
Implicancias Fiscales de la Aprobación de la Revisión de las NC 3 y 6

Como es de público conocimiento, el Consejo Nacional de profesionales en Auditoría del Colegio de Auditores de Bolivia aprobó, con fecha 8 de septiembre de 2007, la revisión de las Normas Contables N° 3 y N° 6 (en adelante, "NC3" y "NC6"), las cuales regulan los "Estados Financieros a Moneda Constante (Ajuste por Inflación)" y el "Tratamiento Contable de las Diferencias de Cambio y Mantenimiento de Valor".

Dicha revisión, en ambas NC, tiene vigencia a partir del período (gestión) anual que se inicie a partir el 1° de octubre de 2007, por lo que en principio no sería aplicable para la gestión que finalizará el 31 de diciembre de 2007, aunque se aconseja su aplicación con anterioridad.

Sobre el particular, desde la óptica tributaria y sin entrar a analizar a detalle todas las implicancias contables del contenido de la norma pues no es ese el objeto del presente comentario, resulta importante observar que la NC3 dispone que el ajuste de los rubros no monetarios de los estados financieros, para ser reexpresados a moneda constante, debe efectuarse mediante un coeficiente corrector resultante de dividir el Índice de Precios al Consumo (IPC) correspondiente a la fecha del ajuste por inflación (es decir, a la fecha de la reexpresión a moneda constante) por el mismo índice vigente al momento o período de origen de la partida sujeta a ajuste. Asimismo, admite, en ciertas circunstancias especiales, considerar a los efectos de la reexpresión la variación de la moneda nacional con relación a una moneda extranjera relativamente estable, pero se indica que en dicho caso, necesariamente, todas las entidades deberán utilizar el mismo índice. Por otro lado, cabe destacar que la NC3 prevé que el ajuste integral por inflación se aplicará sólo cuando la tasa anual (doce últimos meses) de inflación sea de aproximadamente 12% o más, calculada en base a un "Índice General de Precios" confiable y siempre que se pronuncie expresamente el Consejo, mediante una resolución en forma oportuna; mientras tanto, los estados financieros no serán reexpresados.

Al respecto, cabe señalar que la NC3 en su versión anterior no preveía que en ciertas circunstancias no se reexpresasen los estados financieros, e incluso admitía a texto expreso la utilización de otros índices como, por ejemplo, la cotización oficial del dólar estadounidense (el cual se utilizaba en la práctica).

Por su parte, la nueva NC6 ya no admite que en la misma cuenta de resultados se registren las diferencias de cambio emergentes de modificaciones en la paridad cambiaria y el ajuste por inflación. Con anterioridad, lo preveía porque el índice utilizado para la reexpresión de los estados financieros era la variación de la cotización oficial del dólar estadounidense.

Como consecuencia de dichos cambios en las NC bolivianas, surgen, respecto de la determinación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), las implicancias que a continuación comentamos.

Primeramente, cabe mencionar que, el artículo 36 de la Ley N° 843 crea el IUE, tributo que "se aplicará en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las empresas al cierre de cada gestión anual, **ajustadas de acuerdo a lo que disponga esta Ley y su reglamento**". En el mismo sentido, el artículo 6 del Decreto Supremo (DS) N° 24051, reglamentario del IUE, considera utilidad neta imponible a aquella 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**" (los destacados nos corresponden).

Con relación a las diferencias de cambio, el artículo 16 del DS N° 24051, establece que "para convertir en moneda nacional las diferencias de cambio provenientes de operaciones en moneda extranjera, el contribuyente se sujetará a la Norma de Contabilidad N° 6 sancionada por el CEN del Colegio de Auditores de Bolivia en fecha 16 de junio de 1994".

Por otra parte, el artículo 38 del DS N° 24051, señala que "los Estados Financieros de la gestión fiscal, base para la determinación de la base imponible de este impuesto, serán expresados en moneda constante, **admitiéndose únicamente, a los fines de este impuesto**, la actualización por la variación de la cotización del Dólar Estadounidense aplicando el segundo párrafo del Apartado 6 de la Norma N° 3 (Estados Financieros a Moneda Constante - Ajuste por Inflación) del Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia".

Como puede observarse, hasta el momento, la normativa en materia del IUE mantiene en vigencia, para efectos de dicho tributo, las NC 3 y 6 anteriores, y admite, únicamente a efectos de la NC3 la reexpresión de los estados financieros utilizando la variación de la cotización del dólar estadounidense. Sobre el particular, sería lógico suponer que el DS N° 24051 será modificado por el Poder Ejecutivo en el futuro, para adaptarse a las nuevas normas contables locales, pero si ello no ocurriese, el mantenimiento de la actual reglamentación tendría las siguientes consecuencias:

- a efectos del IUE se deberá seguir aplicando las NC 3 y 6 en su anterior redacción, lo que determinaría que los estados financieros que los contribuyentes del IUE deben utilizar para determinar las utilidades sujetas al impuesto deberían cumplir con los requisitos de reexpresión y exposición de dichas normas contables. Esto originaría que los sujetos pasivos del IUE deberían preparar, en principio, dos estados financieros, uno con el criterio de las nuevas NC y otro con el criterio de reexpresión anterior, tomando como índice la variación del boliviano respecto de la cotización del dólar estadounidense.

En virtud de ello, contablemente podría adoptarse para la reexpresión la variación del IPC, y fiscalmente la variación en la cotización del dólar, lo que originaría claramente dos estados financieros con criterios de reexpresión diferentes, hecho que con anterioridad ya podía producirse - porque la anterior NC 3 preveía la utilización de la variación del IPC - aunque en la práctica, las empresas adoptaron la variación del dólar para no tener que preparar dos estados financieros.

Adicionalmente, y suponiendo que se cumple con la condición prevista en el párrafo 6 de la nueva NC3, según el cual podrá utilizarse, en circunstancias especiales, la variación de la moneda nacional con relación a una moneda extranjera relativamente estable, a los efectos de la reexpresión, debiendo necesariamente todas las entidades utilizar el mismo índice, y se adoptara la relación del boliviano respecto del dólar estadounidense, podría ocurrir que la inflación no supere el 12% y que el Comité Técnico, en consecuencia, no se pronunciase sobre la aplicación, por lo cual los estados financieros a efectos contables no deberían ser reexpresados; sin embargo, del punto de vista fiscal y

solamente para la liquidación del IUE, igualmente se debería preparar, en dicho caso, un estado financiero reexpresado bajo las condiciones del artículo 38 del DS N° 24051.

- actualmente, si una empresa decide aplicar la nueva NC 3 desde la gestión en curso - recordemos que la propia NC aconseja adoptar la misma con anterioridad al inicio de la nueva gestión posterior al 1 de octubre de 2007 - no correspondería (con la información actual) reexpresar los estados financieros por dicha gestión, pero igualmente a efectos del IUE se deberían preparar estados financieros reexpresados por la evolución de la variación del dólar.

En consecuencia, la no modificación de la normativa tributaria podría originar que los contribuyentes del IUE deban preparar dos estados financieros: uno con criterios contables de reexpresión y otro con criterios fiscales de reexpresión. Es evidente que, tal proceder, genera dificultades administrativas a las empresas y de fiscalización a la Administración Tributaria, por lo que estimamos que el Poder Ejecutivo adaptará el DS N° 24051; pero, si no lo hace, como lo hemos señalado anteriormente, los sujetos pasivos del IUE deberán preparar estados financieros fiscales, hecho que no es excepcional en normativas tributarias de otros países.

Por último, es importante aclarar que, la revisión de las NC 3 y 6 no afecta las actualizaciones fiscales de los créditos que pudiesen tener los contribuyentes en los diferentes impuestos, como ser: los créditos fiscales IVA o los quebrantos fiscales acumulados que se trasladan de un período fiscal a otro, los cuales seguirán siendo actualizados por la variación en la cotización de la UFV.