Ciencia Latina
Revista Multidisciplinar

DOI: https://doi.org/10.37811/cl_rcm.v6i5.3464

Demostración en la prelación de la normativa tributaria boliviana aplicación de la norma contable 3

Edith Esther López Mamani [1]
eelopez4@umsa.bo
https://orcid.org/0000-0001-7879-9914

Rodolfo Calle Quisbert [2]
ruddycq@hotmail.com
https://orcid.org/0000-0003-4715-9951

RESUMEN

El artículo pretende reconocer la aplicación de la prelación de la normativa tributaria boliviana, respecto a lo que establece la Administración Tributaria representada por el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), autoridad competente que demuestra que SI corresponde la reexpresión de los Estados Financieros, confirmando el ordenamiento jurídico tributario vigente (Leyes, Decretos Supremos, Resoluciones Administrativas, Resoluciones Normativas de Directorio, etc.) y contradiciendo la Resolución N°03/2020 de 8 de diciembre de 2020 emitida por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC) del Colegio de Auditores de Bolivia (CAUB), que en su Artículo primero, suspende el Ajuste por Inflación y Tenencia de bienes (AITB) contemplado en la Norma Contable N° 3, es decir que NO corresponde la reexpresión de los Estados Financieros. Al respecto; se ha generado una discrepancia entre la normativa tributaria y la norma técnica de Contabilidad, porque afecta la determinación de la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) aclarando que dicha Resolución, debió cumplir un protocolo para que sea válida. También se centra en un análisis de riesgo en la interpretación que pudiesen tener los sujetos pasivos, obligados a preparar y presentar estados financieros.

Palabras clave: *prelación; normativa tributaria; obligaciones tributarias; estados financieros; impuesto sobre las utilidades de las empresas*

Correspondencia: eelopez4@umsa.bo
Artículo recibido 10 agosto 2022 Aceptado para publicación: 10 septiembre 2022
Conflictos de Interés: Ninguna que declarar
Todo el contenido de **Ciencia Latina Revista Científica Multidisciplinar**, publicados en este sitio están disponibles bajo Licencia Creative Commons (cc) BY.
Cómo citar: López Mamani , E. E., & Calle Quisbert , R. (2022). Demostración en la prelación de la normativa tributaria boliviana aplicación de la norma contable 3. *Ciencia Latina Revista Científica Multidisciplinar*, *6*(5), 5112-5133. https://doi.org/10.37811/cl_rcm.v6i5.3464

[1] Auditor Financiero. Aspirante al Doctorado en Ciencias Empresariales. Máster en Dirección de Empresas Executive MBA. Maestría en Auditoría y Control Financiero. Docente Titular de la Carrera de Contaduría Pública de la Universidad Mayor de San Andrés.

[2] Auditor Financiero. Aspirante al Doctorado en Ciencias Empresariales. Máster en Dirección de Empresas Executive MBA. Maestría en Gestión Financiera. Docente de Contaduría Pública.

Demonstration in the priority of Bolivian tax regulations application of accounting standard 3

ABSTRACT

The article intends to recognize the application of the priority of the Bolivian tax regulations, with respect to what is established by the Tax Administration represented by the National Tax Service (SIN), a competent authority that demonstrates that the restatement of the Financial Statements does correspond, confirming the current tax legal system (Laws, Supreme Decrees, Administrative Resolutions, Normative Resolutions of the Board of Directors, etc.) and contradicting Resolution No. 03/2020 of December 8, 2020 issued by the National Audit and Accounting Technical Council (CTNAC) of the Bolivian College of Auditors (CAUB), that in its first Article, suspends the Adjustment for Inflation and Ownership of Assets (AITB) contemplated in Accounting Standard No. 3, that is, the restatement of the Financial Statements does not correspond. About; a discrepancy has been generated between the tax regulations and the technical accounting standard, because it affects the determination of the taxable base of the Tax on Business Profits (IUE) clarifying that said Resolution had to comply with a protocol to be valid. It also focuses on a risk analysis in the interpretation that taxpayers could have, obliged to prepare and present financial statements.

Keywords: *priority; tax regulations; tax obligations; financial statements; corporate income tax*

1. INTRODUCCIÓN

a. Justificación del interés de la cuestión

El ámbito tributario en Bolivia, está regulado por normas generales como la Constitución Política del Estado, Convenios Internacionales, Leyes, Decretos Supremos, Resoluciones Supremas, etc. y normas específicas, que deben ser cumplidas por todos los sujetos pasivos, entre las que podemos señalar la Ley Nº 2492 (Código Tributario Boliviano), Ley Nº 843, Ley General de Aduanas (Ley Nº 1990), Ley Marco de autonomías y descentralización "Andrés Ibáñez", Decreto Supremo Nº 27310 (Reglamento del Código Tributario Boliviano), Decretos Supremos Reglamentarios a la Ley Nº 843, Decreto Supremo Nº 25870 (Reglamento de la Ley General de Aduanas), etc. (López, 2019)

La elección del tema se fundamenta en varias razones:

En primer lugar, el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) demuestra la aplicación de la prelación de la normativa tributaria, que señala que los Estados Financieros SI deben ser reexpresados conforme a la Norma Contable N° 3, aspecto demostrado no solo con el ordenamiento que se describe en el numeral 2 (AUTORIDAD COMPETENTE Y PRELACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE), sino también a través de Programas permanentes sobre Cultura Tributaria, con el objetivo de informar a la sociedad sobre estos aspectos; información que ha sido publicada con anticipación y Comunicados que son de conocimiento público. Asimismo; como Administración Tributaria, ha ido reglamentado permanentemente la norma específica para el cumplimiento de obligaciones de los sujetos pasivos.

En segundo lugar, el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC) del Colegio de Auditores de Bolivia (CAUB) a través de la Resolución CTNAC N° 03/2020 de 8/12/020 en su Artículo primero resuelve la Suspensión del Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes (AITB), de acuerdo con la Norma de Contabilidad Nº 3 (NC 3) "Estados Financieros a Moneda Constante" (Revisada y Modificada en septiembre de 2007) a partir del 11 de diciembre de 2020. Es decir que los Estados Financieros NO deben ser reexpresados, vulnerando la norma específica.

En tercer lugar, a las consecuencias, riesgos y desventajas que conllevaría esta contradicción a la sociedad en su conjunto; a los profesionales responsables de preparar y presentar los Estados Financieros; a los sujetos pasivos, respecto a la forma que tiene de afectar el pago de sus impuestos y a los usuarios tanto internos como externos. La

omisión en la aplicación de la normativa tributaria, puede conllevar a riesgos que podrían derivar en futuras fiscalizaciones y deuda tributaria.

Por otro lado, y desde un punto de vista personal como profesional Contador Público Autorizado, considero que esta discrepancia o falta de armonía entre la normativa tributaria y la mencionada Resolución es objeto de análisis, porque afecta la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas y nos debe llevar a la reflexión porque tiene connotaciones, considerando que el Colegio de Auditores de Bolivia, al emitir dicha Resolución, para que ésta sea válida, debió previamente dar cumplimiento al artículo 48 del Decreto Supremo N° 24051, procedimiento que no lo hizo.

b. Objetivos

Este trabajo presenta varios objetivos entre los cuales se encuentran comprender la importancia del cumplimiento en la jerarquización de la norma tributaria específicamente la relacionada a la base imponible para el pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas; analizar dicha prelación y demostrar las causas y probables riesgos tributarios en caso de incumplimiento.

c. Metodología

El trabajo se realizará aplicando el método analítico - sintético, en el que se comenzará con la descripción de la jerarquía de la norma tributaria mediante la recopilación de datos que afectan directamente esta controversia y se analizarán las causas, los efectos y riesgos en caso de su incumplimiento, demostrando que la Resolución emitida por el Colegio de Auditores de Bolivia no es válida para efectos legales ni tributarios.

Este método establece la relación recíproca entre el análisis y la síntesis. Analizar significa desmembrar en sus partes constituyentes a un objeto, fenómeno o proceso de la realidad objetiva para su mejor comprensión, mientras que la síntesis se refiere a la integración nuevamente de sus partes, en un proceso inverso. Todo lo referido ocurre a nivel de pensamiento, posibilitando una interpretación más acabada de tales objetos, fenómenos o procesos en todas sus partes constituyentes. (Ramon, 2019)

Autoridad competente y prelación de la normativa tributaria vigente

Ente Rector

El ente rector de la Administración Tributaria es el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

Facultades de la Administración Tributaria y autoridad competente

El Servicio de Impuestos Nacionales es parte de la Administración Tributaria y como autoridad competente, cuenta con amplias **facultades** otorgadas por el artículo 100° del Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492) relacionadas al control, verificación, fiscalización e investigación.

Asimismo, según la Ley N° 2166 de 22/12/2000 en su artículo 4 señala: Son **atribuciones** del Servicio de Impuestos Nacionales: a) Cumplir y hacer cumplir las normas contenidas en la Constitución Política del Estado, Convenios Internacionales aprobados por el H. Congreso Nacional en materia tributaria, Código Tributario, Leyes específicas tributarias, Decretos Supremos, Resoluciones Supremas, Ministeriales y Administrativas y demás normas en materia tributaria…

Comprensión de la legislación tributaria

Para comprender la legislación tributaria vigente; por lo general, se construye una pirámide que tiene como máxima norma a la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, por ser de mayor jerarquía y debido a que de ella se derivan otras normas, estableciendo un sistema jerarquizado.

Fuente, prelación normativa y Derecho Supletorio

En democracia se establece un orden de importancia de las normas jurídicas, poniendo unas por encima de otras en el momento de su aplicación, es decir, una norma que está en un nivel inferior no puede contradecirse con la que está en una posición superior. (López, 2019)

Con respecto a este punto, la Ley Nº 2492 de 02/08/2003 en el Art. 5 **(Fuente, prelación normativa y derecho supletorio)**, establece:

I. Con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa:

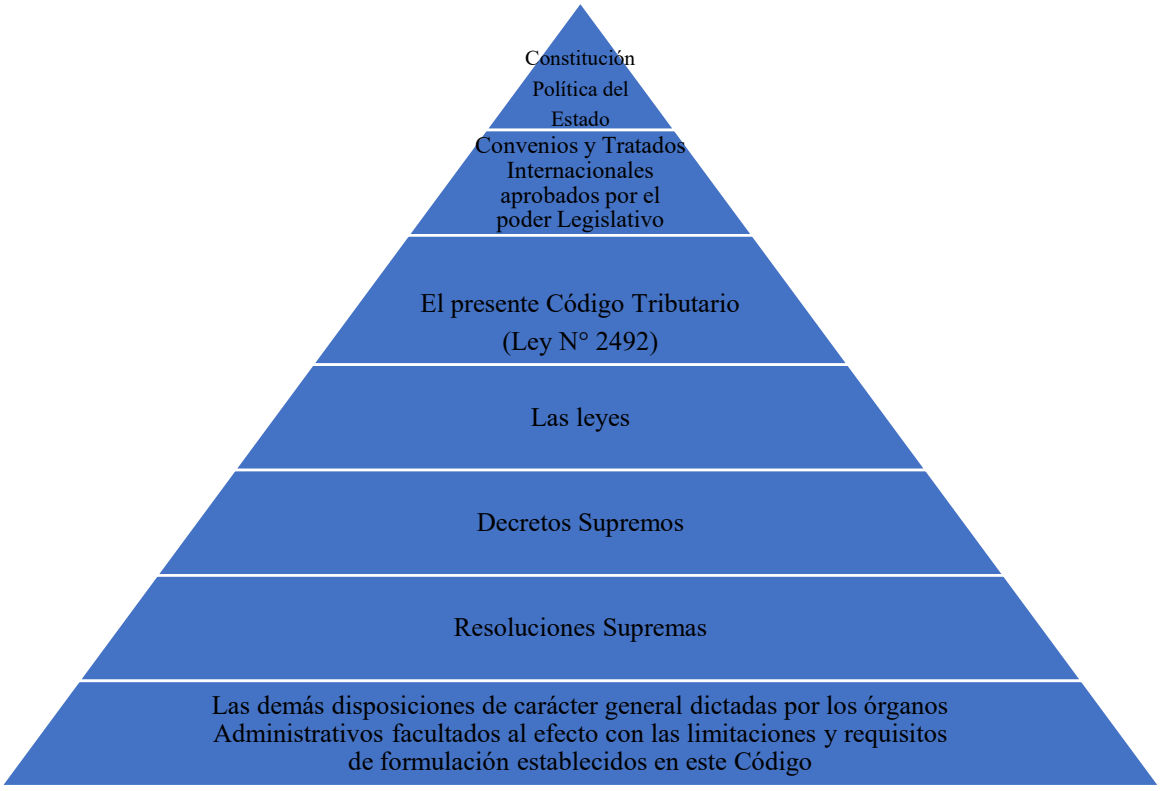
1. La Constitución Política del Estado.
2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo.
3. El Código Tributario Boliviano (Ley Nº 2492).
4. Las Leyes.
5. Los Decretos Supremos.
6. Las Resoluciones Supremas.

7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este Código.

También constituyen fuente del Derecho Tributario las Ordenanzas Municipales de tasas y patentes, aprobadas por el Honorable Senado Nacional, en el ámbito de su jurisdicción y competencia.

II. Tendrán carácter supletorio a este Código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular.

Hans Kelsen creador de la pirámide de kelsen, jurista, político y profesor de filosofía en la Universidad de Viena, definió este sistema como la forma en que se relacionan un conjunto de normas jurídicas y la principal forma de relación entre estas dentro de un sistema, es sobre la base del principio de jerarquía.



Fuente: Elaboración propia

Demostración del Ordenamiento Jurídico Tributario

A continuación, se describirá brevemente el marco normativo para aplicar la norma tributaria al reexpresar los Estados Financieros y para demostrar la prelación que existe para el análisis específico (con carácter enunciativo y no limitativo).

Constitución Política del Estado de 7/02/2009

Los principios constitucionales tributarios en Bolivia, a partir de lo establecido por el art. ... 6.1, 26, 27 y 59.2 de la Constitución Política del Estado, opera sobre los tres poderes del Estado y son:

- Legalidad tributaria,
- Progresividad,
- Igualdad,
- Capacidad económica

Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492 de 02/08/2003)

Se constituye en una de las normas tributarias más importantes en el territorio boliviano y dentro de la prelación descrita. Es un conjunto de principios que regulan el ámbito tributario nacional. Básicamente contempla 4 elementos:

- La relación jurídica entre quien cobra y quien paga los tributos.
- La aplicación de los tributos.
- La definición y clasificación de los Ilícitos Tributarios.
- Los procesos de impugnación tributaria.

Esta ley, hace referencia al Sujeto Pasivo y a sus obligaciones tributarias que se detallan a continuación:

Artículo 22°.- (Sujeto Pasivo): Es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este Código y las Leyes.

Artículo 70°.- (Obligaciones tributarias del sujeto pasivo): Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo:

1. Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria, ocurridos los hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria.
2. Inscribirse en los registros habilitados por la Administración Tributaria y aportar los datos que le fueran requeridos comunicando ulteriores modificaciones en su

situación tributaria.

3. Fijar domicilio y comunicar su cambio, caso contrario el domicilio fijado se considerará subsistente, siendo válidas las notificaciones practicadas en el mismo.
4. Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.
5. Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a periodos fiscales prescritos. Sin embargo, en este caso la Administración Tributaria no podrá determinar deudas tributarias que oportunamente no las hubiere determinado y cobrado.
6. Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la Administración Tributaria, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones.
7. Facilitar el acceso a la información de sus estados financieros cursantes en Bancos y otras instituciones financieras.
8. En tanto no prescriba el tributo, considerando incluso la ampliación del plazo, conservar en forma ordenada en el domicilio tributario los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo de sus actividades; presentar, exhibir y poner a disposición de la Administración Tributaria los mismos, en la forma y plazos en que éste los requiera. Asimismo, deberán permitir el acceso y facilitar la revisión de toda la información, documentación, datos y bases de datos relacionadas con el equipamiento de computación y los programas de sistema (software básico) y los programas de aplicación (software de aplicación), incluido el código fuente, que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad de las operaciones vinculadas con la materia imponible.[3]
9. Permitir la utilización de programas y aplicaciones informáticas provistos por la Administración Tributaria, en los equipos y recursos de computación que

[3] Modificado por la Ley N° 291 de 22/09/2012 Ley de modificación al Presupuesto General del Estado

utilizarán, así como el libre acceso a la información contenida en la base de datos.

10. Constituir garantías globales o especiales mediante boletas de garantía, prenda, hipoteca u otras, cuando así lo requiera la norma.
11. Cumplir las obligaciones establecidas en este Código, leyes tributarias especiales y las que defina la Administración Tributaria con carácter general.

Ley 843 (Ley de Reforma Tributaria de 20/05/1986)

Como efecto del nuevo modelo económico, en 1986 se implementa la Reforma Tributaria mediante la Ley 843, con el objetivo de cubrir a todos los sectores de la actividad económica, simplificando el sistema impositivo, mediante una administración sencilla y efectiva. Esta reforma cambia radicalmente el sistema tributario boliviano vigente hasta esa fecha. (Nacionales, www.impuestos.gob.bo, s.f.)

Contiene las características tributarias de los impuestos vigentes en Bolivia, estableciendo el objeto, sujeto, alícuota, hecho generador, base imponible, etc.

Los artículos vinculados específicamente a esta controversia son:

Artículo 36°.- Créase un Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, que se aplicará en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga esta Ley y su reglamento.

Artículo 47°.- La utilidad neta imponible será la resultante de deducir de la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente. De tal modo que, a los fines de la determinación de la utilidad neta sujeta a impuesto, como principio general, se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que la genera, incluyendo los aportes obligatorios a organismos reguladores - supervisores, las previsiones para beneficios sociales y los tributos nacionales y municipales que el reglamento disponga como pertinentes.

Decreto Supremo N° 24051

(Reglamento del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas de 29/06/1995)

Reglamenta los procedimientos que faciliten la aplicación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, en base a los registros contables y Estados Financieros elaborados dentro de las normas técnicas, con el fin de determinar los resultados de su movimiento financiero – contable.

Artículo 6º.- (Utilidad netaimponible). Se considera Utilidad Neta Imponible a la que se refiere el Artículo 47º de la Ley Nº 843 (Texto Ordenado Vigente), la que resulte de los estados financieros de la empresa elaborados de conformidad con normas de contabilidad generalmente aceptadas, con los ajustes y adecuaciones contenidas en este Reglamento.

Artículo 35º.- (Normas generales). Los sujetos obligados a llevar registros contables, definidos en el inciso a) del Artículo 3º del presente reglamento, deberán llevarlos cumpliendo, en cuanto a su número y a los requisitos que deben observarse para su llenado, las disposiciones contenidas sobre la materia en el Código de Comercio para determinar los resultados de su movimiento financiero-contable imputables al año fiscal. Los estados financieros deben ser elaborados de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y convalidados para efectos tributarios de acuerdo a lo establecido en el artículo 48 de este Reglamento.

Artículo 36º.- (Estados Financieros). Los sujetos obligados a llevar registros contables, deberán presentar junto a su declaración jurada en formulario oficial, los siguientes documentos:

a) Balance General.

b) Estados de Resultados (Pérdidas y Ganancias).

c) Estados de Resultados Acumulados.

d) Estados de Cambios de la Situación Financiera.

e) Notas a los Estados Financieros.

Estos documentos, formulados dentro de normas técnicas uniformes, deberán contener agrupaciones simples de cuentas y conceptos contables, técnicamente semejantes y convenientes a los efectos de facilitar el estudio y verificación del comportamiento económico y fiscal de las empresas, y deberán ser elaborados en idioma español y en moneda nacional, sin perjuicio de poder llevar además sus registros contables en moneda extranjera.

Artículo 38º.- (Expresión de valores en moneda constante). Los Estados Financieros de la gestión fiscal que constituyen base para la determinación de la utilidad neta

imponible, serán expresados en moneda constante admitiéndose para el efecto únicamente la reexpresión por la variación de la Unidad de Fomento de Vivienda — UFV de acuerdo a publicación oficial, aplicando el Segundo Párrafo del apartado 6 de la Norma Contable N° 3 (Estados Financieros a moneda constante — ajuste por inflación) revisada y modificada en septiembre de 2007 por el Consejo Técnico Nacional de Auditoria y Contabilidad — CTNAC del Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia.[4]

Decreto Supremo N° 29387 de 19/12/2007

Decreta en el **Artículo 1°.- (Objeto)** El presente Decreto Supremo tiene por objeto modificar el Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas - IUE en lo que corresponde a la reexpresión en moneda extranjera y valores en moneda constante en los Estados Financieros de las Empresas, para fines de la determinación de la utilidad neta imponible.

Artículo 2°.- (Modificación del Decreto Supremo Nº 24051)

I. Se modifica el Artículo 16 del Decreto Supremo Nº 24051 de 29 de junio de 1995, quedando redactado de la siguiente forma:

"ARTÍCULO 16.- (DIFERENCIAS DE CAMBIO). Para convertir en moneda nacional las diferencias de cambio provenientes de operaciones en moneda extranjera o moneda nacional con mantenimiento de valor, el contribuyente se sujetará a la Norma de Contabilidad Nº 6, revisada y modificada por el Consejo Técnico Nacional de Auditoria y Contabilidad - CTNAC del Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia, en fecha 8 de septiembre de 2007."

II. Se modifica el Artículo 38 del Decreto Supremo Nº 24051, quedando redactado de la siguiente forma:

"ARTÍCULO 38.- (EXPRESIÓN DE VALORES EN MONEDA CONSTANTE). Los Estados Financieros de la gestión fiscal que constituyen base para la determinación de la utilidad neta imponible, serán expresados en moneda constante admitiéndose para el efecto únicamente la reexpresión por la variación de la Unidad de Fomento de Vivienda - UFV de acuerdo a publicación oficial, aplicando el Segundo Párrafo del apartado 6 de la Norma Contable Nº 3 (Estados Financieros a moneda constante -

[4] Modificado por el Decreto Supremo 29387 de 19/12/2007

ajuste por inflación) revisada y modificada en septiembre de 2007 por el Consejo Técnico Nacional de Auditoria y Contabilidad - CTNAC del Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia"

Artículo 3°.- (REGLAMENTACIÓN) La Administración Tributaria queda facultada para establecer los procedimientos necesarios para la aplicación del presente Decreto Supremo.

Resoluciones Administrativas (RA) y Resoluciones Normativas de Directorio (RND)

El Servicio de Impuestos Nacionales, mediante Resoluciones Administrativas y Resoluciones Normativas de Directorio expresas, aprueba las normas de contabilidad, como las que se detallan:

- La Resolución Administrativa 005-0041-99 de 13/08/99 en el numeral 36 (Aplicación de Normas Técnicas de Auditoría y Contabilidad), aprueba las Normas de contabilidad que tienen relación con la determinación de la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas. NC 1, NC 2, NC 4, NC 5, NC 7, NC 8, NC 9 y BNC2.
- La Resolución Administrativa 05-0015-01 de 11/04/2001, resuelve autorizar la vigencia de la Norma de Contabilidad N° 11.

Resolución Normativa de Directorio 10.0002.08 de 4/01/2008 Elaboración de Estados Financieros en el marco del Decreto Supremo 29387

Resuelve en su Artículo 1.- (Normas de Contabilidad Nos. 3 y 6) que la Administración Tributaria reconoce la vigencia de las Normas de Contabilidad Nro. 3 ESTADOS FINANCIEROS A MONEDA CONSTANTE (Ajuste por Inflación) y Nro. 6 TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO Y MANTENIMIENTO DE VALOR, emitidas por el Consejo Técnico Nacional de Auditoria y Contabilidad, a partir del 20 de diciembre de 2007, relacionadas con la determinación de la utilidad neta imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

Resolución Normativa de Directorio 10.0004.08 de 18/01/2008
Modificación y complementación a la RND 10.0002.08

Modifica el Artículo 1.- (Modificación) I. Se modifica el Artículo 1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0002-08 de 4 de enero de 2008, por el siguiente texto:

"**Artículo 1.- (Normas de Contabilidad Nos. 3 y 6)** En el marco de lo establecido por el Decreto Supremo N° 29387, la Administración Tributaria reconoce la vigencia de la **Norma de Contabilidad N° 3** ESTADOS FINANCIEROS A MONEDA CONSTANTE (Ajuste por Inflación), con excepción del apartado 3 y la Norma de Contabilidad N° 6 TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO Y MANTENIMIENTO DE VALOR, emitidas por el Consejo Técnico Nacional de Auditoria y Contabilidad del Colegio de Auditores o Contadores Públicos Autorizados de Bolivia, relacionadas con la determinación de la utilidad neta imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE)".

II. Se modifica el Artículo 2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0002-08 de 4 de enero de 2008, por el siguiente texto:

"**Artículo 2.- (Elaboración de Estados Financieros)** I. A efectos de la determinación de la utilidad neta imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), los Estados Financieros de las Empresas correspondientes a la gestión fiscal con cierre al 31 de diciembre de 2007, deberán ser elaborados considerando las modificaciones establecidas en el Artículo 2 del Decreto Supremo N° 29387, respecto a la reexpresión de las diferencias de cambio y valores en moneda constante. II. Las empresas con cierre de gestión fiscal posterior al 31 de diciembre de 2007, deberán elaborar sus Estados Financieros con las modificaciones establecidas en el Artículo 2 del Decreto Supremo N° 29387, respecto a la reexpresión de las diferencias de cambio y valores en moneda constante".

Resolución Normativa de Directorio 101800000004 de 2/03/2018
Presentación de Estados Financieros y de
Información Tributaria Complementaria en físico y digital

b) Estados Financieros: Son los documentos físicos y/o electrónicos, establecidos y preparados conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA),

que deberán reflejar la situación financiera y económica de la empresa al cierre de la gestión fiscal que corresponda, conforme lo establecido en los Artículos 36 y 39 del Decreto Supremo N° 24051.

Los Estados Financieros deberán incorporar la aplicación de las Normas Técnicas de Contabilidad relativas a la determinación de la Base Imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), puestas en vigencia por la Administración Tributaria mediante Resolución Administrativa expresa, conforme establece el Artículo 48 del Decreto Supremo N° 24051. Cualquier otra norma técnica o disposición emitida por otra instancia, no tendrá efecto para la determinación del IUE.

f) Información Tributaria Complementaria: Consiste en la información respecto al reconocimiento y cumplimiento de obligaciones tributarias preparada por el contribuyente a partir de la información presentada en las Declaraciones Juradas, registros tributarios auxiliares y en los Estados Financieros correspondientes a un determinado periodo de tiempo. Ésta información es expuesta en Anexos Tributarios.

Comunicados emitidos por la Autoridad competente

A través de su página web, el Servicio de Impuestos Nacionales comunicó a la población en general y a los contribuyentes en particular, que se encuentra vigente el artículo 38 del Decreto Supremo N° 24051 referente a la expresión de valores en moneda constante de los Estados Financieros para la determinación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE); en tal sentido, para efectos tributarios los ajustes o actualizaciones establecidos en la normativa tributaria realizados en función a la variación de la UFV no han sufrido ninguna modificación respecto a su cálculo, encontrándose plenamente vigentes los procedimientos legalmente establecidos, independientemente de la fluctuación de la UFV.[5]

Al respecto, la Unidad de Fomento de Vivienda - UFV, es una unidad de cuenta para mantener el valor de los montos denominados en moneda nacional y proteger su poder adquisitivo, la misma que será determinada por el Banco Central de Bolivia - BCB, sobre la base del Índice de Precios al Consumidor - IPC, calculado por el Instituto Nacional de Estadística - INE. (Bolivia L. 2., 2002)

[5] Comunicado emitido por el Servicio de Impuestos Nacionales en marzo de 2021

El Banco Central de Bolivia en ejercicio de sus atribuciones legales, administrará el régimen de la Unidad de Fomento de Vivienda.

1. COLEGIO DE AUDITORES DE BOLIVIA (CAUB) - CONSEJO TÉCNICO NACIONAL DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD (CTNAC) – RESOLUCIÓN N° 03/2020 (Bolivia, http://www.auditorescontadoresbolivia.org/, 2022)

Colegio de Auditores de Bolivia (CAUB)

El Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia, es el organismo rector de la Contaduría Pública en Bolivia, es una entidad civil de carácter gremial profesional sin fines de lucro, de duración indefinida, conformada como ente de coordinación nacional, reconocida legalmente por el estado, a través de sus nueve colegios departamentales, afilia a profesionales auditores, contadores públicos, técnicos contadores y firmas consultoras, su objetivo fundamental es el de velar por el prestigio y ejercicio legal de la contaduría pública, promoviendo la jerarquización de sus afiliados, cumpliendo con su visión de ser la institución referente de prestigio para la profesión contable y de la sociedad en su conjunto, con calidad y los mejores estándares éticos.

Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC)

La Comisión de Normas de Contabilidad del Consejo Técnico Nacional de Auditoria y Contabilidad (CTNAC), del Colegio de Auditores Autorizados de Bolivia de conformidad con el Art. 49 de su estatuto orgánico, le faculta tomar decisiones relativas a Normas de Auditoría y Contabilidad para analizar, discutir, elaborar, revisar, actualizar, modificar y proponer recomendaciones acordes a lineamientos establecidos, para beneficio de usuarios, elaboradores y auditores de los estados financieros.

Resolución CTNAC N° 03/2020 de 8/12/020 Suspensión del Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes (AITB) que resuelve:

Artículo Primero.- Suspender el ajuste integral por inflación de estados financieros, de acuerdo con la Norma de Contabilidad Nº 3 (NC 3) “Estados Financieros a Moneda Constante” (Revisada y Modificada en septiembre de 2007) a partir del 11 de diciembre de 2020. Para reiniciar la reexpresión monetaria el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del CAUB necesariamente deberá pronunciarse, de acuerdo a lo establecido en la NC 3. Para las consideraciones especiales que requieran la aplicación de este pronunciamiento, deberán tomarse en cuenta los principios de materialidad y

relevancia establecidos en la Norma de Contabilidad Nº 1 (NC 1). Los hechos más relevantes relacionados con la aplicación de esta Resolución, deberán ser adecuadamente revelados mediante notas a los estados financieros.

Artículo Segundo.- Abrogar la Resolución CTNAC 01/2008 de 11 de enero de 2008 emitida por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del CAUB y dejar sin efecto el ajuste por inflación a partir de la vigencia del presente pronunciamiento.

Vigencia:

La presente Resolución tendrá vigencia a partir del 11 de diciembre de 2020. No se permite su aplicación anticipada.

Norma de Contabilidad N° 3 Estados Financieros a Moneda Constante (Ajuste por inflación) (Mendoza, 2005)

La reexpresión de los estados financieros en Bolivia, o lo que se llama "Estados Financieros a Moneda Constante" (de acuerdo a la Norma Contable Nº 3), tiene por finalidad mostrar la variación entre la paridad cambiaria de la moneda del boliviano con respecto a la moneda del dólar estadounidense.

El objetivo de esta norma técnica es lograr que los estados financieros estén expresados en moneda constante, a fin de neutralizar las distorsiones que sobre ellos produce la inflación.

2. RESULTADOS

Los resultados del presente trabajo se resumen en:

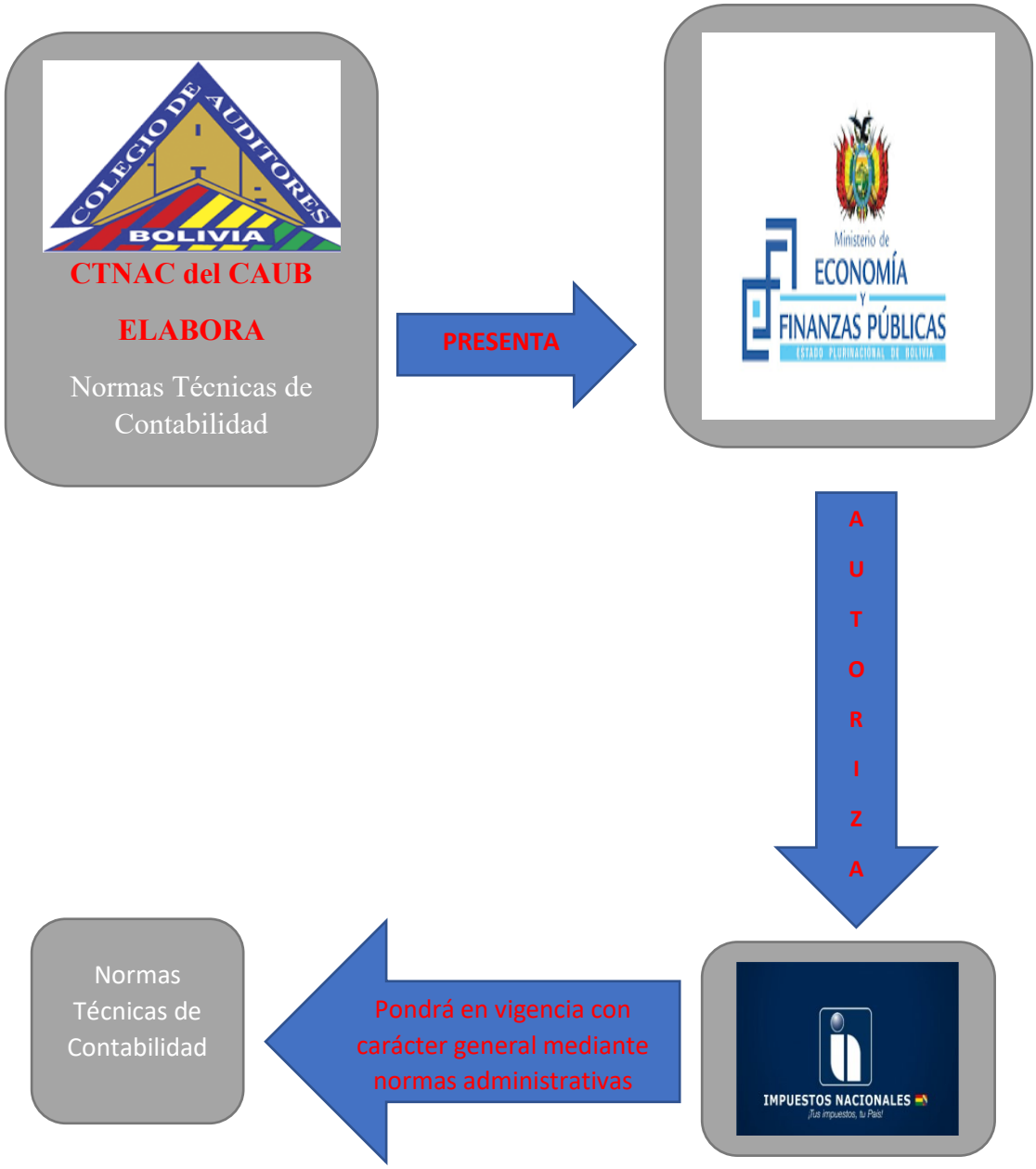
a. Incumplimiento de la Normativa Tributaria por parte del CAUB

El procedimiento para que una Norma Técnica de Contabilidad sea aprobada por la Administración Tributaria, está establecido en el Decreto Supremo 24051 que en su artículo 48 señala: Previa autorización de la Secretaría Nacional de Hacienda, la Administración Tributaria pondrá en vigencia con carácter general, mediante normas administrativas pertinentes, la aplicación de las Normas Técnicas que emita el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del Colegio del Auditores de Bolivia que éste eleve a su consideración respecto a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados relativos a la determinación de la base imponible de este impuesto.

Se aclara que la Secretaría Nacional de Hacienda actualmente se denomina Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

Mediante el siguiente flujograma se explica el cumplimiento del artículo señalado, cuyo procedimiento se resume en que cualquier norma o Resolución emitido por el CTNAC, debe ser puesto en consideración al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, quien autoriza al Servicio de Impuestos Nacionales, para que ésta instancia la apruebe, mediante Resolución expresa; caso contrario no se adopta, como lo que ha ocurrido con la Resolución N° 02/2020.

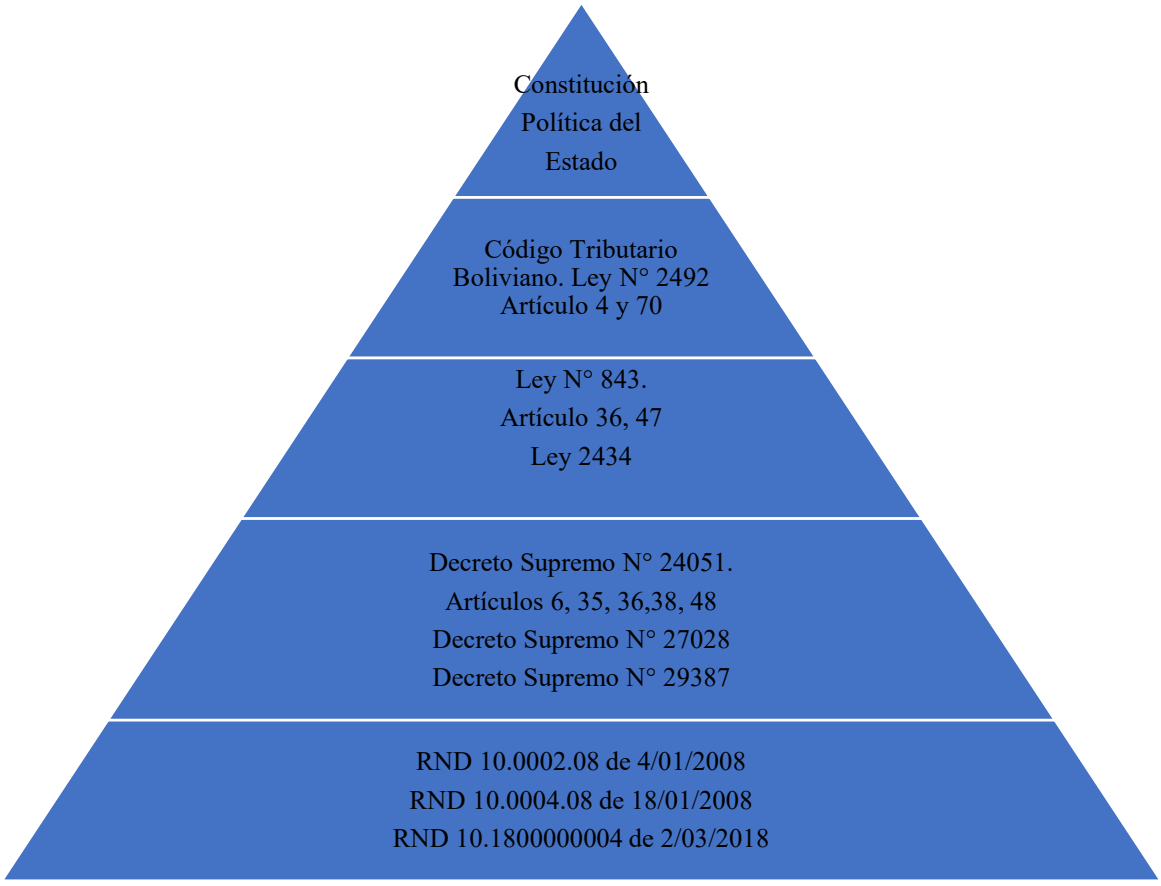
FLUJOGRAMA



Fuente: Elaboración propia

b. Discrepancia entre la norma técnica contable y la jerarquía de la norma tributaria.

La Resolución emitida por el CAUB, ha generado omisión en el cumplimiento de la normativa citada en la siguiente pirámide de Kelsen. (con fines enunciativos y no limitativos)



Fuente: Elaboración propia.

c. Cultura tributaria

Es una combinación de conocimientos, hábitos y actitudes que deben practicarse de forma habitual, no solo comprende el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sino va ligada a la moral y ética de la ciudadanía en general.

d. Riesgos, desventajas y consecuencias

d.1. El CAUB no ha cumplido con la jerarquía de la normativa tributaria que establece el artículo 5 del Código Tributario Boliviano ni con el artículo 48 del DS 24051, generando discrepancia y confusión en la sociedad, contribuyentes y usuarios internos y externos.

d.2. Algunas instituciones han generado debate sobre el tema específico y los profesionales han realizado cursos, seminarios, conversatorios, talleres, etc. sugiriendo realizar el ajuste de los Estados Financieros por fuera, procedimiento que incrementaría el riesgo tributario en la empresa y ocasionaría un posible proceso de determinación o

fiscalización, porque reflejaría distorsiones entre los registros contables, mayores, estados financieros (EE.FIN), declaraciones juradas (DD.JJ.), registros de compras y ventas (RCV) y anexos tributarios, denotando también incumplimiento a la normativa tributaria. Al respecto, el sujeto pasivo debe presentar sus Estados Financieros al Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en el momento de hacerlo, el Estado de Resultados expondrá la cuenta Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes (AITB) con saldo cero (0), pero en el momento de presentar la Información Tributaria Complementaria (ITC) en el Anexo 7 y 8, en otras regularizaciones, se reflejará la cuenta AITB con un código de cuenta e importe, lo que genera una contradicción de exposición de la información. Es decir, que la información que no ha sido elaborada en base al Decreto Supremo N° 24051, presentará un grado bajo de confiabilidad de los Estados Financieros, ocasionando que exista un mayor riesgo tributario; por lo cual en un futuro la Administración Tributaria podría revisar si los saldos expuestos para determinar la base imponible del IUE es correcta o incorrecta.

e. Obligaciones, riesgos, ilícitos, deuda y efecto tributario en los EE.FIN

e.1. Obligaciones tributarias

El sujeto pasivo tiene varias obligaciones tributarias establecidas en el artículo 70 del Código Tributario Boliviano y debe proporcionar al Servicio de Impuestos Nacionales diversas fuentes de información como por ejemplo Declaraciones Juradas, Registros de Compras y Ventas, Registros tributarios, Estados Financieros, Anexos Tributarios, etc.

e.2. Riesgos tributarios

Las diferencias detectadas en la información expuesta en los registros contables, plan de cuentas, mayores, anexos tributarios y estados financieros, originarían las fiscalizaciones correspondientes y alimentarían la matriz de riesgos cuyo análisis es realizado por un sistema informático estableciendo un nivel bajo, medio y alto, de forma latente.

e.3. Ilícitos tributarios, causas y efectos

La omisión en el cumplimiento de la normativa tributaria, en el caso de que el contribuyente no realice la reexpresión establecida por la norma legal o lo hace fuera de plazo generaría ilícitos tributarios e incumplimientos a deberes formales.

(Nacionales, www.impuestos.gob.bo, 2022) En el programa especial Impuestos Contigo con el tema Aplicación de la Norma Contable N° 3, explican que las fuentes de

información tienen como objetivo, que el contribuyente declare lo que corresponde y detallan las causas y efectos, para el análisis correspondiente:

Causa	Efecto
La empresa o contribuyente con ingresos mayores a Bs1.200.000, no realiza la reexpresión conforme la NC N° 3 lo hace mediante una planilla adicional con la descripción en el ANEXO N° 7 y 8.	En el ANEXO N° 8, se solicita código de la cuenta contable Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes (AITB) y la normativa que lo sustenta.
	En el Estado de Resultados, la cuenta AITB se expondrá con saldo cero, sin embargo, en el ANEXO N° 8 el AITB expondrá un importe diferente con saldo deudor o acreedor, dependiendo de la naturaleza y composición del Balance General: • En el caso de que el patrimonio sea mayor al activo, generará un gasto deducible para el IUE. • En el caso de que el activo sea mayor al patrimonio, generará un ingreso imponible para el IUE e incrementaría la base imponible.
	Genera inconsistencia de datos, que no pueden cometer los sujetos pasivos.
	No refleja la correcta exposición en los EE.FIN. vulnerando un principio de contabilidad generalmente aceptado.
	Omisión en el cumplimiento de criterios internacionales como las DD.JJ., RCV y EEFIN.
La empresa o contribuyente con ingresos mayores a Bs1.200.000, no realizó la reexpresión conforme la NC N° 3 y presentó sus estados financieros de la gestión 2021, antes de la fecha de vencimiento.	Cuando actualice, conforme el DS 24051, generará otro IUE.
	Deberá rectificar la DDJJ F-500 y obtendrá otro resultado tributario.
	Deberá solicitar la anulación de la DDJJ F-605
	No podrá volver a enviar un EE.FIN con Dictamen de Auditoría, porque estaría reconstruyendo su contabilidad.

e.4. Deuda tributaria

Cuando se elude el cumplimiento de la normativa tributaria, en los que se destacan Resoluciones contables que afectan la determinación en este caso de la base imponible para el pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), genera Deuda Tributaria.

e.5. Efecto Tributario en los Estados Financieros

Al realizar los ajustes solo en los anexos tributarios y no en los registros contables, la información expuesta en los Estados Financieros sería inconsistente y sobre todo en el caso de que los contribuyentes tengan ingresos mayores a Bs1.200.000, generarían otros procedimientos como la rectificatoria y anulación de la Declaración Jurada, dependiendo de la naturaleza y la composición del Balance General, generando otros costos adicionales.

3. DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES

Como se ha descrito, la autoridad competente representada por el Servicio de Impuestos Nacionales, institución recaudadora que cumple su rol de control y fiscalización en materia tributaria, ha demostrado que, en cumplimiento a la normativa tributaria vigente, los Estados Financieros deben ser actualizados en cumplimiento al artículo 38 del D.S N° 24051 y la que se describió en el numeral 2 (AUTORIDAD COMPETENTE Y PRELACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE).

El CTNAC del CAUB, cometió el error de no cumplir con lo que dispone el artículo 48 del Decreto Supremo N° 24051 descrito en el numeral 4 inciso a. (INCUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA POR PARTE DEL CAUB); este artículo señala que la Administración Tributaria pondrá en vigencia la aplicación de Normas Técnicas que emita el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores siempre y cuando hayan sido autorizadas por el Ministerio de Economía y Finanzas públicas, proceso que en este caso no se cumple, al evidenciar que el CTNAC no ha realizado este procedimiento antes de emitir la Resolución, generando una contradicción entre la norma tributaria y la Norma Técnica Contable que conlleva a ciertos riesgos, consecuencias y desventajas que afectan principalmente a los sujetos pasivos, porque son ellos los que deben pagar sus impuestos en la forma, medios y plazos establecidos por la Administración Tributaria..

Finalmente, en cumplimiento a la jerarquía de la normativa tributaria; los contribuyentes deben seguir actualizando sus estados financieros conforme al artículo 38 del D.S. 24051, en tanto no se modifique; considerando que no aplicar la norma tributaria, causa una distorsión en los Estados Financieros, ya que el Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes es una cuenta de resultado que puede generar un saldo positivo o negativo, dependiendo de la naturaleza de las actividades de los sujetos pasivos, y por lo tanto afecta a los

registros contables, mayores, estados financieros, anexos tributarios, información tributaria complementaria, cálculo y pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

BIBLIOGRAFÍA

Trabajos citados

Andres, U. M. (Diciembre de 2007). *Análisis en la Aplicación de la Norma Contable 3 revisada respecto al artículo 38 del DS 24051*. Obtenido de http://repositorio.umsa.bo/xmlui/handle/123456789/14387

Bolivia, C. d. (1 de abril de 2022). *http://www.auditorescontadoresbolivia.org/*.

Bolivia, C. d. (1 de 04 de 2022). *www.auditorescontadoresbolivia.org/*.

Bolivia, L. 2. (21 de 12 de 2002). *https://www.bcb.gob.bo*. Obtenido de https://www.bcb.gob.bo/?q=servicios/ufv/reglamentos/ley2434

López, E. (2019). *Auditoría Impositiva o Fiscal (con un enfoque práctico).* La Paz - Bolivia: Gráficos Punto & Imagen.

Mendoza, J. A. (2005). Estados Financieros a Moneda Constante. *Perspectivas. Vol. 8, num 2* , 1,2.

Nacionales, S. d. (marzo de 2021). *Comunicado*. Obtenido de www.impuestos.gob.bo

Nacionales, S. d. (7 de abril de 2022). *www.impuestos.gob.bo*. Obtenido de https://fb.watch/cePnq0aEHN/

Nacionales, S. d. (s.f.). *www.impuestos.gob.bo*. Obtenido de http://impuestos.gob.bo

Ramon, V. H.-S. (2019). *Investigación Científica Educacional.* La Paz - Bolivia: Tamia Ulcuango Quilumbaquin.