



Rfa.: rmr/ 38-14

En relación con la consulta formulada ante este Instituto relativa al tratamiento contable de las llamadas “bitcoins” o monedas virtuales, se manifiesta lo siguiente:

En primer lugar es preciso señalar que la contestación a la presente consulta se realiza desde una perspectiva estrictamente contable, al margen de las posibles implicaciones fiscales que pudieran derivarse de los hechos descritos en la misma, en tanto en cuanto este Instituto carece de competencias para efectuar pronunciamientos de naturaleza tributaria.

Según se indica en la consulta, se quiere constituir una sociedad mercantil cuyo objeto será la compraventa de “bitcoins” o monedas virtuales a cambio de una comisión. La empresa tendría una serie de bitcoins en cartera para su reventa a clientes a cambio de una comisión y también adquiriría monedas virtuales que no destinaría a la reventa sino que, en palabras del consultante, se adquieren para formar parte del inmovilizado. Se pregunta por el tratamiento contable de estas monedas virtuales, tanto las que se dedican a la reventa como las que se adquieren para no venderlas.

El Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su primera parte Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), en el apartado 1º.Cuentas anuales. Imagen fiel, establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

El PGC define las inmovilizaciones intangibles, en el subgrupo 20, como activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica. Estos elementos deben ser reconocidos en balance, siempre y cuando cumplan los criterios establecidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) y en las normas de registro y valoración (NRV).



En este sentido, la NRV 5ª. Inmovilizado intangible del PGC, señala lo siguiente:

Para el reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible, es preciso que, además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el MCC, cumpla el criterio de identificabilidad.

El citado criterio de identificabilidad implica que el inmovilizado cumpla alguno de los dos requisitos siguientes:

- a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.
- b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

Por su parte, en el MCC se definen los activos como bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro. Los activos deben reconocerse en el balance, de acuerdo con lo señalado en el apartado 5º del MCC, cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.

De acuerdo con lo anterior, parece que las monedas virtuales deberán calificarse como inmovilizados intangibles en la medida que cumplan con los requisitos expuestos en la NRV 5ª del PGC.

Una vez determinada la naturaleza contable de las monedas virtuales, centrándonos en el caso que nos ocupa, se trata de una empresa cuyo objeto social es la compraventa de estas “bitcoins” a cambio de una comisión, sociedad que además



manifiesta que adquiere también monedas virtuales no para revenderlas sino para que formen parte de su inmovilizado.

Así, la clasificación entre inmovilizado y existencias para las bitcoins de la empresa vendrá determinada por la función que cumplan en relación con su participación en la actividad ordinaria. De acuerdo con lo anterior, las monedas virtuales pertenecerán al grupo de Existencias si están destinadas a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa, o pertenecerán al grupo de Inmovilizado si se encuentran vinculadas a la empresa de una manera permanente.

Por tanto, para las monedas virtuales destinadas a la venta en el curso ordinario de sus operaciones, la empresa deberá aplicar la NRV 10ª del PGC, dedicada a Existencias. De acuerdo con esta norma las “bitcoins” se valorarán por su coste, que será el precio de adquisición. En cuanto a la valoración posterior, la citada norma dispone que:

“Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

...

Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión reconociéndolo como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.”

En virtud de lo anterior, las existencias se reflejarán en el balance por su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe de las correcciones reconocidas por deterioro, sin que en ningún caso pueda efectuarse revalorizaciones de dichos elementos.

En cuanto al método de asignación de valor, el apartado 1.3 de la NRV 10ª establece que:



“Cuando se trate de asignar valor a bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. ... Se utilizará un único método de asignación de valor para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares.”

Por otro lado, si la calificación contable de las monedas virtuales en función de los criterios expuestos más arriba fuera la de inmovilizado, se aplicará para su registro la NRV 5ª Inmovilizado intangible que hace una remisión a los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, estableciendo:

“Los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, se aplicarán a los elementos del inmovilizado intangible, sin perjuicio de lo dispuesto a continuación, de lo previsto en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible, así como de lo establecido para el fondo de comercio en la norma relativa a combinaciones de negocios.”

.....

.....

2. Valoración posterior

La empresa apreciará si la vida útil de un inmovilizado intangible es definida o indefinida. Un inmovilizado intangible tendrá una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no haya un límite previsible del periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la empresa.

Un elemento de inmovilizado intangible con una vida útil indefinida no se amortizará, aunque deberá analizarse su eventual deterioro siempre que existan indicios del mismo y al menos anualmente. La vida útil de un inmovilizado intangible que no esté siendo amortizado se revisará cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. En caso contrario, se cambiará la vida útil de indefinida a definida, procediéndose según lo dispuesto en relación con los cambios en la estimación contable, salvo que se tratara de un error.”

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá facilitar toda información significativa sobre el tema objeto de consulta de forma que aquellas, en su conjunto, muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.



MINISTERIO
DE ECONOMÍA Y
COMPETITIVIDAD

INSTITUTO DE CONTABILIDAD
Y AUDITORÍA DE CUENTAS

Para obtener mayor información sobre consultas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, puede visitar la página web del ICAC, cuya dirección es: <http://www.icac.meh.es/>

Madrid, 5 de marzo de 2014