



UNIVERSIDAD  
MAYOR DE  
SAN  
ANDRÉS

**DIPLOMADO EN TRIBUTACION**

**“NECESIDAD DE LA APLICACION DE LA NIC 12  
CON RESPECTO DE LA LEY 843 – IUE”**

**POSTULANTE: RAFAEL CHUMACERO CALLE  
C.I.: 3390790 L.P.  
FECHA: 31.07.2005**

**La Paz - Bolivia**

## **NECESIDAD DE LA APLICACION DE LA NIC 12 CON RESPECTO DE LA LEY 843 – IUE”**

### **INDICE**

1. Justificación de la Monografía
2. Problema con la no aplicación de la NIC 12
3. Objetivo y/o propósito del estudio
4. Marco Teórico y/o Conceptual
  - 4.1. Definiciones técnicas de la NIC 12
  - 4.2. Tratamiento y diferencias de la Ley 843 y el DS 24051
5. Implicancia en el Sistema Boliviano
6. Conclusiones de la Monografía

## **“NECESIDAD DE LA APLICACION DE LA NIC 12 CON RESPECTO DE LA LEY 843 – IUE”**

### **1. Justificación de la Monografía**

Las disposiciones legales de Bolivia y más específicamente la Ley 843 y el Decreto Supremo que tratan la forma de determinar el resultado tributario para la declaración y cálculo del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), establecen requisitos específicos que originan diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal.

La Norma Internacional de Contabilidad No. 12 (NIC 12) exige que las empresas contabilicen los efectos tributarios corrientes y futuros de las transacciones y otros sucesos económicos provocados por las diferencias existentes entre las normas contables y las fiscales, y que, de acuerdo a los últimos cambios establecidos a nivel mundial por el proceso de globalización que esta sufriendo la economía y que, de acuerdo a las ultimas resoluciones emitidas por el Colegio de Auditores de Bolivia se establece que entraran en vigencia plena y con carácter obligatorio a partir del ejercicio 2007, con un periodo de adaptación hasta diciembre de 2006 la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (Anteriores NICs) en forma obligatoria, lo que repercutirá en la aplicación de esta Norma Contable en el país.

Por estas razones, consideramos necesario que las empresas (personas jurídicas) que son sujetos pasivos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas tengan conocimiento y se encuentren informadas con respecto a la forma de determinación y contabilización de las diferencias existentes entre los resultados contables y fiscales, como también a que las disposiciones legales amplíen la reglamentación con respecto al tratamiento de estas diferencias en sujeción a las normas de contabilidad.

## **2. Problema con la no aplicación de la NIC 12**

La contabilización de los impuestos que recaen sobre las utilidades de las empresas es uno de los desafíos más complejos a los que se enfrenta la contabilidad financiera a nivel mundial y, por tanto, la normalización contable de esta materia ha sido siempre polémica, y mas aun en Bolivia. Las razones de esta controversia estriban, por una parte, en la dificultad para encontrar una adecuada justificación teórica de las soluciones contables propuestas, y, por otra, en la disparidad de los efectos económicos derivados de este tipo de impuestos.

La contabilización del impuesto diferido da lugar a unos pasivos curiosos, pues no hay acreedor que los reclame, y a unos activos interesantes, sin deudor que reconozca tener la correlativa obligación. Tales pasivos y activos satisfacen a duras penas las definiciones sobre las que descansa todo el actual entramado teórico.

En la mayoría de las legislaciones, el punto de partida para calcular los Impuestos sobre las Utilidades de las Empresas que una entidad está sujeta es el resultado en sus estados financieros. No obstante, las disposiciones fiscales generalmente permiten o exigen que, a efectos fiscales, algunas partidas se reconozcan por importes, bases o períodos distintos de los empleados en la contabilidad. Los efectos fiscales de estas diferencias entre resultados contables y resultados sujetos a impuestos en un período dado se conocen con el nombre de "impuestos diferidos".

De acuerdo a las disposiciones legales vigentes en Bolivia, a fin de cada gestión, todas las empresas tanto publicas como privadas establecidas en el país se encuentran obligadas efectuar el pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas que alcanza a una alícuota del 25% sobre la Utilidad Neta Imponible. A fin de determinar esta Utilidad Neta Imponible, las empresas que están obligadas a llevar registros contables

para determinar este resultado deben partir en un principio basándose en las utilidades o pérdidas que surjan de los estados financieros.

La base imponible de este impuesto es el resultado del ejercicio, sin embargo la Utilidad o Perdida Neta Contable (que surge de los estados financieros) no coincide exactamente con la Utilidad o Perdida Neta Fiscal calculada para efectos de declaración ante la Administración Tributaria.

Para la determinación de esta Utilidad o Perdida Neta Fiscal, las disposiciones legales establecen la aplicación de ciertos requisitos a los datos que surgen de los estados financieros, los mismos que determinaran cuales son gastos deducibles y cuales son gastos no deducibles para efectos del resultado fiscal.

El cumplimiento a estos requisitos fiscales al efectuar la declaración de impuestos, origina diferencias entre las transacciones registradas en la contabilidad con lo declarado al fisco, requiriendo esta situación de ajustes fiscales. Como generalmente la Utilidad Neta Fiscal pueda llegar a ser siempre mayor a la Utilidad Neta Contable, se origina situaciones en los que existen "gastos" efectuados o contabilizados por la empresa que no puedan ser reconocidos como "gastos deducibles" para el IUE lo que aumentan la Utilidad Neta Fiscal base para el calculo del IUE, y que representa un mayor pago del impuesto. No existe un criterio uniforme e información en las disposiciones legales de cómo la empresa puede recuperar estos gastos efectivamente realizados y necesarios para conservar fuente, en la determinación del resultado tributario.

Asimismo, las disposiciones legales vigentes establecen también que las Pérdidas Fiscales obtenidas o determinadas puedan ser compensadas con las Utilidades Fiscales determinadas en periodos posteriores, crédito fiscal que las empresas en Bolivia no lo registran en sus estados financieros.

En nuestra experiencia, si bien esta situación parece bastante lógica, hemos identificado que en gran parte las empresas no reconocen o registran contablemente estas diferencias, por lo que solamente optan por "perder" la deducibilidad de ciertos gastos a efectos de determinar su Utilidad o Perdida Fiscal o caso contrario llevan un control extracontable de las mismas para ser declaradas en gestiones siguientes, como también, el no registrar contablemente el crédito fiscal que les resulta de poder compensar las pérdidas fiscales con utilidades fiscales de periodos futuros.

Al efectuar un entendimiento de las disposiciones legales que regulan el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas y la Norma Internacional de Contabilidad 12 que trata con respecto al tratamiento del Impuesto a las Ganancias, identificamos las siguientes interrogantes:

- Las empresas bolivianas que son sujetos pasivos del IUE tienen conocimiento sobre el tratamiento de la NIC 12 en el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, la determinación del resultado tributario, su contabilización y declaración?
- La normativa boliviana, tanto la establecida por el estado como las que regulan la contabilidad en el país, establecen o regulan el tratamiento de impuestos diferidos en base a la NIC 12 para efectos de la determinación del Resultado Tributario como base imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas?

### **3. Objetivo y/o propósito del estudio**

El presente estudio tiene como objetivos principales los siguientes:

- a) Analizar cuales son las diferencias temporales y permanentes que se originan comúnmente en las empresas del país, al conciliar los resultados contables con los resultados obtenidos mediante la aplicación de las regulaciones fiscales establecidas en la Ley 843 (IUE)

y que pueden ser registrados contablemente con la aplicación de la NIC 12.

- b) Analizar la aplicación de la NIC 12 en las empresas bolivianas y su inclusión en la normativa fiscal boliviana y en las regulaciones de Colegio de Auditores de Bolivia a fin de que los mismos sean uniformados ante todos los sujetos pasivos del IUE.

#### **4. Marco Teórico y/o Conceptual**

El desarrollo teórico y/o conceptual de este estudio se basa principalmente en lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 12 (NIC 12) con respecto al tratamiento del Impuesto a las Ganancias y la contabilización de los impuestos diferidos, como también a lo establecido en la Ley 843 y el DS 24051 con respecto al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas para el ámbito boliviano.

##### **4.1 Definiciones técnicas de la NIC 12**

Efectuaremos una definición de aspectos más importantes para el estudio de los impuestos diferidos, como ser:

- Resultado contable
- Ganancia (perdida) fiscal
- Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias
- Impuesto corriente
- Pasivos por impuesto diferido
- Activos por impuesto diferido
- Diferencias temporarias
- Base fiscal

Esto nos permitirá analizar adecuadamente los impuestos diferidos.

De acuerdo a lo establecido en la NIC 12 esta definiciones son las siguientes:

- El Resultado Contable es la ganancia o pérdida neta del ejercicio antes de deducir el gasto por el impuesto sobre las ganancias, para Bolivia el IUE.
- La Ganancia (Pérdida) fiscal, es la ganancia o pérdida de un ejercicio calculada de acuerdo con los requisitos fiscales, sobre la que se calculan los impuestos a pagar o a recuperar. O sea sería la **Base Imponible** del Impuesto, una magnitud fiscal.
- El Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias, es el importe total por este concepto que se incluye para la determinación de la ganancia o pérdida neta del ejercicio, relacionado con el impuesto corriente y el diferido.  
Podríamos decir que el gasto (ingreso) por impuestos tiene dos componentes:
  - a) Gasto/ingreso por impuesto corriente
  - b) Gasto/ingreso por impuesto diferido
- Entonces el Impuesto Corriente, es la cantidad a pagar (o a recuperar) por el impuesto sobre las ganancias relativa a la ganancia (o pérdida) fiscal del ejercicio.

La cantidad a pagar (o a recuperar) aparecerá como un pasivo (activo).

- Los Pasivos por Impuesto Diferido, son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en ejercicios futuros relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.
- Los Activos por Impuestos Diferidos, serían las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en ejercicios futuros relacionadas con:



- a) diferencias temporarias deducibles;
  - b) pérdidas fiscales no utilizadas que se compensarán en ejercicios posteriores; y
  - c) créditos fiscales no utilizados que se aplicarán en ejercicios posteriores.
- 
- Las Diferencias Temporarias son, las diferencias entre el importe en libros de un activo o un pasivo exigible y su correspondiente base fiscal. Pueden ser: imponibles o deducibles.
  
  - La Base Fiscal es, el importe atribuido a dicho activo o pasivo exigible para fines fiscales.

La NIC 12 dispone que se debe reconocer un pasivo tributario diferido por causa de cualquier diferencia temporaria gravable, a menos que la diferencia haya surgido por:

- a) un valor llave, cuya amortización no sea deducible para efectos tributarios.
  
- b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios; y al momento de la transacción, no afecte el resultado contable ni a la utilidad (pérdida) fiscal.

Todo reconocimiento de un activo lleva implícita la suposición de que su importe en libros se recuperará en forma de beneficios económicos que la empresa obtendrá en ejercicios futuros. Cuando el valor contable de ese activo exceda su valor fiscal a los efectos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, el valor de los beneficios económicos gravables será superior al importe fiscalmente deducible de ese activo. Esta diferencia será una diferencia temporaria gravable, y la obligación

de pagar los correspondientes impuestos en futuros ejercicios será un pasivo por impuesto diferido.

Respecto a los activos tributarios diferidos originados por las diferencias temporarias deducibles, la NIC 12 establece que los mismos deben ser reconocidos en la medida que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las que puedan ser utilizadas las deducciones por diferencias temporarias, a menos que el activo tributario diferido se origine por causa de:

- a) un valor llave (plusvalía mercantil) negativo, que se trate como ingreso diferido de acuerdo con la NIC 22, Combinación de Negocios.
- b) el reconocimiento de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios; y al momento de la transacción, no afecte ni al resultado contable ni la utilidad (pérdida) fiscal.

Es inherente al reconocimiento de un pasivo que el valor en libros será liquidado en ejercicios futuros, a través de una salida de recursos incorporados por beneficios económicos. Cuando esos recursos salgan efectivamente de la empresa, una parte o la totalidad pueden ser deducibles a efectos fiscales en ejercicios futuros, generando así una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo tributario diferido siempre que sea posible la deducción del pasivo para determinar la ganancia fiscal.

La mayoría de los pasivos y activos tributarios diferidos surgen cuando los ingresos y gastos se reconocen contablemente en un ejercicio diferente al que se reconocen fiscalmente.

Respecto al reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos la NIC 12 señala que tanto los impuestos corrientes como los diferidos, deben ser reconocidos como gasto o ingreso, e incluidos en la ganancia o pérdida neta del ejercicio, excepto si han surgido de:

- a) Una transacción o suceso económico que se ha reconocido, en el mismo ejercicio, abonado directamente al patrimonio neto.
- b) Una combinación de negocios que se ha calificado como adquisición.

Respecto a las partidas abonadas directamente al patrimonio neto, la norma establece que los impuestos a la renta corrientes o diferidos que se relacionen con partidas que se lleven directamente al patrimonio neto, deben ser cargados o abonados directamente al patrimonio neto.

El importe en libros de los activos y pasivos tributarios diferidos puede cambiar aún cuando no hayan cambiado las diferencias temporarias correspondientes, es el caso de un cambio en las normas fiscales, o una reestimación de la recuperabilidad de los activos tributarios diferidos. El impuesto diferido correspondiente a estos cambios se reconocerá en la cuenta de resultados, siempre y cuando no se relacione con partidas previamente cargadas o abonadas directamente a las cuentas de patrimonio neto.

#### **4.2 Tratamiento y diferencias de la Ley 843 y el DS 24051**

Con el análisis de la Ley 843 y el DS 24051 (Decreto Reglamentario del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas) identificaremos cuales son los requisitos establecidos por la normativa legal para la determinación del resultado fiscal, como ser:

- Regla general que deben cumplir los gastos
- Valuación de la existencia en inventarios

- Los gastos por derechos
- Los gastos por servicios
- Los servicios financieros
- Los tributos
- Las provisiones, provisiones y otros gastos
- Conceptos no deducibles
- La depreciación
- Las pérdidas de capital
- Las amortizaciones
- La obsolescencia y el desuso
- Y, las pérdidas trasladables.

Regla General que deben cumplir los gastos; para la determinación de la Utilidad Neta esta establecida en el Art. 8 del DS 24051 que establece que *“son gastos necesarios tanto en el país como en el exterior, a condición de que estén vinculados con la actividad gravada y respaldados con documentos originales”*, esta es una regla básica y relacionada con los objetivos de PROPIEDAD y EXISTENCIA con respecto a los estados financieros, por lo que en general minimamente estos gastos deben cumplir con esta regla básica. Esta regla consideramos que no puede originar diferencias temporales requeridas por la NIC 12 para reconocer como un impuesto diferido, por lo que si no cumple la misma es un GASTO NO DEDUCIBLE siendo una “diferencia permanente”.

Valuación de la existencia en inventarios; este artículo (Art. 9 DS 24051) establece cuales son los sistemas de valuación aceptados por el fisco por ese reglamento. Si la empresa quiere variar de sistema de valuación o adoptar otro que sea más acorde a sus actividades, debe requerir autorización expresa de la Administración Tributaria, si no se requiere la autorización, la diferencia en exceso de los gastos aplicando los sistemas de valuación del reglamento con los del sistema de la empresa no

autorizado, serían GASTOS NO DEDUCIBLES y considerados como una “diferencia permanente”.

Gastos por Derechos; el Art. 10 del DS 24051 trata específicamente este asunto, y se principalmente determina que serán GASTOS DEDUCIBLES todos los gastos por derechos sean estos efectivamente pagados o devengados a favor de terceros. Por lo que estos gastos serán GASTOS DEDUCIBLES y no originarían ningún tipo de diferencia.

Gastos por Servicios; en los gastos por servicios definidos en el Art. 12 de l DS 24051. Todos estos gastos que cumplen la regla general serían GASTOS DEDUCIBLES y no originarían ninguna diferencia.

Servicios Financieros; estos gastos son tratados en el Art. 13 del DS 24051 y consideramos que los mismos una vez cumplan con la regla general no deberían originar ninguna diferencia y serían GASTOS DEDUCIBLE.

Tributos; en el Art. 14 del DS 24051 se trata los gastos por Tributos, es en este apartado que la disposición establece que serán deducibles los tributos “efectivamente pagados” y en el que la empresa es contribuyente directo. Existen casos en los cuales las empresas solo efectúa el devengamiento de gastos por tributos pero que se encuentran pendientes de pago, por lo que para esa gestión los gastos por tributos sería un GASTO NO DEDUCIBLE pero originaría una Diferencia Temporal. Ya que como el mismo artículo menciona que no serán deducibles las multas y accesorios de estos tributos, el pago efectivo del tributo en la siguiente gestión puede ser considerado como un GASTO DEDUCIBLE, por lo que en la anterior gestión podría ser considerado una diferencia temporal y registrada como un Impuesto Diferido.

Previsiones, provisiones y otros gastos; el Art. 17 del DS 24051 trata principalmente y de forma mas común lo referido a las provisiones de

crédito incobrables, estableciendo límites y requisitos mediante la aplicación de una fórmula para que esos gastos sean considerados deducibles, es en esta situación donde se presenta también la necesidad de la aplicación de los Impuestos Diferidos.

Asimismo, también se identifican las siguientes operaciones que comúnmente se presentan en las empresas bolivianas:

- Depreciación de activos fijos; en este apartado lo que se puede presentar son las diferencias entre los sistemas distintos de depreciación, principalmente en lo referente a la vida útil estimada según disposiciones legales y las efectuadas por la propia empresa. Estas diferencias que se pueden generar originan el tratamiento de Impuestos Diferidos.
- Amortizaciones de otros activos; al igual que en el caso de la depreciación de activos fijos, en las empresas se presenta principalmente en el caso de los Gastos de Constitución, donde la disposición legal establece hasta 4 años, y la empresa puede establecer como política su amortización en más años. Estas diferencias generan Impuestos Diferidos.
- Previsiones por obsolescencia o desuso; se identifico casos en los cuales por políticas de la empresa, se efectúa la Previsión contable de forma mensual de inventarios obsoletos o de activos fijos fuera de uso, pero que la baja física recién se da en gestiones posteriores. Estos gastos en cada gestión son considerados gastos No Deducibles, por lo que originan la necesidad de registrar un Impuesto Diferido.
- Perdidas fiscales; el Art. 48 de la Ley 843 establece que los sujetos pasivos que tengan pérdidas fiscales de fuente boliviana estas se pueden ir acumulando y posteriormente ser compensados con las

utilidades gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes. Asimismo, la norma internacional establece que se debe reconocer un activo por impuesto diferido por las pérdidas fiscales pendientes de compensar en futuros períodos, pero sólo en el caso en que sea probable la disponibilidad de suficientes ganancias fiscales futuras que permitan la utilización de tales pérdidas o créditos no utilizados.

## **5. Implicancia en el Sistema Boliviano**

Ante la posibilidad de adoptar las normas internacionales de contabilidad bajo los términos de globalización, existen dos alternativas: ser participes en este proceso ó negarse ante la posibilidad de surgir en un mercado abierto de negocios y valores (asunto que se trata también en un amplio sector últimamente con el problema de la capitalización y el de recibir inversionistas del exterior con el tema de los hidrocarburos).

El mundo está girando en torno a la Globalización, y en el campo contable ésta implica adoptar un cuerpo único de estándares de contabilidad.

De esta manera surge la preocupación al interior de las naciones por ir a la par de este proceso, y por acogerse a éste de la mejor manera, teniendo en cuenta las múltiples "falencias" que presenta cada sistema económico frente a la economía mundial.

En Bolivia se han escuchado distintas opiniones sobre la Estandarización Contable bajo el escenario de globalización, sobre las implicaciones que tendría su adopción y los cambios a los que tendría que ceñirse si decidiera unirse y hacer que la economía nacional sea de amplia competencia en un mercado abierto de negocios y valores, por lo que aun el Colegio de Auditores de Bolivia mantiene pendiente la fecha desde la cual será obligatorio el asumir las NICs. El proceso de adoptar la

llamada "arquitectura financiera" en el territorio nacional Boliviano implicaría costos muy altos, lo que ha hecho mas lento el proceso de estandarización

Para los países desarrollados es importante unificar parámetros que permitan que los países que intervienen en la economía, utilicen la misma estructura financiera y cambien los esquemas "tradicionales" que manejan, y de esta manera facilitar las negociaciones entre ellos bajo las mismas condiciones.

Es importante reconocer que Bolivia aun esta lejos del marco general que encierra la globalización y que no cuenta con los elementos necesarios para imponer condiciones; lo que prácticamente le obliga a adoptar los estándares si quiere llegar a ser competitivo en el mercado y poder recibir inversiones del exterior abriéndose a un mercado internacional.

En el tema de la armonización contable internacional, una de las mayores preocupaciones de los gobiernos que intervienen en el proceso son los posibles efectos sobre las bases que determinan los tributos nacionales, dada la estructura contable de cada país.

En el proceso de preparar y presentar informes se tiene en cuenta la información disponible, según los requerimientos de cada usuario, en el caso de IASC, está claro que los estándares internacionales de contabilidad hacen referencia única y exclusivamente a la preparación y presentación de los estados financieros.

En Bolivia todos los interesados (Administración Publica y Superintendencias) le están metiendo mano a la contabilidad generando inconsistencias técnicas. Con un buen sistema de contabilidad es relativamente sencillo preparar distintos reportes, ya sea para el público (estados financieros), para impuestos (declaraciones tributarias) o para regulación (reportes para Superintendencias).



La estructura contable boliviana, esta fuertemente influenciada por la normativa que han expedido las autoridades tributarias (Ley 843 y decretos reglamentarios).

Esta influencia ha llevado a utilizar la contabilidad como una herramienta administrativa de control por el Gobierno Nacional, donde el sistema contable esta orientado principalmente hacia el cumplimiento de requerimientos legales y no a la presentación razonable de la posición financiera. Hoy en día se presentan grandes diferencias entre la práctica y las normas contables, en gran medida gracias a los intereses contradictorios entre el estado y los particulares. El asunto no es dañar la contabilidad para justificar la entrega de unos informes que a veces ni se sabe qué dicen o para qué van a servir.

Se debe tener claridad en cuanto a cuál es la orientación que se le debe dar a la contabilidad, pues el problema esta en que la han "sabido" utilizar principalmente con dos enfoque diferentes; para fines de presentación razonable y, para cumplimiento de requerimientos legales.

La distinción entre presentación razonable "fair presentation" y cumplimiento de requerimientos legales "legal compliance", que los países han impregnado en varios usos de la contabilidad, los podemos observar en los siguientes ejemplos:

- 1) Gasto depreciación, el cual es determinado con base en la disminución en la utilidad de un activo (obsolescencia) sobre su vida útil económica (presentación razonable), o la cantidad permitida para propósitos de impuestos (cumplimiento de requerimientos legales);
- 2) Arrendamientos, que son en sustancia compra de propiedades son tratados como tal (presentación razonable) o como arrendamiento operativo regular (cumplimiento de requerimientos legales); y ;

3) previsión para cuentas incobrables, con previsión establecida de acuerdo a la política y experiencia de la empresa (presentación razonable) o gastos con base formulas y requisitos establecidos por la administración (cumplimiento de requerimientos legales). Adicionalmente, impuestos diferidos nunca surgen cuando las bases comprensivas de la contabilidad financiera y la de impuestos son iguales.

Con lo anterior se puede mostrar las diferentes posiciones en la expedición de estándares internacionales de contabilidad que ejercen influencia sobre estas; de un lado esta el sector privado que esta encaminado a la "presentación razonable" de la información financiera, y por el otro lado esta el estado que se direcciona hacia el "cumplimiento de requerimientos legales".

Adicional a esto existen grandes diferencias conceptuales entre la medición contable y tributaria, se encuentra de manera contradictoria que normas fiscales sobre medición y registro de algunos hechos económicos, tienen efecto sobre los reportes financieros de propósito general.

En este sentido si se pretendiera armonizar los estándares de contabilidad para los reportes financieros y los establecidos en materia tributaria con los estándares internacionales de contabilidad, es necesario revisar todas aquellas reglas fiscales que tienen incidencia directa en la contabilidad comercial, con el propósito de separar los intereses sobre la información financiera que tienen los particulares de la que tiene la Administración Tributaria para el ejercicio de su control tributario.

Debe entenderse que en el momento actual, el asunto *Globalización*, o, en otras palabras, *adoptar los estándares y participar en la economía global*. o cerrarse y perecer.

Por otro lado es necesario eliminar la llamada contabilidad tributaria que le ha hecho bastante daño a la profesión contable, practicada por un gran número de empresas, en la cual los hechos se reconocen y miden de acuerdo con las normas y objetivos tributarios y no conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Bajo el esquema de estándares internacionales de contabilidad se hace alusión al tratamiento contable que tiene que ver con la parte tributaria, plasmado en la NIC 12, la cual inicialmente fue publicada en el año 1994, revisada y publicada nuevamente en octubre de 1996 cuya vigencia para los estados financieros comenzaría a partir del 1 de enero de 1998, su última modificación se originó en abril del 2000 y finalmente fue aprobada en octubre del mismo año. Esta tiene vigencia a partir del 1 de enero del 2001.

Con lo anterior se resalta que una norma de este tipo, puede llegar a marcar gran diferencia en un país cuyo interés es primordialmente el de control fiscal.

En este estándar internacional se plantea el tratamiento contable que se le debe dar al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresa, como es denominado en Bolivia, la NIC 12 en su contenido expresa textualmente lo siguiente:

"La NIC 12 original exigía a las empresas que contabilizasen los impuestos diferidos utilizando el método del diferimiento o el método del pasivo, conocido también como método del pasivo basado en la cuenta de resultados. La NIC 12 (revisada) prohíbe el método del diferimiento y

exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, conocido como método del pasivo basado en el balance".

Mas aun en Bolivia la aplicación de la NIC 12 por parte de las empresas era mínima y con mayor razón no se tomaba en cuenta en el aspecto tributario ya que el Colegio de Auditores no lo contemplaba entre sus normas, y que las disposiciones legales hacían mención a algunas de ellas.

## **6. Conclusiones de la Monografía**

Del análisis efectuado de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12, la Ley No 843, el Decreto Supremo No 2405, y la situación actual en la que se encuentra la región y el mundo, tomando en cuenta aspectos tales como la globalización, estandarización, inversión extranjera, etc., llegamos a las siguientes conclusiones:

- Bolivia, de acuerdo con su tradición jurídica, no tiene una información contable orientada hacia el mercado público de valores, la misma tiende a ser más de carácter tradicionalista, lo que dificulta el proceso de estandarización.
- Se debe pensar con una visión futurista, que permita la adopción de una nueva estructura financiera.
- Los estándares de contabilidad en Bolivia, no tienen un desarrollo conceptual ampliado, lo cual dificulta su comparabilidad con estándares internacionales.
- El cambio de método del diferido al del activo pasivo, representa variaciones materiales en la determinación de las utilidades contables de las empresas y puede tener impacto fuerte en algunas empresas.

- El Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC) emitió una resolución borrador con número 05/2004 en la que se obligaría a las empresas a la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIFF (ex NICs) a partir del 1 de enero de 2007, existiendo un periodo de transición de adaptación entre el 1ro de enero de 2005 al 31 de diciembre de 2006. Entre estas NIFFs está incluida la NIC 12 que analizamos en este estudio.
- La implementación de esta norma hará necesario que las empresas cuenten con un sistema de seguimiento que les sirva controlar de año en año los diferentes elementos afectados. Se deberá llevar cuadros adicionales que recojan la variación anual de las diferencias temporarias existentes entre el valor contable y el fiscal de los distintos elementos del balance, y los correspondientes activos y pasivos por impuestos diferidos, que les permita controlar los saldos a favor y en contra para su declaración a impuestos.
- Los Estados Financieros deben ser preparados bajo principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que permitan que las empresas uniformen y estandaricen los mismos, y que el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas se basa en estos estados financieros cuya disposición en su Art. 36 ley 843 exige sean preparados bajo PCGAs.

## **7. Recomendaciones a efectuar**

Como una conclusión final del estudio realizado podemos poner a consideración las siguientes recomendaciones que permitirán que las empresas (sujetos pasivos) estén al tanto de la aplicación de la NIC 12 en la declaración del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas y en la preparación de sus estados financieros bajo Normas Internacionales:

- Consideramos necesario que el Colegio de Auditores de Bolivia mediante el Consejo Técnico de Auditoría y Contabilidad efectúe la aprobación y emisión formal de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF (ex NICs), en la que se incluya la aplicación en Bolivia de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 (NIC 12).
- La Administración Tributaria, mediante la Resolución Administrativa No. 05-0041-99 de 13 de agosto de 199, aprobó las siguientes normas nacionales que “tienen” relación con la determinación de la base imponible para el Impuesto sobre las utilidades de las Empresas:
  - NC 1 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
  - NC 2 Tratamiento Contable de los Hechos Posteriores al cierre del Ejercicio
  - NC 4 Revalorización Técnica de Activos Fijos
  - NC 5 Principios de Contabilidad para la Industria Minera
  - NC 7 Valuación de Inversiones Permanentes
  - NC 8 Consolidación de los Estados Financieros
  - NC 9 Normas de Contabilidad para la Industria Petrolera
  - BNC 2 Tratamiento Contable de Operaciones en Moneda Extranjera, cuando coexisten más de un tipo de cambio.

Esta resolución ocasionó confusión en las empresas, y con lo mencionado en los párrafos anteriores y la próxima aprobación de la aplicación de las NIIFs en Bolivia y la estandarización a nivel mundial, consideramos necesario que la Administración Tributaria efectúe la

ABROGACION de la Resolución Administrativa No. 05-0041-99 en la parte referida a "APLICACIÓN DE NORMAS TECNICAS DE AUDITORIA Y CONTABILIDAD".

- La Administración Tributaria para efectos de la preparación de los Estados Financieros de las empresas base para el calculo del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, debe emitir una resolución donde se establezca que las empresas deben preparar sus estados financieros en base a lo establecido por el CTNAC con respecto a la aplicación de las NIIFs en Bolivia, ya que todas estas tienen que ver con la preparación de estados financieros de forma general, y no solo unos cuantos.
- Mas aun, debido a la importancia de los cambios consideramos necesario que también se adicione al Art. 36 de la Ley 843 que los estados financieros también deben seguir lo establecido en las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIFs) aceptadas por CTNAC de Bolivia.
- Asimismo, y con mayor profundidad, consideramos necesario que la Administración Tributaria emita una Resolución Administrativa, que permita dar una explicación y parámetros de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 Impuesto sobre las Ganancias ( norma especifica que trata los Impuestos sobre las Renta) con respecto a su aplicación en Bolivia y su tratamiento tomando en cuenta los requisitos establecidos en el DS 24051 con respecto a los Gastos Deducibles y No Deducibles, y la forma de aplicación de las empresas bolivianas en su declaración del Form. 80 y los llenados del Anexo Tributario No. 7, y la documentación de respaldo que requerirá llevar la empresa que será suficiente para respaldar los Impuestos diferidos (diferencias temporarias y/o temporales) de acuerdo a la Administración Tributaria.