser vendidas, por lo que en este caso, sí es posible que cumplan con algunas características de figuras como el inventario, dentro de lo que se conoce como activos intangibles.

Para Pereyra (2019) esta es la definición más amplia, los activos intangibles carecen de sustancia física, como pasa con las criptomonedas, lo cual no obsta para que no tengan un valor. Adicionalmente, las criptomonedas no tienen una vida útil definida, por lo que pudieran ser clasificadas como intangibles de vida útil indefinida.

Reconociendo entonces a las criptomonedas como activos intangibles, el uso de un modelo contable en específico tendría como implicación el reconocimiento de su costo de adquisición, lo cual estaría sujeto a una evaluación anual por deterioro, capturando de este modo las caídas en el valor del mercado que tengan las criptomonedas, así como los incrementos a ese mismo valor, que pueden estar por encima de su costo de adquisición, tal como ha ocurrido con el bitcoin.

Ahora bien, desde otro punto de vista, Dewis y otros (2018) comentan que no existe una determinación específica en las NIIF o los US GAAP (por sus siglas en inglés) o Normas Internacionales de Contabilidad, sobre la contabilización de las criptomonedas, a pesar de que ya en muchas empresas están comenzando a adoptarlas como medios alternativos de intercambio. El problema radica principalmente en que no hay en todas partes del mundo, un reglamento claro

para ubicar las criptomonedas en los estados financieros, lo que complica la situación.

Según las Normas Internacionales de Contabilidad existe una clasificación que permite reconocer las criptomonedas en el orden internacional (claro que ello requiere que las normativas internas de cada país se ajusten a las nuevas tecnologías que surgen). Con base a estas normas los criptoactivos se pueden clasificar en: efectivo, equivalentes de efectivo, intangible y existencias. Esto lo reflejan en la siguiente figura que se expone a continuación:



Fuente: Menéndez y Pérez, 2017.

Por su parte, para Pérez (2020) el tratamiento contable que debe otorgar una entidad a las criptomonedas que se registren en los balances de una empresa, va a depender del tipo de entidad que se trate y esto también va a afectar las implicaciones contables. Es decir, si son empresas cuyo objeto social, y actividad principal, está directamente relacionada con las monedas virtuales. Dentro de este tipo de empresas van a existir las (i) empresas mineras cuyo objeto es la obtención de criptomonedas como recompensa por su labor de minería y (ii) las empresas de trading, que adquieren criptomonedas para su posterior venta o intercambio por otras criptomonedas, con el fin de obtener beneficios derivados de la fluctuación del valor de estos activos.

Pero también existen empresas que se dedican a la intermediación en el intercambio de criptomonedas, realizando labores de mediación entre oferentes y demandantes de estos criptoactivos y percibiendo por sus servicios una comisión. Y finalmente, empresas que tienen una actividad principal diferente y no relacionada con el tráfico de las criptodivisas, pero que adquieren las criptomonedas como activos de inversión o las reciben como pago de los productos o servicios que ofrecen.

En todo caso, en Venezuela, con la aprobación del Boletín de Aplicación de los Ven-Nif, (BA VEN-NIF 12, VERSIÓN 0) sobre la Tenencia de Criptoactivos Propios, se verifica que las implicaciones contables son el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la tenencia propia de estas criptomonedas; todo lo cual se debe reflejar en los estados financieros.

Este reconocimiento en su información se debe hacer, cuando la persona o empresa obtenga el control mediante un mecanismo de almacenamiento y gestión seleccionado y que de él espere obtener beneficios económicos. El control se tiene sobre la criptomoneda cuando esta se encuentra resguardada en una wallet (billetera digital o cartera virtual encriptada) u otro programa informático que sea manejado por la empresa o persona en forma directa o indirecta y le permita realizar transacciones con dicho criptoactivo.

La medición deviene del reconocimiento inicial de un criptoactivo en el cual se medirá al costo. Posterior a ese reconocimiento inicial, los criptoactivos se miden al valor razonable. Los incrementos con respecto al importe en libros se reconocen en otro resultado integral, mientras que cualquier disminución se reconoce en el resultado del período, en el rubro de ganancias y pérdidas por tenencia de criptoactivos. Los criptoactivos por estar medidos al valor razonable en cada fecha de presentación de información financiera, el cual representa un costo (importe) corriente, no son objeto de reexpresión.

La presentación se realiza mediante la clasificación de las criptomonedas como activos corrientes o activos no corrientes, según la temporalidad de la tenencia que se tenga prevista. Se presentan en el estado de situación financiera

en un rubro separado de los otros elementos. En el estado del resultado del período y en el estado del otro resultado integral se presentan por separado la partida ganancias y pérdidas por tenencia de criptoactivos.

Finalmente, en la información a revelar en cada fecha de presentación, las empresas o personas naturales deben mostrar: a. Los tipos de criptoactivos que controla; b. La intención de uso por cada grupo de criptoactivos; c. La fuente de información base para la medición reconocida; d. La conciliación de los cambios en el importe en libro de los criptoactivos entre el comienzo y el final el período corriente, que incluya:

- i. El resultado surgido por el cambio del valor razonable por cada grupo de criptoactivos;
- ii. Los incrementos por las nuevas adquisiciones;
- iii. Las disminuciones procedentes de las ventas, o desincorporaciones;
- iv. Las variaciones por los intercambios entre criptoactivos de distinta naturaleza.

CONCLUSIONES

La presentación de toda la información contenida en esta investigación, especialmente de los resultados expuestos en el apartado inmediatamente anterior, permiten concluir, que las criptomonedas son archivos, *bits* con datos, que buscan cumplir todas las funciones que se le asignan al dinero tradicional, pero usando internet como medio de transmisión, es decir, las criptomonedas nacieron para intercambiar bienes y servicios y para ser invertidas o ahorrar mediante ellas.

Aun cuando no signifique entonces una moneda física y que actúen de manera descentralizada, por cuanto no dependen de una entidad financiera estatal, ello no significa que no deban ser reguladas contable y tributariamente. Es por ello, que en el marco del presente trabajo se expusieron no solo los elementos contenidos en la norma aplicable desde el punto de vista contable, sino las implicaciones que ello comporta en la práctica, bien sea para una empresa o para una persona natural.

Las criptomonedas nacieron con la intención de contrarrestar problemas económicos que surgieron entre los años 2008 y 2009 y han demostrado su efectividad y rentabilidad, al punto de ser consideradas por las empresas o personas naturales como mecanismo de inversión, también como formas de pago para bonificaciones y hay países que han aceptado abiertamente el uso e intercambio de este tipo de monedas digitales.

En Venezuela, a pesar de haberse creado el Petro como un tipo de criptomonedas, se evidenciaba una falta de lineamientos claros por parte de la Superintendencia de la materia, que creaba dudas e incertidumbre en la población interesada en comerciar con las criptomonedas de manera legal en el país; lo cual se ha contrarrestado de alguna manera con la emisión del Boletín referido en esta investigación.

No obstante el avance, continua preocupando a los usuarios, la complejidad que resulta llevar la contabilidad de las criptomonedas, tomando en cuenta las fluctuaciones que a diario tienen estas monedas digitales y lo difíciles que es expresar ello en bolívares.

Además de lo expresado, se mantiene la preocupación cuando se analiza este tema, por cuanto se mantiene la teoría de que las criptomonedas no cumplen función de unidad de medida porque no tiene la condición económica ni jurídica de moneda. Estas criptomonedas cumplen funciones de medio de cambio y puedan ser valorados económicamente (siempre en términos de alguna moneda), pero eso no las convierte en unidad monetaria, ni en unidad de cuenta y mucho menos en moneda.

Desde el punto de vista jurídico, las criptomonedas no tienen condición de moneda porque no están designados, ni se les atribuye función monetaria de curso legal como tal por el ordenamiento jurídico venezolano. Solo el bolívar tiene la condición de moneda de curso legal y las funciones de reporte para fines contables.

RECOMENDACIONES

Visto todo lo anterior, se recomienda en primer lugar a la Superintendencia en la materia viendo la creación del Petro en Venezuela y la evidente utilización de otras criptomonedas en el país y en el mundo, verificar la posibilidad de solicitar a la Asamblea Nacional, como órgano competente legislativo, que se mejoren las regulaciones en materia jurídica, con respecto al uso de estas monedas digitales.

En segundo lugar, igualmente a la Superintendencia se recomienda realizar campañas de divulgación del contenido de la regulación contable a la tenencia de criptomonedas, debido a que ello resultará de utilidad para la población en general y sobre todo para aquellos interesados y además permitirá que se tenga la información actualizada sobre las criptomonedas y verificar cómo deben ser llevados los estados financieros de aquellas personas que posean este tipo de monedas digitales.

Se recomienda también a la Superintendencia y a la Federación del Colegio de Contadores de Venezuela, mantener una comunicación activa y una revisión constante con otras organizaciones en el ámbito internacional, que puedan tomarse como ejemplo para continuar regulando los aspectos que aún no se han hecho, como en el caso de la minería.

En cuarto y último lugar, se recomienda a las universidades y diferentes instituciones educativas a nivel superior diseñar programas académicos o establecer acuerdos para llevarlos a cabo, cuya temática sean las criptomonedas y el manejo contable y tributario de las mismas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Aguirre, F., Bevilacqua, L., Martín, N. y Oviedo, R. (2016) Tratamiento contable e impositivo de las criptomonedas (trabajo de investigación final). Universidad Argentina de la empresa. Buenos Aires.

Arias, F. (1997). El proyecto de investigación. Caracas: Episteme

Azevedo, A. (2018). Acercamiento al Tratamiento Tributario de las Criptomonedas. Caracas: PwC Venezuela.

Banco Central Europeo (2015). Virtual currency schemes. Recuperado de: www.ecb.europa.eu.

Capitaria (2018). Guía para entender el mundo de la criptomonedas. Recuperado de: <https://www.capitaria.com/recursos/pdf/Guia-Criptomonedas.pdf>.

Dewis, A., y otros. (2018). Sistemas de Contabilidad con Criptomonedas: Retos para la Auditoría Pública Tradicional. Polo del Conocimiento, 3(8), 196-215.

Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2019). Boletín de Aplicación de los VEN-NIF número 12, versión cero, sobre el tratamiento contable de la tenencia de criptoactivos en los estados financieros.

Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.346 Extraordinario (2017) Decreto N° 3.196, mediante el cual se autoriza la creación de la Superintendencia de los Criptoactivos y actividades conexas Venezolana de fecha 8 de diciembre de 2017. Recuperado de: https://pandectasdigital.blogspot.com/2017/12/gaceta-oficial-de-la-republica_93.html

Gibbs, D. (2017). La regulación de la criptomoneda en Venezuela (la súbita creación de la “petro” y de la superintendencia de criptomoneda y actividades

conexas). Revista Electrónica de Derecho Administrativo Venezolano, 12(1), 173-2013.

Gimenez, J. (2008). Metodología de la Investigación. Caracas: Ediciones Libraco.

Fernández, F. (2018). Las criptomonedas retan al sistema bancario tradicional. Recuperado de: <https://www.criptonoticias.com/opinion/criptomonedas-retan-sistema-bancario-tradicional/>

Ladera, G. (2019). Un estudio comparativo de criptomonedas y de las acciones como instrumento alternativo de inversión para contrarrestar la pérdida del poder adquisitivo en Venezuela (2012-2015) (trabajo de grado). Universidad Católica Andrés Bello. Caracas.

Molina, J. (2021). ¿Qué es la criptoconomía? Recuperado de: <https://www.estrategiasdeinversion.com/actualidad/noticias/otras/que-es-la-criptoeconomia-n-474159>

Parella, S. y Martins, F. (2010). Metodología de la investigación cuantitativa. FEDUPEL. Caracas.

Pereyra, M. (2019). En perspectiva: Criptomonedas. Caracas: PwC Venezuela.

Pérez, I. (2020). Tratamiento contable de las criptodivisas y su impacto en el impuesto sobre sociedades. Cuadernos de Derecho y Comercio, 74(1), 89-158.

Rojas, B. (2010). Investigación cualitativa. Fundamentos y praxis. Caracas: FEDUPEL.

Sánchez, J. (2016). Criptomonedas. España: Universidad de la Rioja.

Srinivasan, B. (2010). Criptoconomía. Recuperado de: <https://grupogaratu.com/criptomonedas-fundamentos-y-tipos-blockchain/>

Vasilachis, I. (2006). Estrategias de investigación cualitativa. Recuperado de:
<http://jbposgrado.org/icuali/investigacion%20cualitativa.pdf>



ACTA DE APROBACIÓN

INFORME FINAL DE PASANTÍA

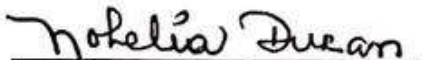
TRABAJO DE GRADO

El jurado designado por la Facultad de Ciencias Sociales para la evaluación del Informe Final de Pasantía titulado: **IMPLICACIONES CONTABLES DE LAS CRIPTOMONEDAS EN VENEZUELA**

Realizado por el (la) Br. **Jesús Manuel Alayón Peña**, C.I. N° **26.389.976** cursante de la carrera de **CONTADURIA PÚBLICA** hace constar después de analizar su contenido y oír la exposición oral, considera que reúne los méritos suficientes para su aprobación asignándole la **CALIFICACIÓN DEFINITIVA**

DE: **VEINTE** _____, (**20**) PUNTOS.

El Jurado



Tutor Académico (Coordinador)
Nombre: Nohelia Duran
C.I.: V- 7.135.386



Jurado
Nombre: Maria Correia
C.I.: 6.292.115





Jurado
Nombre: WILFREDO VARGAS
C.I.: 5.090.455

Fecha: 13 /08 /2021

Rev. 03-2017