

CONTABILIDAD EN PETROS

EL REGISTRO DE OTRA IRREGULARIDAD

Primera entrega

Abg. Juan Cristóbal Carmona Borjas

Fecha: 13-01-2020

En Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 41.763 del 19 de noviembre de 2019, aparece publicado el Decreto Presidencial N° 4.025 en el cual se instruye a las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas, en cuanto a la obligatoriedad del registro de información y hechos económicos expresados contablemente en criptoactivos soberanos, sin perjuicio de que se mantenga su registro en bolívares, según corresponda.

En el artículo 2 del Decreto N° 4.025, el Presidente de la República encarga a la SUNACRIP el dictar la normativa reguladora de aquella obligación, a cuyo efecto confiere un plazo de sesenta (60) días contados a partir de su publicación en Gaceta Oficial. A tales fines le otorgan a la referida superintendencia las más amplias **facultades de consulta**, tanto con los órganos del sector público como con las organizaciones privadas, que posean competencia técnica en la materia de contabilidad.

En desarrollo del citado decreto, el 23 de diciembre de 2019, apareció publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela la Providencia N° 097-2019 dictada por el Superintendente de la SUNACRIP, en la que “se establecen los parámetros para **la presentación de la información financiera, reexpresión de registros contables de operaciones y hechos económicos con**

Criptoactivos". Dicha Providencia fue nuevamente publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 41.788 de fecha 26 de diciembre de 2019, con el propósito de subsanar errores de origen, habiendo quedado identificada en su nueva versión con el N° 098-2019.

Indica el artículo 2 de la referida Providencia que los **entes reguladores** a quienes corresponde el establecimiento de los parámetros contables aplicables a los respectivos sujetos obligados dictarán las normas necesarias en coordinación con la SUNACRIP. En tal virtud, puede sostenerse que respecto de las personas que integran el sector público, se ordena, entre otros, a la Oficina Nacional de Contabilidad Pública (ONCP) atender, en el cumplimiento de sus funciones, a lo establecido en la Providencia.

Por su parte, el artículo 3 de dicho acto administrativo señala que los registros contables de las operaciones con criptoactivos se someterán a las normas técnicas que en materia de reconocimiento, medición, presentación y revelación emanen de la Federación de Colegios del Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), previa autorización de la SUNACRIP.

Finalmente, indica la Providencia N° 098-2019 que los lineamientos técnicos que se dicten a efectos de los mencionados registros contables aplicarán al ejercicio económico que se inicie a partir del 1° de enero de 2020.

La medida en cuestión, que valga señalar había sido anunciada extraoficialmente por Nicolás Maduro desde el mes de octubre de 2019, como todas las demás que sobre "criptoactivos soberanos" se han dictado, encierra numerosas dudas, polémica y vicios, a cuyo análisis nos abocaremos sucintamente de seguidas.

I) Alcance de la medida:

A) Material:

El Decreto N° 4.025 resulta confuso en cuanto a su alcance y propósito, dada la inconsistencia que se registra entre sus considerandos y su articulado. Mientras aquéllos aluden exclusivamente a la necesidad de **registrar contablemente los hechos económicos que involucren el uso del Petro o de cualquier otro “criptoactivo soberano” que se cree**, su articulado va más allá al señalar que, **sin perjuicio de que la información y hechos económicos se registren en bolívares deberá hacerse lo propio en “criptoactivos soberanos”**, lo que da a entender que el mandato abarca a toda la contabilidad, estén o no involucrados hechos económicos que tengan por objeto o estén referidos a criptoactivos.

Se trata obviamente de dos escenarios totalmente distintos habiendo sido el último de ellos el realmente adoptado en el articulado del Decreto Presidencial y posteriormente “instrumentado” en la Providencia N° 098-2019.

De lo hasta ahora expuesto pareciera entonces concluirse que las personas naturales y jurídicas, públicas o privadas, deberán llevar la contabilidad en bolívares tradicionalmente exigida por el ordenamiento jurídico venezolano, acompañada de una contabilidad en “criptoactivos soberanos” a ser instrumentada conforme a la normativa que a tales efectos emane de la FCCPV y apruebe la SUNACRIP.

Tratándose de entidades del sector público en la definición de estas reglas contables también intervendrá la ONCP, mientras que en otras, como, por ejemplo, banca, seguros y mercado de capitales, los respectivos órganos que las regulan.

La Providencia en su artículo 3, precisa, además, que la normativa a dictarse respecto de tales registros contables abarcará todo lo relativo a su **“uso con fines de reconocimiento, medición, presentación y revelación”**, de manera que se trate de un sistema contable capaz de cumplir con los mismos propósitos tradicionalmente

perseguidos por la contabilidad a que alude el artículo 32 del Código de Comercio Venezolano (Cod. Com.) o el artículo 155.1. del Código Orgánico Tributario (COT), asunto este al que volveremos más adelante dada su trascendencia.

B) Subjetivo:

Tanto el Decreto N° 4.025 como la Providencia N° 098-2019 imponen la obligación en comento tanto respecto de las personas naturales como jurídicas, sean éstas públicas o privadas.

En lo que respecta a las personas naturales, la referida Providencia impone la obligación **en la medida en que conforme al ordenamiento jurídico venezolano estén obligadas a llevar registros contables** (Ej. Comerciantes, contribuyentes – Art. 155.1 COT).

En lo atinente a las personas jurídicas, el mandato derivado de la Providencia pareciera ser general y absoluto, pues no se hace respecto de ellas la misma precisión efectuada con relación a las personas naturales. Carece, sin embargo, de sentido alguno, que quienes no tengan obligación de llevar contabilidad en bolívares se vean obligados a llevarla en criptoactivos. De allí que deba concluirse que, en el caso de las personas jurídicas, al igual que en el de las naturales, la obligación de llevar contabilidad en criptoactivos dependerá de que conforme al ordenamiento jurídico venezolano vigente se esté obligado a llevar la contabilidad tradicional.

II) Vicios de los actos administrativos dictados

Los actos administrativos aquí referidos, estos son, el Decreto N° 4.025 y la Providencia 098-2019, más allá de verse afectados en su validez por el cúmulo de irregularidades jurídicas que arrastra el Petro desde que apareció en escena en diciembre de 2017, registran vicios adicionales que les son propios.

El artículo 3° del Decreto N° 4.025, expresamente atribuye a la SUNACRIP la obligación de dictar la normativa dirigida a regular el registro contable de las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas, en “criptoactivos soberanos”, para lo que, según el artículo 4 de ese mismo acto administrativo, se le confieren amplias facultades de consulta, entre otros, con las organizaciones privadas que posean competencias técnicas en la materia contable.

La Providencia N° 098-2019, por su parte, en su artículo 3°, redirecciona aquella obligación de la SUNACRIP a la FCCPV, aunque supedita su efectividad a su previa aprobación.

La FCCPV se rige por la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública (LECP) publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 30.273 del 5 de diciembre de 1973, el reglamento de dicha ley y sus Estatutos aprobados el 20 y 21 de octubre de 2000. La FCCPV resulta de la integración de los colegios de contadores públicos y de sus delegaciones y es calificada como una persona de derecho público de carácter corporativo, dotada de personalidad jurídica y patrimonio propio.

El artículo 15 de la LECP enumera las competencias de la FCCPV y luego su reglamento las desarrolla. En ninguna de las disposiciones de esos instrumentos aparece de manera explícita como competencia de la Federación la relativa a la emisión de normas o regulaciones contables. Los Estatutos de la FCCPV, por el contrario, de manera expresa en su artículo 4 literal l, incluye entre las competencias de esa corporación la de “Producir a través de los distintos comités técnicos adscritos a la Secretaría de Estudios e Investigación de la Federación, los principios de contabilidad, normas de auditoría y demás normas que **guíen** la actuación profesional del contador público en Venezuela”.

Independientemente de la polémica que aún encierra el papel de la FCCPV, queda claro que los principios y normas de ella emanados, simplemente guían el ejercicio profesional del contador público, pero no lo obligan.

Resulta por tanto cuestionable calificar a la FCCPV de ente regulador de parámetros contables, lo cual sí puede sostenerse de la ONCP en lo atinente al sector público en general y de la Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario (SUDEBAN) respecto de las instituciones bancarias, por mencionar algunos ejemplos.

Partiendo del hecho de que es competencia del Superintendente de la SUNACRIP, conforme al numeral 12 del artículo 20 del Decreto Constituyente sobre el Sistema Integral de Criptoactivos, “Dictar las providencias para el cumplimiento de los fines atribuidos a la SUNACRIP...”, vale preguntarse, si es posible, que más allá de consultar a la FCCPV, aquél pueda encomendar a ésta competencias que son propias del órgano a su cargo.

El Decreto N° 4.025 concedió a la SUNACRIP **amplias facultades de consulta**, lo cual no implica encomendarle a un tercero, la ejecución de la competencia y responsabilidad a ella asignada.

Lo que ha pretendido la SUNACRIP implica, en cierta forma, una especie de delegación de competencias a la FCCPV, independientemente de que haya condicionado la validez de las normas que se dicten a su previa aprobación. Lo anterior pudiera suponer, por una parte, la violación de los artículos 26 y 40 de la Ley Orgánica de Administración Pública, según los cuales, las competencias administrativas son indelegables, salvo acto expreso que la acuerde y la inviabilidad de concretarla en favor de un órgano o ente que no forma parte del Estado,. Si bien

la FCCPV es un ente corporativo de Derecho Público, no forma parte de la Administración Pública Nacional.

No era de extrañar que la SUNACRIP, con el dictado de la Providencia, terminara admitiendo de hecho que no está preparada para enfrentar la complicada misión que le fue encomendada por Nicolás Maduro (Decreto N° 4.025). El tratamiento contable de las operaciones, información y hechos que involucran criptomonedas a nivel mundial sigue sin resolverse, precisamente por lo intrincado del tema, más complicado aun resultará el pretender dictar reglas técnicas para llevar una contabilidad en Petros, del que nada está claro aún, ni siquiera si califica realmente de criptoactivo.

El Decreto N° 4.025 concedió a la SUNCARIP tan solo 60 días para dictar las normas técnicas en comentario, plazo este que vence el 19 de enero de 2020. Ante la cercanía de esa fecha, nos preguntamos si la SUNACRIP considera que la FCCPV en tres semanas está en capacidad de producir una “normativa” tan compleja como la que se pretende y de la que ella decidió escurrir el bulto.

La FCCPV ha puesto a circular con fines de consulta pública, el proyecto de “Boletín de Aplicación de las VEN-NIF Número Doce. Versión Cero. Tratamiento contable de la tenencia de criptoactivos en los Estados Financieros preparados de acuerdo con VEN-NIF **y la presentación de Estados Financieros medidos en criptoactivos**”, lo que pone en evidencia que ya venía trabajando, como es razonable, en el tema de los criptoactivos a lo que seguramente tuvo luego que agregar lo requerido por la SUNACRIP. Independientemente de la pertinencia o no de contenido de ese instrumento, a lo que nos referiremos en otra ocasión, su sola existencia es un indicio de que en el corto plazo éste terminará siendo emitido por la FCCPV y aprobado por la SUNACRIP, aunque sea después del 19 de enero de

2020 y de que desde el 1° de enero de 2020 comenzó el primer ejercicio al que la Providencia N° 098-2019 sujeta llevar la contabilidad en “criptoactivos soberanos”.

III) Irracionalidad de la medida

Se ha puesto en evidencia, aunque veladamente, la pretensión que tiene el Ejecutivo Nacional de desplazar el bolívar por el Petro o por cualquier otro “criptoactivo soberano” que decida crear.

La pérdida del poder adquisitivo de la moneda de curso legal, el rechazo que produce el bolívar entre los venezolanos, consecuencia de aquella desvalorización, la prácticamente inexistente circulación de efectivo en el mercado nacional, la sustitución de facto del bolívar por el dólar norteamericano, la imposibilidad que tiene el Ejecutivo Nacional de seguir disimulando los groseros niveles de devaluación de nuestra moneda, son entre otros, los que han impulsado la absurda idea de que el Petro reemplace al bolívar, entre otros ámbitos en el contable, porque supuestamente se trata de un indicador estable.

Por más que la normativa en comento mantenga la obligación de llevar la contabilidad en bolívares, nada ganará el Ejecutivo Nacional en el plan que se ha trazado con simplemente prever la existencia de una contabilidad adicional en “criptoactivos soberanos”, si a ella no otorga valor legal o algún cometido concreto. De ahí que no deben caber dudas, en cuanto a que el fin último perseguido por el gobierno de turno es que la contabilidad en “criptoactivos soberanos”, termine imponiéndose a efectos prácticos y jurídicos.

De ser esa la pretensión del Ejecutivo Nacional, ésta encuentra una serie de obstáculos de orden legal, económico y técnico-contable que, con el comportamiento al que nos tiene acostumbrado, seguramente serán arbitraria e inválidamente ignorados, para imponer a trocha y mocha, el plan ya en marcha.

La Contabilidad es una disciplina que se encarga de estudiar, medir y analizar el patrimonio y la situación económica financiera de un sujeto de derecho, sea éste, una persona natural o jurídica, pública o privada, con el objeto de generar información financiera con propósito general.

Esta información financiera no sólo interesa al sujeto de derecho que la emite, sino también a los terceros que con él interactúan, incluido el Estado. De allí que la contabilidad deba cumplir con una serie de extremos que hagan de ella una herramienta integral, que refleje en la mayor medida posible la realidad y, mejor aún, si logra hacerlo de la forma más homogénea y comprensible posible a nivel universal.

Un elemento o factor clave en la consecución de tales objetivos contables es la utilización de la llamada **moneda operativa o funcional**, entendiéndose por tal, aquella en la que el informante no soporta riesgo de tipo de cambio, por ser la moneda en la que genera y emplea la mayor parte de su efectivo.

Según la NIC 21 a efectos de determinar la moneda funcional pueden tenerse en cuenta los siguientes factores:

- La moneda que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios
- La moneda del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios
- La moneda que influya decisivamente en el valor de la mano de obra, de los materiales y de otros costos para producir bienes o suministrar servicios
- La moneda en la cual se generen los fondos de las actividades de financiación

- La moneda en que se mantienen los importes cobrados por las actividades de operación.

El adecuado uso de la moneda funcional u operativa cobra especial relevancia en economías inflacionarias, en tanto ayuda a contrarrestar las distorsiones producidas por el factor cambiario en la medición y reflejo de la realidad económica y financiera del informante que en ella hace vida.

La moneda funcional no es pues, de libre escogencia por el sujeto medido, en tanto se torna una cuestión de hecho que depende de la manera en que en la práctica se desenvuelve su actividad económica. Tradicionalmente la economía venezolana se ha sustentado, como es lo natural, en el bolívar, no sólo por su condición de moneda de curso legal reconocida en el artículo 318 de la CRBV, sino porque en él operaba la economía nacional. No puede ignorarse, sin embargo, que de un tiempo a esta parte, dada la destrucción de que ha sido objeto nuestra moneda, producto de las políticas erradas implementadas por el BCV y el Ejecutivo Nacional, aquél ha sido desplazado por el dólar, al punto que algunos consideran, bajo la lógica comentada, que puede reconocerse a la moneda norteamericana carácter de moneda operativa y funcional a fines contables venezolanos de una manera bastante generalizada y no excepcional como antes ocurría.

El que exista una moneda operativa o funcional, no impide que la legislación de un país imponga el uso de la llamada moneda de presentación, entendiéndose por ésta la que debe ser utilizada para llevar la contabilidad y emitir la documentación de ella resultante a los fines de que surta efectos legales. En otras palabras, y ha sido el caso típico de PDVSA en el ámbito estrictamente contable, es perfectamente válido y posible que una empresa acoja las VEN-NIF y conforme a ellas tenga estados financieros en los que la moneda funcional sea el dólar, aunque

en el contexto legal dicho instrumento amerite, para surtir efectos, el ser presentado en bolívares.

En el caso de Venezuela, siendo competencia del Poder Nacional la legislación mercantil dentro de la cual la contabilidad es fundamental, nada impide que el legislador condicione la simbiosis que existe entre el Derecho y la contabilidad. Si bien el Código de Comercio no alude expresamente a la obligación de llevar la contabilidad en bolívares, si lo hace el artículo 129 de la LBCV, según el cual:

“Artículo 129.- En la contabilidad de las oficinas públicas o privadas y en los libros cuyo empleo es obligatorio, de acuerdo con el Código de Comercio, **los valores se expresarán en bolívares. No obstante, pueden asentarse operaciones de intercambio internacional contratadas en monedas extranjeras**, cuya mención puede hacerse, aunque llevando a la contabilidad el respectivo contravalor en bolívares. Igualmente, pueden llevarse libros auxiliares para la misma clase de operación, con indicaciones y asientos en monedas extranjeras”. (Negrillas nuestras)

Es de destacar que la flexibilización del régimen pareciera limitarlo la precitada norma a operaciones de intercambio internacional contratadas en monedas extranjeras. Cabría entonces preguntarse, en el contexto actual del país, si tal medida puede hacerse extensiva igualmente a operaciones internas contratadas en moneda extranjera.

Por la existencia de las normas antes referidas (318 CRBV; 104 y 129 LBCV), probablemente el Ejecutivo Nacional optó por la estrategia de la **progresividad y el experimento** de hacer concurrir la contabilidad en bolívares con la expresada en

“criptoactivos soberanos”, sin que con ello descuide el objetivo último de que sea la citada en segundo lugar la que termine teniendo ciertos o todos los efectos legales.

En todo caso, retomando la razón de ser de la existencia de las llamadas monedas funcionales u operativas y de presentación, es un hecho indiscutible que el Petro no cumple con la condición de ser la base en la que se opera y sustenta, de hecho, mucho menos de derecho, la economía venezolana, no reuniendo los extremos necesarios para ser utilizada desde el punto de vista contable, sin desvirtuar la razón de ser de la contabilidad.

En primer lugar, como hemos sostenido reiteradamente, el Petro, que es el único “criptoactivo soberano” creado hasta la fecha por el Ejecutivo Nacional, no es dinero, ni desde el punto de vista económico ni jurídico.

Jurídicamente se considera que las criptomonedas no tienen estatus de curso legal, ni manejo centralizado, ni presencia física o material, elementos connaturales al dinero. Desde el punto de vista económico, el uso efectivo de las criptomonedas no es generalizado, no fungen como mecanismo efectivo de almacenamiento de valor en el tiempo dada su inestabilidad, ni sirven como medida relativa de valor, en tanto sólo lo logran atadas al comportamiento de las monedas fiduciarias tradicionales (Dólar, Euro, Yen, etc.). Las mismas razones empleadas para negarle a las criptomonedas propiamente dichas (Ej. bitcoin) carácter de dinero, en buena medida aplican respecto del Petro.

No sólo el Petro no es moneda, sino que tampoco cumple con alguno de los extremos a los que se refiere la NIC 21 respecto de la llamada moneda funcional.

Por otra parte, mal puede considerarse al Petro una unidad de valor estable como para servir de base contable, cuando su valoración depende del

comportamiento de una cesta de “commodities” (petróleo, oro, diamantes y hierro) cuya cotización mundial se basa en el dólar.

La carencia de estabilidad del Petro afecta además la pretensión que tiene el Ejecutivo Nacional de que se adopte como moneda de presentación. La adecuada conversión o reexpresión de la contabilidad en bolívares a la contabilidad en Petros o su sola coexistencia, tendría que enfrentarse a las marcadas fluctuaciones que registra en su valor el “criptoactivo soberano”. Es así como conforme a las publicaciones efectuadas por la SUNACRIP, el 23 de julio de 2019, el Petro se cotizaba a Bs. 447.533,19, el 30 de agosto de 2019 en Bs. 1.225.583,02, el 9 de diciembre de 2019 en Bs. 2.513.711,58 y el 8 de enero de 2020 en Bs. 3.349.956,26. Es así como, en menos de seis (6) meses experimentó una variación del 748%.

El Petro no es pues, ni en términos jurídicos ni económicos, una unidad susceptible de ser adoptada a fines contables como “moneda funcional”, tampoco como moneda de presentación, no sólo por los efectos de lo previsto por la LBCV y el artículo 318 constitucional, sino porque, al igual que el bolívar actual del que el gobierno nacional pretende desprenderse, carece de la estabilidad requerida.

Hechas las consideraciones anteriores es un gran reto el que le ha sido “impuesto” a la FCCPV. Desde el punto de vista jurídico pareciera inviable lograr un producto que responda y sea consistente con las prácticas contables y con el ordenamiento jurídico venezolano, frente a lo que vale preguntarse si el próximo “asiento” en la manchada hoja del Petro estará signado por el **registro de una nueva inconstitucionalidad e irracionalidad.**