

LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIF)¹ Y LA CONCILIACIÓN FISCAL– EFECTOS PRACTICOS

RESUMEN

La ley 1314 de 2009 que, en hora buena, estableció la independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de información financiera, facultó al Gobierno Colombiano para emitir los decretos reglamentarios que introdujeron en nuestro país la obligatoriedad de utilizar las NIF. Siguiendo la ruta de independencia y reconociendo la entrada en vigencia del nuevo marco regulatorio contable, la reforma tributaria del año 2016 (Ley 1819) introdujo modificaciones al Estatuto Tributario (ET) para definir explícitamente los casos en los cuales el ET remite al marco normativo financiero para determinar las bases fiscales y aquellos en los cuales establece excepciones para que dicho marco financiero no afecte los valores fiscales de los diferentes rubros (patrimonio, ingresos, costos y gastos) a incluir en las declaraciones tributarias.

Como consecuencia de lo mencionado en el párrafo anterior, las cifras de los estados financieros, bajo las NIF, presentan diferencias con los montos a incluir en las declaraciones de renta. En este artículo se presenta la actualización del documento publicado en esta misma revista en el primer trimestre de 2016 denominado “Las Normas de Información Financiera y el Libro Tributario”, considerando la casuística de los mismos escenarios presentados en dicho artículo en 2016, teniendo en cuenta el nuevo artículo 772-1 ET introducido por la Ley 1819 de diciembre de 2016 y su decreto reglamentario 1998 del 30 de noviembre de 2017 en lo pertinente a la “Conciliación Fiscal”. Igualmente se ofrecen conclusiones sobre los efectos prácticos al preparar la información financiera y la tributaria, mencionando reflexiones sobre escenarios no ilustrados en los ejemplos preparados.

Palabras Clave

Conciliación fiscal; Control de detalle; Reporte conciliación fiscal; Libro Tributario; Saldos NIF; Saldos fiscales.

CONTENIDO

Página

INTRODUCCION

4

RESUMEN DEL EJERCICIO PRÁCTICO PROPUESTO

5

1. CUENTAS POR COBRAR (CXC)

1.1 Evaluaciones de medición –provisión fiscal “Libro Tributario” decreto 2548 de 2014 en diciembre 2016 – “Libro Tributario” en 2017 y libro fiscal “Control de detalle” en 2018- deterioro IFRS-NIF en 2017 y 2018

7

1.2 Transacciones realizadas en los años 2017 y 2018 relativas a las cuentas por cobrar

8

1.3 Efectos de provisión de cartera en el Activo- Patrimonio fiscal y en el Resultado fiscal en el “Libro Tributario” en 2017 y libro fiscal “Control de detalle” en los años 2017 y 2018

9

¹ Se refiere a las Normas de Información Financiera que están compuestas por los marcos técnicos normativos contenidos en el Decreto Único Reglamentario (DUR) 2420 de 2015, el cual ha sido actualizado con los decretos 2496 de 2015 y 2131 de 2016, para los grupos 1 a 3. Las normas de los grupos 1 y 2 se fundamentaron en los estándares internacionales de presentación de reportes financieros y en el estándar internacional para Pymes, respectivamente, emitidos por el IASB (International Accounting Standards Board). Las del grupo 3, corresponde a un marco propio de contabilidad simplificada que no fue evaluado en el ejercicio que aquí se presenta.

IFRS: International Financial Reporting Standards. NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera. SME: Small & Medium Sized Entities

1.4 Efectos en deterioro de cartera en el activo y resultados – en saldos NIF años 2017 y 2018	10
1.5 Análisis saldos de provisión fiscal de cartera a enero y diciembre 2017 y a 31 de diciembre de 2018	12
1.6 Comparación de saldos fiscales– “Libro Tributario”- libro fiscal “Control de detalle”- y saldos NIF en los años 2017 y 2018	13
1.7 Observaciones relativas a los resultados obtenidos	13

2. INVENTARIOS

Página

2.1 Evaluaciones de medición – libro tributario decreto 2548 de 2014 en diciembre 2016 – “Libro Tributario” en 2017 y libro fiscal “Control de detalle” en 2018 – ajuste a valor neto realizable VNR IFRS-NIF en 2017 y 2018	15
2.2 Transacciones realizadas en los años 2017 y 2018 relativas a los inventarios	16
2.3 Efectos del ajuste a VNR y por dadas de baja de inventarios en el activo-patrimonio fiscal y en el resultado fiscal en el “Libro Tributario” y/o libro fiscal “Control de detalle” en los años 2017 y 2018.	17
2.4 Efectos ajuste a vnr - deterioro inventarios en el activo y resultados – en saldos nif años 2017 y 2018	20
2.5 Comparación de saldos fiscales– “Libro Tributario” y/o libro fiscal “Control de detalle” - y saldos nif en los años 2017 y 2018	21
2.6 Observaciones relativas a los resultados obtenidos	22

3. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (PP&E)

3.1 Evaluaciones de medición – “libro tributario” decreto 2548 de 2014 en diciembre 2016 – “Libro Tributario” en 2017 y/o libro fiscal “Control de detalle” en 2018 - ajuste por revaluación IFRS-NIIF en 2017 y 2018	24
3.2 Transacciones realizadas en los años 2017 y 2018 relativas a la PP&E	26
3.3 efectos en depreciación de ajustes por revaluación en activo -patrimonio fiscal y en el resultado fiscal en el “Libro Tributario” y/o libro fiscal “Control de detalle” así como en activo y resultados en registros contables NIF año 2017 y 2018	28
3.4 Resumen de efectos acumulados PP&E en activo - patrimonio fiscal, resultado fiscal en el “Libro Tributario” y/o libro fiscal “Control de detalle” y en saldos NIF 2017 y 2018	30
3.5 Comparación de saldos fiscales– “Libro Tributario” y/o libro fiscal “Control de detalle”- y saldos NIF en los años 2017 y 2018	31
3.6 Observaciones relativas a los resultados obtenidos	32

4. CUENTAS POR PAGAR (CxP)

4.1 Evaluaciones de medición – cuentas por pagar: “libro tributario” decreto 2548 de 2014 en diciembre 2016 – “libro tributario” en 2017 y libro fiscal “control de detalle” en 2018- ajuste a valor presente NIF en 2017 y 2018	34
4. 2 Transacciones realizadas en los años 2017 y 2018 relativas a cuentas por pagar a proveedores y socios	35
4.3 Efectos del reconocimiento del valor presente (VP) en cuentas por pagar a socios	37
4.4 Comparación de saldos fiscales– “Libro Tributario” y/o libro fiscal “Control de detalle”- y saldos nif en los años 2017 y 2018	37
4.5 Observaciones relativas a los resultados obtenidos	38

5. PROVISIONES

5.1 Evaluaciones de medición – provisiones- “libro tributario” decreto 2548 de 2014 en diciembre 2016 – “libro tributario” en 2017 y libro fiscal “control de detalle” en 2018 – registro contingencias bajo NIF en 2017 y 2018	40
5.2 Transacciones realizadas en los años 2017 y 2018 relativas a provisiones	41
5.3 Comparación de saldos fiscales– “libro tributario”- libro fiscal “control de detalle”- y saldos NIF en los años 2017 y 2018	44
5.4 Observaciones relativas a los resultados obtenidos	45
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	45

INTRODUCCION

La entrada en vigencia de las NIF, en 2015 y 2016, para efectos de preparación y presentación de la información financiera de las personas naturales y jurídicas, generó un cambio drástico, frente a la cultura ancestral arraigada en nuestro país, según la cual, los registros y libros contables principalmente se preparaban con el fin de soportar las cifras a incluir en las declaraciones tributarias, más que, con el fin de mostrar la realidad económica de los entes respectivos. Es decir, la mencionada realidad, era imposible de reflejarse en la presentación de los estados financieros, cuando las normas contables entraban en contravía con los aspectos regulados en las normas tributarias.

Al haberse adoptado en nuestro país, el marco regulatorio de las NIF, para efectos de registros, libros contables y de presentación de estados financieros, sin que las normas tributarias sean las que reglen la preparación de estos, se está alcanzando el objetivo que persiguen las NIF de que la información financiera atienda la realidad económica.

Como consecuencia de ello y con la promulgación de la reforma tributaria (Ley 1819 de 2016) se confirma que la información base de preparación de las cifras tributarias, en algunos casos, no se puede tomar directamente de los saldos y transacciones medidos siguiendo las NIF, sino siguiendo los preceptos del Estatuto Tributario (ET), modificados con Ley 1819 mencionada, y los reglamentos del mismo. No obstante, en algunos casos el ET no contiene reglas independientes de las normas contables, sino que remite a ellas a la hora de requerir la presentación tributaria de una transacción o saldo específico.

Con la reforma tributaria indicada en el párrafo anterior, se derogó el periodo de transición de 4 años que el mismo legislador había establecido en el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 para que, todas las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables, se entendieran hechas al marco contable que aplicaba antes de la obligatoriedad de aplicar el nuevo marco de NIF. A cambio de ello, en la reforma tributaria se definieron casos en los que las normas tributarias aceptarán como reglas de medición lo establecido en las NIF, describiendo simultáneamente excepciones a dichas reglas generales de reconocimiento. Con el fin de establecer un camino para documentar la forma de reportar las diferencias entre los saldos y transacciones determinados bajo NIF y los mismos a reconocer para efectos fiscales, la reforma tributaria de 2016 adicionó el artículo 772-1 del ET denominado “Conciliación Fiscal”.

En vista del nuevo marco regulatorio antes descrito, el Gobierno colombiano, en el Decreto 1998 del 30 de noviembre de 2017, estableció las formas de reportar las diferencias que se presentan entre los montos que se van a reflejar en las declaraciones de impuestos y los valores de los libros contables preparados bajo las Normas de Información Financiera (NIF). Una de ellas, que podría ser más aplicable para aquellas entidades que tengan un volumen importante de diferencias entre los saldos determinados bajo NIF y los montos fiscales, es la del denominado “Sistema de control” de diferencias y la otra forma la de “conciliación” de las diferencias que se presenten entre las NIF y las disposiciones del ET. Por ello, en el presente ejercicio se presentan casos simulados de aplicación de transacciones tipo, que no solo servirán a quienes opten por la preparación del Sistema de control de diferencias, sino también para quienes se decidan por la otra opción que permite el Decreto 1998 de 2017, o sea, el de “conciliación” de las diferencias antes referidas. Será muy importante dar adecuado manejo de estas diferencias dado que seguramente los detalles y soportes serán requeridos por las autoridades de impuestos en sus procesos de fiscalización y porque el incumplir la obligación del sistema de control o de conciliación, puede generar sanciones por “irregularidad en la contabilidad”.

RESUMEN DEL EJERCICIO PRÁCTICO PROPUESTO

El presente ejercicio pretende constituirse en una herramienta útil para las empresas en la evaluación de los impactos prácticos que se generan en escenarios simulados en los principales rubros de los estados financieros, asumiendo aquellas situaciones que son de ocurrencia generalizada en el proceso de aplicación del marco normativo NIF basado en los estándares internacionales y la medición de las transacciones para efectos fiscales.

El análisis se realiza a partir del cierre del último año (2016) en el que las remisiones del ET a las normas contables se entendía realizado al marco contable anterior al de aplicación de las NIF, es decir el año 2017 (enero 1º al 31 de diciembre de 2017), y al cierre del año 2018 (31 de diciembre de 2018). Los ejemplos aquí simulados podrán ser útiles tanto para Compañías del denominado grupo 1 o del grupo 2, considerando que estas entidades durante el año 2016 debieron emplear, bien sea el Libro Tributario o el registro obligatorio de diferencias, estipulados en el Decreto 2548 de 2014 (derogado tácitamente con la promulgación de la Ley 1819 de 2016) y a partir de 2017 deberán dar cumplimiento al nuevo artículo 772-1 del ET de “Conciliación fiscal” antes descrito.

El ejercicio incluye la presentación de las diferencias en tres frentes y en tres momentos distintos, así:

1. Tratamiento de saldos a la fecha de inicio del primer año gravable de aplicación de la reforma tributaria promulgada con la Ley 1819 de 2016, es decir, enero 1º de 2017. Se presentan los supuestos sobre los cuales se preparó la información fiscal incluida en el “Libro Tributario” que manejaba la compañía siguiendo las normas vigentes hasta diciembre de 2016 y los utilizados para determinar las cifras bajo las NIF.
2. Para el año 2017, preparación de la información fiscal en el “Libro Tributario” que manejaba la compañía sin conocer el reglamento que se emitiría el 30 de noviembre de 2017 (decreto 1998) de acuerdo con las normas fiscales aplicables, con base en supuestos de movimientos mensuales realizados en los libros contables durante el año por la compañía. Teniendo en cuenta las transacciones supuestas, se preparan simultáneamente los resultados mensuales de las mismas siguiendo lo establecido en las NIF, indicando los supuestos utilizados para dar cumplimiento a las mismas.
3. Para el año el 2018, preparación de estados financieros de acuerdo con las normas NIF con base en supuestos de movimientos mensuales realizados en los libros contables durante dicho año por la compañía. Teniendo en cuenta las transacciones supuestas, se presentan simultáneamente las propuestas de reconocimiento mensual de las mismas para el denominado “Control de detalle” requerido por el Decreto 1998 de 2017, siguiendo los procedimientos que la compañía había implementado para el denominado “Libro Tributario”, en el que se reconocían las cifras fiscales requeridas ahora por el artículo 772-1 ET en el denominado el sistema de “Conciliación fiscal”.

Las áreas en las cuales se presentan escenarios de diferencias entre el tratamiento fiscal, teniendo en cuenta las modificaciones realizadas al ET en la Ley 1819 de 2016, y el del marco de las NIF son cuentas por cobrar; inventarios; propiedad, planta y equipo; propiedades de inversión, cuentas por pagar y provisiones. Para cada rubro evaluado se ha preparado una sección que incluye:

- a. Presentación del monto de las cifras fiscales y las cifras financieras NIF a 1º de enero de 2017.
- b. Bases empleadas para determinar las evaluaciones de medición seguidas con la normativa fiscal y las requeridas por NIF, para los años 2017 y 2018.
- c. Presentación de las transacciones mensuales realizadas por la compañía durante los años 2017 y 2018.
- d. Efectos del reconocimiento de las transacciones mencionadas en el literal c anterior, tanto en el “Libro Tributario” o libro fiscal de “Control de detalle” de los años 2017 y 2018, así como en la determinación de las cifras para NIF. Dichos saldos se presentan tanto para el rubro del activo o pasivo que se analiza, como para el correspondiente al estado de resultados respectivo.
- e. Cuadros que soportan en detalle la forma de establecer los diferentes saldos determinados, en los casos en los que haya lugar a ello.
- f. Presentación del resumen comparativo ejecutivo de las diferencias determinadas entre los saldos fiscales y las NIF, a enero 1º y diciembre 31 de 2017 y 2018.
- g. Preparación de un resumen de conclusiones denominadas en cada caso “Observaciones relativas a los resultados obtenidos”. Allí se plantean, en los casos aplicables, posibles escenarios para el registro en el “Libro Tributario” o libro fiscal de “Control de detalle” o también análisis adicionales de situaciones no incluidas en el caso práctico pero que podrían ser útiles en la evaluación del ejercicio a realizar por el lector.

Los siguientes son los supuestos generales:

1. La Compañía había implementado el “Libro Tributario” de acuerdo con lo permitido por el Decreto 2548 de 2014. Los detalles y procedimientos utilizados para preparar dicho libro sirven para lo que en el presente escrito se ha denominado el libro fiscal “Control de detalle”. No sobra llamar la atención del lector, que aun existiendo un número importante de diferencias entre los tratamientos contables y tributarios era válido y factible el uso de la opción del denominado sistema de “registros obligatorios” para los casos presentados en el presente ejercicio, a través, por ejemplo, del uso de subcuentas o cuentas auxiliares en el mismo sistema contable empleado. Para ello era indispensable contar con las facilidades del software utilizado.
2. Ver detalles del origen de las diferencias en cada rubro de los estados financieros en cada área mencionada.

DESARROLLO DEL EJERCICIO

1. CUENTAS POR COBRAR (CxC)

Se presentan a continuación los datos de este rubro de los estados financieros que permitirán determinar el saldo bajo NIF en la fecha de inicio de aplicación de la Ley 1819 de 2016.

A enero 1º de 2017 - Inicio aplicación Ley 1819/16	
Valor bruto a 31 de diciembre de 2016 (enero 1º 2017)	11.300
Provisión fiscal registrada	- 300 (1)
Valor Libro Tributario a Diciembre 31 2016 (Dcto 2548/14)	11.000
Deterioro para IFRS - NIF	- 1.300 (2)
Menos valor reconocido en Libro Tributario	300
Diferencia entre saldo fiscal y saldo IFRS-NIF	- 1.000
Valor reconocido en estados financieros según NIF	10.000

(1) Provisión \$300 - Registrada en libro tributario siguiendo lo indicado en el Decreto 2548 de 2014 a diciembre 31 de 2016 (enero 1º 2017) y tomada para efectos de la declaración de renta del año 2016 de acuerdo con las normas fiscales.

(2) Deterioro para IFRS-NIIF \$1.300 - Determinado según análisis de recuperabilidad de cuentas para cobrar bajo el nuevo marco normativo a diciembre 31 de 2016 (enero 1º de 2017).

1.1. EVALUACIONES DE MEDICIÓN –PROVISIÓN FISCAL “LIBRO TRIBUTARIO” DECRETO 2548 DE 2014 EN DICIEMBRE 2016 – “LIBRO TRIBUTARIO” EN 2017 Y LIBRO FISCAL “CONTROL DE DETALLE” EN 2018- DETERIORO IFRS-NIF EN 2017 Y 2018

SUPUESTOS:

- a) La política contable para determinar el deterioro de cartera de los años 2017 y 2018, de acuerdo con análisis de recuperabilidad de la misma. El valor fiscal que se solicita como deducción por provisión de cartera es el obtenido por el denominado método individual.
- b) El siguiente cuadro presenta un resumen de los saldos de cartera mayor de 360 días de vencida, de la provisión reconocida para efectos fiscales, según el literal anterior y el deterioro determinado bajo IFRS-NIF, en las siguientes fechas: A diciembre 31 de 2016 (enero 1º de 2017) la del final del primer año de vigencia de la Ley 1819/16 (31 de diciembre de 2017) y la del final del 2º año de vigencia de la Ley 1819 de 2016, teniendo en cuenta el decreto reglamentario 1998 de noviembre de 2017.

Fecha	Valor cartera con más de 360 días de vencida	Provisión fiscal a reconocer 33% cada año	Deterioro bajo IFRS
Enero 1º de 2017	\$ 910	\$300	\$ 1.300
Diciembre 31 de 2017	\$ 1.510	\$ 498	\$ 1.900
Diciembre 31 de 2018	\$ 1.710	\$ 564	\$ 2.150

- c) En mayo 2018 se recibe reporte de abogados, sobre imposibilidad de recuperación de cuentas por cobrar por \$510. Dicha cuenta se había reconocido como tal en Junio 2015. Fiscalmente se había solicitado deducción hasta diciembre de 2017 de \$337 (\$510 x 66%) por esa cuenta. Para NIF se reconoció 100% deterioro de esta cuenta, a diciembre 31 de 2017.
- d) En junio de 2018 se recuperó \$400 relativo a la CxC que se había reconocido en noviembre de 2013. Fiscalmente se había solicitado deducción hasta Diciembre de 2017 de \$264 (\$400 x 66%) por esa cuenta. Para NIF la cuenta tenía reconocido 100% deterioro, a Diciembre 31 2017

1.2 TRANSACCIONES REALIZADAS EN LOS AÑOS 2017 Y 2018 RELATIVAS A LAS CUENTAS POR COBRAR

La tabla 1 muestra las transacciones mensuales de ventas, cobros de cartera y baja en cuenta de cartera, realizadas entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017 y 2018. Tener presente que los valores positivos corresponden con saldos o movimiento débito, mientras que los negativos con saldos o movimiento crédito.

Tabla 1

TRANSACCIONES EN CUENTAS POR COBRAR EN 2017 y 2018										
	2017					2018				
	Saldo mes anterior	Ventas del mes	Cobros cartera	Baja de cuentas	Saldo fin de mes	Saldo mes anterior	Ventas del mes	Cobros cartera (2)	Baja de cuentas (1)	Saldo fin de mes
Enero 31	11.300	4.100	- 5.000		10.400	12.900	5.000	- 4.500		13.400
Febrero 28	10.400	4.100	- 5.000		9.500	13.400	5.000	- 4.500		13.900
Marzo 31	9.500	4.100	- 4.000		9.600	13.900	5.000	- 4.500		14.400
Abril 30	9.600	4.100	- 4.000		9.700	14.400	5.000	- 4.500		14.900
Mayo 31	9.700	4.100	- 4.000		9.800	14.900	5.000	- 4.500	- 510	14.890
Junio 30	9.800	4.100	- 4.000		9.900	14.890	5.000	- 4.900		14.990
Julio 31	9.900	4.100	- 4.000		10.000	14.990	5.000	- 4.500		15.490
Agosto 31	10.000	4.100	- 4.000		10.100	15.490	5.000	- 4.500		15.990
Septiembre 30	10.100	4.100	- 3.600		10.600	15.990	5.000	- 4.500		16.490
Octubre 31	10.600	4.100	- 3.600		11.100	16.490	5.000	- 4.500		16.990
Noviembre 30	11.100	4.100	- 3.500		11.700	16.990	5.000	- 4.500		17.490
Diciembre 31	11.700	4.900	- 3.700		12.900	17.490	5.000	- 4.500		17.990
Total año	11.300	50.000	- 48.400	-	12.900	12.900	60.000	- 54.400	- 510	17.990

(1) En Mayo 2018 se dan de baja cuentas por cobrar por \$510 reportadas por abogados como irrecuperables.

(2) Los cobros del mes de Junio 2018 incluyen la recuperación de \$400 de cuenta por cobrar originada en noviembre de 2015

Las transacciones realizadas durante los años 2017 y 2018 se determinaron con base en los supuestos arriba descritos y teniendo en cuenta la información sobre las políticas contables y el tratamiento fiscal adoptado para la determinación del deterioro (financiero-contable) y la provisión (fiscal) de cartera durante dichos periodos.

En las tablas 2 a 7 se ilustran los movimientos mensuales relativos a la provisión fiscal y deterioro de las cuentas por cobrar reconocidos para la preparación del Libro Tributario en el año 2017, el Libro de "Control de detalle" en el año 2018 y los registros contables de los años 2017 y 2018, siguiendo las prácticas requeridas por las NIF.

Adicionalmente se presenta en forma comparativa mensual la preparación de la misma información determinada para efectos fiscales y la reconocida bajo la normativa NIF. Ello permitirá determinar los saldos a 31 de diciembre de 2017 y 2018, bajo el nuevo marco normativo, así como los saldos a las mismas fechas para efectos fiscales.

1.3 EFECTOS DE PROVISION DE CARTERA EN EL ACTIVO-PATRIMONIO FISCAL Y EN EL RESULTADO FISCAL EN EL "LIBRO TRIBUTARIO" Y/O LIBRO FISCAL "CONTROL DE DETALLE" EN LOS AÑOS 2017 Y 2018.

Tener presente que los valores positivos corresponden con saldos o movimiento débito, mientras que los negativos con saldos o movimiento crédito.

Tabla 2

MOVIMIENTO PROVISION CUENTAS POR COBRAR LIBRO TRIBUTARIO - EFECTO EN EL ACTIVO FISCAL								
Mes	2017 (Libro Tributario - "Control de detalle")				2018 (Libro "Control de detalle")			
	Saldo provisión mes anterior	Aumento provisión (cargo resultados) (1) (1.1)	Retiro provision (2) (3)	Saldo fin de mes	Saldo provisión mes anterior	Aumento provisión (cargo resultados) (1) (1.1)	Retiro provision (2) (3)	Saldo fin de mes
Enero 31	- 300			- 300	- 798			- 798
Febrero 28	- 300			- 300	- 798			- 798
Marzo 31	- 300			- 300	- 798			- 798
Abril 30	- 300			- 300	- 798			- 798
Mayo 31	- 300			- 300	- 798		337	- 461
Junio 30	- 300			- 300	- 461		264	- 197
Julio 31	- 300			- 300	- 197			- 197
Agosto 31	- 300			- 300	- 197			- 197
Septiembre 30	- 300			- 300	- 197			- 197
Octubre 31	- 300			- 300	- 197			- 197
Noviembre 30	- 300			- 300	- 197			- 197
Diciembre 31	- 300	- 498		- 798	- 197	- 564		- 761
Total año	- 300	- 498	-	- 798	- 798	- 564	601	- 761

Tabla 3

MOVIMIENTO PROVISION CUENTAS POR COBRAR - EFECTO EN RESULTADO FISCAL								
Mes	2017 (Libro Tributario - "Control de detalle")				2018 (Libro "Control de detalle")			
	Provisión de cartera (1) (1.1)	Pérdidas de cartera (2)	Recuperación deducciones (3)	Efecto resultado fiscal	Provisión de cartera (1) (1.1)	Pérdidas de cartera (2)	Recuperación deducciones (3)	Efecto resultado fiscal
Enero 31				-				-
Febrero 28	-			-				-
Marzo 31	-			-				-
Abril 30	-			-				-
Mayo 31	-			-		173		173
Junio 30	-			-			264	- 264
Julio 31	-			-				-
Agosto 31	-			-				-
Septiembre 30	-			-				-
Octubre 31	-			-				-
Noviembre 30	-			-				-
Diciembre 31	498			498	564			564
Total año	498	-	-	498	564	173	- 264	473

A continuación las explicaciones de los movimientos realizados en las tablas 2 y 3.

(1) En diciembre 2017 se realiza el análisis de la provisión a registrar en libro tributario (control de detalle) de acuerdo con el valor aceptado fiscalmente al cierre del año, 33% cuentas vencidas > 360 días ($\$1.510 \times 33\% = \498).

(1.1) En diciembre 2018 se registra en Libro "Control de detalle" la provisión fiscal que se va a solicitar en la declaración de renta: 33% cuentas vencidas > 360 días ($\$1.710 \times 33\% = \564)

(1.2) Para NIF, con base en la evaluación de riesgo de recuperabilidad, el deterioro a 31 Diciembre 31 2017, se estimó en \$1.900 (\$600 a resultados del año). A diciembre 31 2018 \$2.150 (\$1.160 a resultados del año). Ver registro en tabla 4 del apartado 1.4

(2) En mayo 2018 se dan de baja cuentas por cobrar por \$510 reportadas por abogados como irreuperables. En Libro "Control de detalle" se reversa provisión de \$337 ($\$510 \times 66\%$), solicitando deducción neta por \$ 173 y en libros NIF se elimina cuenta por cobrar y deterioro de \$510 (ver registros en tablas 2 a 4)

(3) En junio 2018 se reversa provisión en Libro "Control de detalle" por \$264 por recuperación de cuentas (por \$400) que se habían provisionado en años anteriores en libros ($\$400 \times 66\%$) y que se habían ajustado por deterioro, en saldos NIF por \$400. Ver reversión en Libro "Control de detalle" en tabla 3 y reversión en NIF en tablas 4 y 5 del apartado 1.4.

1.4 EFECTOS EN DETERIORO DE CARTERA EN EL ACTIVO Y RESULTADOS – EN SALDOS NIF AÑOS 2017 Y 2018

A continuación se presenta el detalle de los movimientos que afectan el activo (cuentas por cobrar) y a los resultados (gastos por deterioro de cartera), durante los años 2017 y 2018 en libros contables NIF). Tener presente que los valores positivos corresponden con saldos o movimiento débito, mientras que los negativos con saldos o movimiento crédito.

Tabla 4

EFECTO EN DETERIORO DE CARTERA LIBROS NIF - ACTIVO										
Mes	2017					2018				
	Saldo del mes anterior	Aumento deterioro cartera (cargo resultados) (1.2)	Retiro deterioro por baja CxC	Revers deterioro	Saldo fin de mes	Saldo mes anterior	Aumento deterioro cartera (cargo resultados) (1.2)	Retiro deterioro por baja CxC (2)	Revers deterioro (3)	Saldo fin de mes
Enero 31	- 1.300				- 1.300	- 1.900				- 1.900
Febrero 28	- 1.300				- 1.300	- 1.900				- 1.900
Marzo 31	- 1.300				- 1.300	- 1.900				- 1.900
Abril 30	- 1.300				- 1.300	- 1.900				- 1.900
Mayo 31	- 1.300				- 1.300	- 1.900	510			- 1.390
Junio 30	- 1.300				- 1.300	- 1.390		400		- 990
Julio 31	- 1.300				- 1.300	- 990				- 990
Agosto 31	- 1.300				- 1.300	- 990				- 990
Septiembre 30	- 1.300				- 1.300	- 990				- 990
Octubre 31	- 1.300				- 1.300	- 990				- 990
Noviembre 30	- 1.300				- 1.300	- 990				- 990
Diciembre 31	- 1.300	- 600			- 1.900	- 990	- 1.160			- 2.150
Total año	- 1.300	- 600	-	-	- 1.900	- 1.900	- 1.160	510	400	- 2.150

Tabla 5

EFECTO DETERIORO DE CARTERA LIBROS NIF - RESULTADOS										
Mes	2017					2018				
	Saldo del mes anterior	Pérdidas por deterioro (1.2)		Ingresos por reversión deterioro	Efecto resultados libro NIF	Saldo del mes anterior	Pérdidas por deterioro (1.2)		Ingresos por reversión deterioro (3)	Efecto resultados libros NIF
Enero 31					-					-
Febrero 28	-				-	-				-
Marzo 31	-				-	-				-
Abril 30	-				-	-				-
Mayo 31	-				-	-				-
Junio 30	-				-	-		- 400		- 400
Julio 31	-				-	- 400				- 400
Agosto 31	-				-	- 400				- 400
Septiembre 30	-				-	- 400				- 400
Octubre 31	-				-	- 400				- 400
Noviembre 30	-				-	- 400				- 400
Diciembre 31	-	600			600	- 400	1.160			760
Total año	-	600	-	-	600	-	1.160	-	- 400	760

A continuación las explicaciones de los movimientos realizados en las tablas 4 y 5.

- (1) En diciembre 2017 se realiza el análisis de la provisión a registrar en libro tributario (control de detalle) de acuerdo con el valor aceptado fiscalmente al cierre del año, 33% cuentas vencidas > 360 días ($\$1.510 \times 33\% = \498). Véanse las tablas 2 y 3 del apartado 1.3.
- (1.1) En diciembre 2018 se registra en Libro "Control de detalle" la provisión fiscal que se va a solicitar en la declaración de renta: 33% cuentas vencidas > 360 días ($\$1.710 \times 33\% = \564). Véanse las tablas 2 y 3 del apartado 1.3.
- (1.2) Para NIF, con base en la evaluación de riesgo de recuperabilidad el deterioro a diciembre 31 2017, se estimó en $\$1.900$ ($\$600$ a resultados del año) - En diciembre 31 de 2018 $\$2.150$ ($\$1.160$ a resultados del año). Estos movimientos son correlativos con los realizados en la cuenta de deterioro del activo que se aprecian en la tabla 4.
- (2) En mayo 2018 se dan de baja Cuentas por cobrar por $\$510$ reportadas por abogados como irre recuperables. En el Libro Tributario se reversa provisión de $\$337$ ($\$510 \times 66\%$), solicitando deducción neta por $\$173$ (véanse tablas 2 y 3 del apartado 1.3) y en libros NIF se elimina cuenta por cobrar y deterioro de $\$510$ (ver tabla 4).
- (3) En junio 2018 en el Libro "Control de detalle" se reversa provisión de $\$264$ por recuperación de cuentas (por $\$400$) que se habían provisionado en años anteriores en libro tributario ($\$400 \times 66\%$) y que se habían ajustado por deterioro, en saldos NIF por $\$400$. Ver reversión en el Libro "Control de detalle" en tablas 2 y 3 del apartado 1.3 y reversión en NIF, tablas 4 y 5.

1.5 ANALISIS SALDOS DE PROVISION FISCAL DE CARTERA A ENERO Y DICIEMBRE 2017 Y A 31 DE DICIEMBRE DE 2018

Con base en los movimientos presentados en apartados anteriores durante los años 2017 y 2018, a continuación se presenta el soporte de la determinación de los saldos de la provisión fiscal de cartera acumulada a 31 diciembre de cada año (Enero 1 de 2017 y 31 de Diciembre de 2017 y 2018)

Tabla 6

SALDOS DE LA PROVISION FISCAL DE CARTERA 2017 - 2018

Detalle saldo de la provisión fiscal	Cuentas por cobrar mayor a 360 días	% provisión solicitada	Retiros provisión	Provisión registrada año	Provisión registrada acumulada	Origen provisión cartera acumulada a diciembre 2018	
A Enero 1 de 2017	910	33%			300		
Nuevas cuentas > 360 días en año 2017	600					66%	396
Saldo cuentas a diciembre 31 2017	1.510	33%		498	799		
Retiro CxC dada baja - Ver supuestos en 1.1	- 510	66%	- 337		462		
Recuperación CxC - Ver supuestos en 1.1	- 400	66%	- 264		198		
Nuevas cuentas > 360 días en año 2018	1.110					33%	366
Saldo cuentas a diciembre 31 2018	1.710	33%	- 601	564	762		762

Las cifras anteriores de los saldos de provisión de cartera fiscal corresponden al soporte del origen y evolución de dicha provisión de acuerdo con los montos solicitados y reportados en las respectivas declaraciones de renta.

1.6 COMPARACION DE SALDOS FISCALES– “LIBRO TRIBUTARIO”- LIBRO FISCAL “CONTROL DE DETALLE”- Y SALDOS NIF EN LOS AÑOS 2017 Y 2018

Con base en los movimientos presentados en los apartados anteriores, a continuación se presentan los saldos determinados de acuerdo con las normas fiscales vigentes para los años 2017 y 2018, reconocidos en el denominado Libro Tributario hasta el 31 de diciembre de 2016 (enero 1º de 2017) y en el libro “Control de detalle” a 31 de diciembre de 2017 y 2018 y simultáneamente comparados con los del marco normativo financiero (NIF), a las mismas fechas. Los resultados de dicha comparación permitirán presentar las observaciones sobre los efectos determinados con los escenarios evaluados o con alternativas a los mismos, de forma que ayuden a soportar las conclusiones que se presentan como resultado de los análisis realizados.

Tabla 7

RESUMEN COMPARATIVO DE SALDOS RELATIVOS A LA CARTERA									
RESUMEN COMPARATIVO: SALDOS FISCALES "LIBRO TRIBUTARIO" - LIBRO FISCAL "CONTROL DE DETALLE" AÑOS 2017 Y 2018 versus SALDOS NIF	Enero 1 2017			Diciembre 31 2017			Diciembre 31 2018		
	Valor fiscal (*)	Vr NIF (**)	Diferencia	Valor fiscal (*)	Vr NIF (**)	Diferencia	Valor fiscal (*)	Vr NIF (**)	Diferencia
CxC (antes de provisión y deterioro) (1)	11.300	11.300	-	12.900	12.900	-	17.990	17.990	-
Provisión - Deterioro estimado (1)	- 300	- 1.300	1.000	- 798	- 1.900	1.102	- 761	- 2.150	1.389
Valor diferencia neta en activo	11.000	10.000	1.000	12.102	11.000	1.102	17.229	15.840	1.389
Provisión-Deterioro de cartera (1)				498	600	- 102	564	1.160	- 596
Pérdidas de cartera				-	-	-	173	-	173
Recuperación deducciones				-	-	-	264	-	264
Reversión deterioro				-	-	-	-	400	400
Valor diferencia neta en resultados	-	-	-	498	600	- 102	473	760	- 287

(1) "Provisión" para referirse al término utilizado bajo normas fiscales. "Deterioro" corresponde al término usado en NIF

(*) Valor fiscal: Calculados según norma fiscal registrado en Libro Tributario - "Control de detalle"

(**) Valor estimado para preparar los estados financieros bajo NIF en los años 2017 y 2018

1.7 OBSERVACIONES RELATIVAS A LOS RESULTADOS OBTENIDOS

- En el escenario planteado en este ejercicio, la Compañía venía registrando durante el año 2016 en el denominado “Libro Tributario” el valor de la provisión de cartera aceptado por las normas fiscales² (Decreto 187/75, arts. 74 y 75). Durante el año gravable 2017, atendiendo lo exigido en el artículo 137 de la Ley 1819 de 2016, que adicionó el artículo 772-1 del ET, denominado “Conciliación fiscal”, la Compañía, mantuvo en el “Libro Tributario” el reconocimiento de los registros fiscales con diferencia respecto de los saldos financieros. En el decreto 1998 del 30 de noviembre de 2017, reglamentario del artículo 772-1 ET, se establecieron dos elementos para dar cumplimiento al cumplimiento de la obligación de documentar la “Conciliación fiscal”.

² Disponía el parágrafo 1 del artículo 4 del Decreto 2548 de 2014 que “el Libro Tributario es aquel libro auxiliar en el cual se registran los hechos económicos de acuerdo con el artículo 2 del presente Decreto.” A su vez, el artículo 2º aludido indicaba que “Las bases fiscales son aquellas determinadas con base en disposiciones fiscales y todas las remisiones a las normas contables.”. En el caso aquí evaluado, la provisión de cartera por registrar en el Libro Tributario, no proviene de una remisión a una norma contable, sino que tiene su propia disposición fiscal (Decreto 187/75 arts. 74 y 75) y por ello, esta es la que debería reconocerse en el Libro Tributario y no la norma financiera NIF.

El “Libro Tributario” podría cumplir con los requisitos establecidos en el decreto 1998 mencionado en el párrafo anterior, para el elemento allí denominado como “El control de detalle”. Con lo cual la Compañía podría denominar “Libro o Sistema de control de detalle” el sistema de registro de las transacciones cuyo monto fiscal difiere del monto financiero. Es decir, en dicho Libro fiscal de “Control de detalle”, seguiría reconociendo lo requerido por las normas fiscales (Decreto 187/75 Art 74 y 75), para la determinación de la provisión de cartera (métodos individual o general).

Respecto a las modificaciones introducidas a los artículos 105 y 145 del ET, por los artículos 61 y 87 de la Ley 1819 de 2016 en relación con “Realización de la deducción para los obligados a llevar contabilidad” y la “deducción de deudas de dudoso o difícil cobro” respectivamente; es importante considerar que de la lectura de dichas normas se puede colegir que para los años 2017 en adelante se mantienen las diferencias que ya existían en el reconocimiento financiero del deterioro de cartera bajo NIF y la determinación del monto fiscal de la provisión fiscal de cartera que es aceptable como deducción y menor valor de las cuentas por cobrar comerciales, para efectos tributarios.

2. Suponiendo un escenario alternativo, la Compañía podría estar reconociendo en el año 2016 la diferencia entre el saldo financiero (NIF) del deterioro de cartera y el monto de la provisión de cartera aceptado para efectos fiscales, mediante el sistema de registro obligatorio de diferencias, que prescribía el decreto 2548 de 2014. A partir del año 2017, atendiendo lo exigido en el artículo 137 de la Ley 1819 de 2016, que adicionó el artículo 772-1 ET sobre la “Conciliación fiscal” se podría tener planeado mantener el registro obligatorio de diferencias que venía llevando, mediante la preparación de conciliaciones entre las cifras fiscales de provisión de cartera en el activo-patrimonio fiscal, las deducciones fiscales a solicitar y las cifras financieras presentadas en el deterioro de la cartera en el activo y en el estado de resultados preparados de acuerdo con NIF. Con la emisión del decreto 1998 del 30 de noviembre de 2017, y teniendo en cuenta que durante el año 2017 la Compañía no ha llevado un “Libro Tributario”, el “Reporte de conciliación fiscal” establecido en dicho decreto 1998 como uno de los elementos de la “Conciliación fiscal” podría cumplir con el soporte de las cifras a incluir en su declaración de renta del año 2017 y siguientes.

2. INVENTARIOS

Se presentan a continuación los datos de este rubro de los estados financieros que permitirán determinar el saldo bajo NIF en la fecha de inicio de aplicación de la Ley 1819 de 2016.

A enero 1o de 2017	
Inicio aplicación Ley 1819 de 2016	
Valor bruto a 31 de diciembre de 2016 (enero 1o 2017)	19.500
Provisión fiscal	-
Valor Libro Tributario a Diciembre 31 2016 (Dcto 2548/14)	19.500
Ajuste al Valor neto realizable para IFRS - NIF	- 1.500
Menos valor reconocido en Libro Tributario	-
Diferencia entre saldo fiscal y saldo IFRS - NIF	- 1.500
Valor reconocido en estados financieros según NIF	18.000

(1) No se tiene registrada provisión alguna en “Libro Tributario” a 31 de diciembre de 2016

(2) Determinada según análisis de valor neto realizable (VNR) para existencias cuyo precio de mercado menos los gastos de venta es inferior al costo de las mismas.

2.1 EVALUACIONES DE MEDICIÓN – LIBRO TRIBUTARIO DECRETO 2548 DE 2014 EN DICIEMBRE 2016 – “LIBRO TRIBUTARIO” EN 2017 Y LIBRO FISCAL “CONTROL DE DETALLE” EN 2018 – AJUSTE A VALOR NETO REALIZABLE VNR IFRS-NIF EN 2017 Y 2018

SUPUESTOS:

- a) En años anteriores al 2017, para efectos fiscales, se presentaba el inventario con el mismo valor determinado en libros. La evaluación que se realizó de VNR arrojó la necesidad de efectuar ajuste para efectos NIF a partir de diciembre 2016. El inventario se valúa por el método promedio.
- b) A continuación se establece el valor de los ajustes por evaluación del VNR y la fecha de cada uno de estos. Estimación de ajustes a VNR:

Fecha	Ajuste a realizar
1º de enero de 2017	- 1.500
31 de diciembre de 2017	- 1.380
31 de diciembre de 2018	- 1.115

- c) Las existencias sobre las cuales se estimó el VNR (literal anterior) a enero 1º y diciembre 31 de 2017, se vendieron así:
- 40% en enero de 2017 (las que se tenían al 1º de enero de 2017) y en enero 2018 (las que se tenían en diciembre 31 de 2017)
 - 40% en febrero y 20% en marzo de cada año.
- d) En los años 2017 y 2018, como resultado del inventario físico, se ajustó el saldo en \$2,900 y \$ 1,700, respectivamente, por pérdida de mercancías de fácil destrucción. De acuerdo con artículo 64 del Estatuto Tributario el monto máximo que se puede tomar como deducible es de \$1.725 en 2015 y \$1.932 en 2016.

2.2 TRANSACCIONES REALIZADAS EN LOS AÑOS 2017 Y 2018 RELATIVAS A LOS INVENTARIOS

Las siguientes fueron las transacciones mensuales de compras, retiros y baja en cuenta de inventarios, realizadas entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017 y 2018. Tener presente que los valores positivos corresponden con saldos o movimiento débito, mientras que los negativos con saldos o movimiento crédito.

Tabla 8

TRANSACCIONES EN INVENTARIOS EN 2017 y 2018										
Mes	2017					2018				
	Saldo mes anterior	Compras del mes	Ventas mes (costo ventas)	Retiros por ajuste (1)	Saldo fin de mes	Saldo mes anterior	Compras del mes	Ventas mes (costo ventas)	Retiros por ajuste (1)	Saldo fin de mes
Enero 31	19.500	3.100	- 2.050		20.550	29.600	2.900	- 2.600		29.900
Febrero 28	20.550	3.100	- 2.050		21.600	29.900	2.900	- 2.600		30.200
Marzo 31	21.600	3.100	- 2.050		22.650	30.200	2.900	- 2.600		30.500
Abril 30	22.650	3.100	- 2.050		23.700	30.500	2.900	- 2.600		30.800
Mayo 31	23.700	3.100	- 2.050		24.750	30.800	2.900	- 2.600		31.100
Junio 30	24.750	3.100	- 2.050		25.800	31.100	2.900	- 2.600		31.400
Julio 31	25.800	3.100	- 2.050		26.850	31.400	2.900	- 2.600		31.700
Agosto 31	26.850	3.100	- 2.050		27.900	31.700	2.900	- 2.600		32.000
Septiembre 30	27.900	3.100	- 2.050		28.950	32.000	2.900	- 2.600		32.300
Octubre 31	28.950	3.100	- 2.050		30.000	32.300	2.900	- 2.600		32.600
Noviembre 30	30.000	3.100	- 2.050		31.050	32.600	2.900	- 2.600		32.900
Diciembre 31	31.050	3.900	- 2.450	- 2.900	29.600	32.900	2.900	- 2.600	- 1.700	31.500
Total año	19.500	38.000	- 25.000	- 2.900	29.600	29.600	34.800	- 31.200	- 1.700	31.500

- (1) Corresponde al ajuste de retiro del inventario y al registro en gastos de pérdidas por existencias de fácil destrucción. Para efectos fiscales, de acuerdo con artículo 64 del estatuto tributario, en el año 2017 se rechaza del gasto \$1.175 (\$2.900 menos \$1.725). En el año 2018 el 100% del ajuste se puede tomar fiscalmente como deducible.

Las transacciones realizadas durante 2017 y 2018, se determinaron con base en los supuestos arriba descritos y teniendo en cuenta: a) la información sobre las políticas contables y el tratamiento fiscal adoptado en relación con el reconocimiento del inventario, b) la determinación de ajustes al valor neto realizable (VNR) y c) la realización de ajustes a los saldos resultantes de inventarios físicos de dichos periodos.

A continuación se ilustran los movimientos mensuales reconocidos para la preparación del “Libro Tributario” y/o Libro “Control de detalle” relativos a los ajustes fiscales por dadas de baja de inventarios. Los ajustes por VNR no se incluyen en libros de soporte fiscal, dado que no son aceptados por las normas tributarias³.

2.3 EFECTOS DEL AJUSTE A VNR Y POR DADAS DE BAJA DE INVENTARIOS EN EL ACTIVO-PATRIMONIO FISCAL Y EN EL RESULTADO FISCAL EN EL “LIBRO TRIBUTARIO” Y/O LIBRO FISCAL “CONTROL DE DETALLE” EN LOS AÑOS 2017 Y 2018.

En las tablas 9 y 10 se detallan los movimientos que se requerirían en el “Libro Tributario” o libro fiscal “Control de detalle” para reflejar en los años 2017 y 2018 las partidas con efecto fiscal por los ajustes al inventario. Tener presente que los valores positivos corresponden con saldos o movimiento débito, mientras que los negativos con saldos o movimiento crédito.

Tabla 9

MOVIMIENTO INVENTARIOS DADOS DE BAJA Y AJUSTE VNR - ACTIVO - PATRIMONIO FISCAL										
Mes	2017 (Libro Tributario - "Control de detalle")					2018 (Libro "Control de detalle")				
	Saldo mes anterior provisión VNR	Aumento provisión VNR cargo resultados (2)	Retiro provisión (3)	Saldo fin de mes provisión VNR	Retiros por dada de baja de inventarios (1)	Saldo mes anterior provisión VNR	Aumento provisión VNR cargo resultados (2)	Retiro provisión (3)	Saldo fin de mes provisión VNR	Retiros por dada de baja de inventarios (1)
Enero 31								-		-
Febrero 28						-		-		-
Marzo 31						-		-		
Abril 30										
Mayo 31										
Junio 30										
Julio 31										
Agosto 31										
Septiembre 30										
Octubre 31										
Noviembre 30										
Diciembre 31					-					-
Total año	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

³ El artículo 39 de la Ley 1819 de 2016 al modificar el artículo 59 ET sobre la realización fiscal del costo, determinó que “Las pérdidas por deterioro de valor parcial del inventario por ajustes al valor neto de realización” solo se pueden deducir al enajenarse el inventario

Tabla 10

MOVIMIENTO INVENTARIOS DADOS DE BAJA Y AJUSTE VNR - EFECTO EN RESULTADO FISCAL										
Mes	2017 (Libro Tributario - "Control de detalle")					2018 (Libro "Control de detalle")				
	Ajuste VNR inventarios cargo a gastos (2)	Vr ajuste a costo de ventas (3)	Reversión provisión (3)	Dada baja inventario Gasto (1)	Saldo fin de mes - Resultados	Ajuste VNR inventarios cargo a gastos (2)	Vr ajuste a costo de ventas (3)	Reversión provisión (3)	Dada baja inventario Gasto (1)	Saldo fin de mes - Resultados
Enero 31							-			-
Febrero 28							-			-
Marzo 31							-			-
Abril 30										
Mayo 31										
Junio 30										
Julio 31										
Agosto 31										
Septiembre 30										
Octubre 31										
Noviembre 30										
Diciembre 31	-			2.900	2.900	-			1.700	1.700
Total año	-	-	-	2.900	2.900	-	-	-	1.700	1.700

En la tabla 11 se ilustran los impactos que tendrían, para la preparación de la declaración de renta de cada año, las partidas no aceptadas fiscalmente que han sido reconocidas en el "Libro Tributario" y/o Libro fiscal de "Control de detalle" en los años 2017 y 2018.

Se aclara que para la declaración de renta no hay registros mensuales, sin embargo, se detallan para facilitar el entendimiento de los rechazos que se aplican en su preparación. Considerando que la Compañía no ha registrado el ajuste a VNR en el libro soporte de los saldos fiscales, no tiene ninguna partida a rechazar por este concepto. En caso que el "Libro Tributario" o libro fiscal de "Control de detalle" tuviese reconocido el ajuste a VNR, los montos correspondientes deberían rechazarse en el activo y ajustarse el costo de ventas por las existencias vendidas en el año que tuviesen componente de ajuste al VNR del año anterior.

Tabla 11

EFECTO EN DECLARACION DE RENTA - TRANSACCIONES INVENTARIOS - PARTIENDO DEL LIBRO NIF										
Mes	2017					2018				
	Rechazo provisión inventario - Activo (4)	Rechazo provisión inventario - Gasto (4)	Ajuste costo ventas Costo (4)	Rechazo dadas baja inventario Gasto (1)	Total efecto Resultados	Rechazo provisión inventario - Activo (4)	Rechazo provisión inventario - Gasto (4)	Ajuste costo ventas Costo (4)	Rechazo dadas baja inventario Gasto (1)	Total efecto Resultados
Enero 31								552		552
Febrero 28								552		552
Marzo 31								276		276
Abril 30										
Mayo 31										
Junio 30										
Julio 31										
Agosto 31										
Septiembre 30										
Octubre 31										
Noviembre 30										
Diciembre 31	1.380	- 1.380		- 1.175	- 2.555	-	- 1.115		-	- 1.115
Total año	1.380	- 1.380	-	- 1.175	- 2.555	-	- 1.115	1.380	-	265

Nota: Teniendo presente que del valor de la baja en inventarios en el año 2017 por valor de \$2.900, solo es aceptable un valor de \$1.725, dejando como no deducible el valor de \$1.175 este valor no tendría registro en el Libro "Control de detalle", no obstante el activo sí se debió dar de baja completamente en este libro. Una sugerencia del manejo de esta situación puede observarse en la conclusión 5 de la sección 2.6 al final de este apartado.

A continuación se presentan las explicaciones de las tablas 9 a 11 de la sección 2.3:

- (1) Corresponde al ajuste por retiro del inventario y registro en gastos de las pérdidas de existencias de fácil destrucción. Se realiza cargo a resultados y disminución de inventarios. Para efectos fiscales en el año 2017, de acuerdo con artículo 64 del estatuto tributario se rechaza del gasto \$1.175 (\$2.900 menos \$1.725). En el año 2018 no hay rechazo. No hay diferencia fiscal-contable en el valor del activo.
- (2) El ajuste a VNR que debía registrarse en libros y en libro tributario hasta diciembre de 2016, si se hubiera utilizado el enfoque de registro en dicho libro de lo indicado en decreto 2649 de 1993 (según lo establecía Ley 1607 artículo 165), ya no se reconoce en "Libro Tributario" o libro "Control de detalle" a partir del año 2017 (\$1.380 en diciembre 2017 - \$1.115 en diciembre 2018), dado que solo se reconoce en los libros NIF (Ver detalle del registro del VNR en libros NIF en tablas 12 y 13 sección 2.4 siguiente). Llamamos la atención que si una Compañía ajustara el VNR que debe reconocer para NIF también en el libro que utilice para efectos fiscales (registro que no se recomienda), genera partidas conciliatorias entre el "Libro Tributario" o libro "Control de detalle" y la declaración de renta, que desvirtuaría la esencia del manejo de este último libro. Ello implicaría la necesidad de crear innecesariamente partidas conciliatorias, además del riesgo de que las autoridades fiscales lo consideren como un registro inapropiado del "Control de detalle".
- (3) Debido a que en Libro "Control de detalle" no se reconoció el VNR en 2017 y 2018 no se tienen ajustes por realizar en el libro utilizado para soportar saldos fiscales en estos periodos. Para una compañía que opte por el 2º elemento de la conciliación fiscal (decreto 1998 de 2017), es decir el "Reporte de conciliación fiscal" deberá realizar lo siguiente partiendo del libro preparado bajo NIF que se ilustra en la sección 2.4 que sigue. En este escenario, considerando que en 2018 se vendieron los inventarios a los que se les calculó el VNR a 31 de diciembre de 2017, se elimina en 2018 el ajuste registrado en libros NIF a diciembre de 2017, como un menor valor del costo de ventas en 2018. En caso que la reversión fuera producto de un nuevo cálculo de VNR sin haberse vendido los inventarios, se debería eliminar, para efectos fiscales, el reconocimiento de ingresos que se haya hecho en NIF por reversión del ajuste de VNR inicialmente registrado (no es parte de los supuestos en este ejercicio).

Para NIF el ajuste a VNR de enero 1o y diciembre 31 2017, se elimina como menor valor del costo de ventas por la venta en 2017 y 2018 de los inventarios a los que se les calculó VNR. En caso que se presentara un cambio favorable en el VNR sin que se vendiera el inventario, se debería reconocer ingresos por reversión del ajuste del VNR registrado en periodos anteriores, o como menor valor del gasto de inventarios, cuando la reversión proviene de ajuste al VNR generado en el mismo año (ninguno de estos dos supuestos es parte de los supuestos en este ejercicio).

(4) Para efectos de la declaración de renta, si se parte del “Libro Tributario” o del libro “Control de detalle” que no tienen ajustes al VNR, las cifras del saldo de inventario y costo de ventas de dicho libro, corresponden a los montos a incluir en la declaración de renta. En la tabla 11 “Efecto en declaración de renta” se ilustra la situación de rechazos que se tendrían que realizar para efectos fiscales en el caso de las compañías que no opten por el libro “Control de detalle” sino por el de “Reporte de conciliación fiscal” (decreto 1998 de 2017); el ajuste a VNR reconocido en los libros NIF a diciembre de 2017 (activo y gasto) se rechaza por no ser deducible. Para el año 2018 el valor disminuido en los registros contables en el costo en la venta del inventario (\$1.380), que tenía ajuste al VNR en diciembre de 2017, se incluye en el costo de ventas fiscal no reconocido en libros en dicho año.

2.4 EFECTOS AJUSTE A VNR - DETERIORO INVENTARIOS EN EL ACTIVO Y RESULTADOS – EN SALDOS NIF AÑOS 2017 Y 2018

En las tablas 12 y 13 se presentan los efectos de los movimientos en los inventarios descritos en los apartados anteriores, tanto a nivel de activo, como de resultados, bajo NIF. Tener presente que los valores positivos corresponden con saldos o movimiento débito, mientras que los negativos con saldos o movimiento crédito.

Tabla 12

EFECTO - AJUSTE VNR DETERIORO EN INVENTARIO NIF - ACTIVO										
Mes	2017					2018				
	Saldo mes anterior (1)	Aumento deterioro inventario (1)	Retiro deterioro por venta inventario (2)	Reversión deterioro (2)	Saldo fin de mes (1)	Saldo mes anterior (1)	Aumento deterioro inventario (1)	Retiro deterioro por venta inventario (2)	Reversión deterioro (2)	Saldo fin de mes (1)
Enero 31	- 1.500		600		- 900	- 1.380		552		- 828
Febrero 28	- 900		600		- 300	- 828		552		- 276
Marzo 31	- 300		300			- 276		276		-
Abril 30	-									-
Mayo 31	-									-
Junio 30	-									-
Julio 31	-									-
Agosto 31	-									-
Septiembre 30	-									-
Octubre 31	-									-
Noviembre 30	-									-
Diciembre 31	-	- 1.380			- 1.380		- 1.115			- 1.115
Total año	- 1.500	- 1.380	1.500	-	- 1.380	- 1.380	- 1.115	1.380	-	- 1.115

Tabla 13

EFECTO AJUSTE VNR- DETERIORO INVENTARIO NIF - RESULTADOS										
Mes	2017					2018				
	Pérdidas por deterioro (1)	Efecto en Costo de ventas (2)	Menor costo por reversión deterioro (2)	Dadas de baja inventario Gasto	Efecto resultados NIF	Pérdidas por deterioro (1)	Efecto en Costo de ventas (2)	Menor costo por reversión deterioro (2)	Dadas de baja inventario Gasto	Efecto resultados NIF
Enero 31		- 600			- 600		- 552			- 552
Febrero 28		- 600			- 600		- 552			- 552
Marzo 31		- 300			- 300		- 276			- 276
Abril 30										
Mayo 31										
Junio 30										
Julio 31										
Agosto 31										
Septiembre 30										
Octubre 31										
Noviembre 30										
Diciembre 31	1.380			2.900	4.280	1.115			1.700	2.815
Total año	1.380	- 1.500	-	2.900	2.780	1.115	- 1.380	-	1.700	1.435

A Continuación se presentan las explicaciones de las tablas 12 y 13

- (1) Se reconoce para libro NIF a enero 1o de 2017 ajuste a VNR por \$1.500, diciembre 31 2017 \$1.380 y a diciembre 31 de 2018 \$1.115.
- (2) Debido a que en los años 2017 y 2018 se vendieron los inventarios a los que se les calculó y registró en libro NIF el VNR a 31 de diciembre de 2016 y 2017 respectivamente, se elimina en dichos años 2017 y 2018 el ajuste a VNR registrado en libros en diciembre de 2016 y 2017, como un menor valor del costo de ventas en los años 2017 y 2018. En caso que la reversión sea producto de un nuevo cálculo de VNR sin haberse vendido los inventarios, se debería reconocer ingreso por reversión del ajuste a VNR inicialmente registrado (no es parte de los supuestos en este ejercicio).

2.5 COMPARACION DE SALDOS FISCALES– “LIBRO TRIBUTARIO”- LIBRO FISCAL DE “CONTROL DE DETALLE”- Y SALDOS NIF EN LOS AÑOS 2017 Y 2018

Con base en el desarrollo de los supuestos anteriormente presentados, a continuación en la tabla 14 se presentan los saldos determinados de acuerdo con las normas fiscales vigentes para los años 2017 y 2018, reconocidos en el denominado “Libro Tributario” hasta el 31 de diciembre de 2016 (enero 1º de 2017) y en el libro fiscal “Control de detalle” a 31 de diciembre de 2017 y 2018 y simultáneamente comparados con los del marco normativo financiero (NIF), a las mismas fechas. Los resultados de dicha comparación permitirán presentar las observaciones sobre los efectos determinados, de forma que ayuden a soportar las conclusiones que se presentan como resultado de los análisis realizados.

Tabla 14

RESUMEN COMPARATIVO DE SALDOS RELATIVOS A LOS INVENTARIOS									
RESUMEN COMPARATIVO: SALDOS FISCALES LIBRO TRIBUTARIO - LIBRO FISCAL "CONTROL DE DETALLE" AÑOS 2017 Y 2018 versus SALDOS NIF	Enero 1o 2017			Diciembre 31 2017			Diciembre 31 2018		
	Valor fiscal (*)	Valor NIF (**)	Diferencia	Valor fiscal (*)	Valor NIF (**)	Diferencia	Valor fiscal (*)	Valor NIF (**)	Diferencia
Inventario (antes de ajuste VNR)	19.500	19.500	-	29.600	29.600	-	31.500	31.500	-
Provisión - Deterioro - registro VNR	-	1.500	1.500	-	1.380	1.380	-	1.115	1.115
Valor diferencia neta en activo	19.500	18.000	1.500	29.600	28.220	1.380	31.500	30.385	1.115
Provision-Ajuste VNR inventarios-Resultados					1.380	- 1.380	-	1.115	- 1.115
Valor ajustado al costo de ventas				-	1.500	1.500	-	1.380	1.380
Reversión provisiones-Ajuste VNR				-	-	-	-	-	-
Dadas de baja inventario - Gasto				1.725	2.900	- 1.175	1.700	1.700	-
Valor diferencia neta en resultados	-	-	-	1.725	2.780	- 1.055	1.700	1.435	265

A continuación se presentan las explicaciones (*) (**) de la tabla 14:

(*) Saldo tomado del "Libro Tributario" que la Compañía implementó en 2016 cumpliendo el decreto 2548 de 2014 en el cual reconocía las transacciones con efecto fiscal. Allí no se registraba el ajuste al VNR y por ello en el saldo a 1 de enero de 2017 se presenta la diferencia de \$1.500 con el libro NIF. A 31 de diciembre de 2017 y 2018 la compañía considera que dicho libro cumple con los requisitos del decreto 1998 de 2017 para soportar el elemento de la "Conciliación fiscal" con el enfoque del "Control de detalle" allí indicado, con lo cual sigue reconociendo las cifras fiscales utilizando los principios generales del "Libro Tributario".

(**) Valor estimado para preparar los estados financieros bajo NIF efectuando el ajuste al VNR que no es aceptado por las normas fiscales.

2.6 OBSERVACIONES RELATIVAS A LOS RESULTADOS OBTENIDOS

Con base en los resultados de la comparación realizada entre el "Libro Tributario" y/o libro de "Control de detalle" y los libros preparados de acuerdo con NIF, respecto de la forma de reconocer bajo NIF los ajustes al valor neto realizable (VNR) así como lo relativo a la porción deducible y no deducible de los retiros de inventarios, a continuación se presentan los comentarios respectivos.

1. Durante el año gravable 2017, atendiendo lo exigido en el artículo 137 de la Ley 1819 de 2016, que adicionó el artículo 772-1 del ET, denominado "Conciliación fiscal", la Compañía, mantuvo en el "Libro Tributario" el reconocimiento de los registros fiscales con diferencia respecto de los saldos financieros. Dicho "Libro Tributario" podría cumplir con los requisitos establecidos en el decreto 1998 mencionado en el párrafo anterior, para el elemento allí denominado como "El control de detalle", en relación con las diferencias que surgen entre las mediciones NIF y las tributarias sobre los inventarios.
2. En dicho libro fiscal, en el que solo se reconocen las mediciones que tienen efectos tributarios, no se registran los ajustes al VNR solo se contabilizan en el libro NIF; por lo tanto, el "Libro Tributario" y/o libro de "Control de detalle" muestra los valores a incluir directamente en el activo y en los costos y deducciones a presentar en la declaración de renta. No requerirá conciliaciones ni registros adicionales en cuentas de orden fiscales.

3. El ajuste al VNR no debería reconocerse en el libro que se utilice para reconocer el “Control de detalle” establecido como elemento de la conciliación fiscal, dado que el artículo 39 de la Ley 1819 de 2016 al modificar el artículo 59 ET sobre la realización fiscal del costo, determinó que los cargos a resultados para reconocer dicho ajuste al VNR solo se pueden deducir al enajenarse el inventario.
4. Los contribuyentes que opten por la preparación del “Reporte de conciliación fiscal” (permitida por el decreto 1998 de 2017 que reglamentó la “Conciliación Fiscal” establecida en la Ley 1819 de 2016 – Artículo 772-1 ET), tendrán que rechazar el gasto reconocido en NIF en diciembre de 2017 (\$1.380), ajustar como mayor el costo de ventas del año 2017 correspondiente al inventario vendido en 2017 y que se tenía reconocido en NIF un ajuste al VNR en el año 2016 (\$1.500). Para la conciliación del año 2018 se deberá rechazar el ajuste al VNR del año (\$1.115) y ajustar en el costo de ventas la parte rechazada en diciembre de 2017 (\$1.380)
5. Partidas como el ajuste por pérdidas de mercancía que excedan el monto aceptado como deducible (E.T. art. 64) generarían un registro sin partida doble en el “Libro Tributario” y/o libro de “Control de detalle”; dado que el activo perdido se restaría del patrimonio por el 100% del mismo, pero el gasto respectivo solo se registraría parcialmente, es decir, la parte deducible, si únicamente se pretendiera registrar esa porción deducible. En esos casos se haría necesario registrar la transacción completa en el Libro Tributario, y se prepararía una conciliación con la porción no deducible, que podría (no indispensable) además soportarse con un registro adicional de dicha diferencia en cuentas de orden fiscales.

Si bien, consideramos que la preparación de la conciliación antes mencionada es suficiente, aceptamos que existe la posición de otros especialistas que consideran indispensable el registro en cuentas de orden antes descrito. Finalmente, pensamos que es más un aspecto formal que de fondo y por ello, consideramos aceptable cualquiera de las dos opciones.

6. Con la promulgación de la Ley 1819 de 2016 se confirmó la diferencia en el tratamiento financiero y fiscal que ya existía sobre los ajustes al VNR reconocidos para NIF, que no son de recibo como deducción en las normas tributarias. Igualmente, al modificarse el artículo 64 ET en dicha ley, se amplió la posibilidad de aceptar deducciones fiscales sobre dadas de baja del inventario por obsolescencia o destrucciones, con lo cual, dichas pérdidas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 42 de la Ley 1819, podrían ahora incluirse en el libro fiscal de “Control de detalle” o tenerse en cuenta a la hora de preparar el “Reporte de conciliación fiscal”, dependiendo del elemento que elija el contribuyente al dar cumplimiento al decreto reglamentario 1998 de noviembre de 2017.

3. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (PP&E)

Se presentan a continuación los datos de este rubro de los estados financieros que permitirán determinar el saldo bajo NIF en la fecha de inicio de aplicación de la Ley 1819 de 2016.

Valores resumidos a Enero 1 de 2017 Inicio aplicación Ley 1819 de 2016	
Valor bruto a 31 de diciembre de 2016 (enero 1o 2017)	11.000 (1)
Depreciación acumulada	- 4.000 (1)
Valor neto Libro Tributario a Diciembre 31 2016 (Dcto 2548/14)	7.000
Ajuste por revaluación a diciembre 2016 para IFRS-NIF	8.000 (2)
Menos valor ya registrado en Libro Tributario	-
Diferencia entre saldo fiscal y saldo IFRS-NIF	8.000
Valor reconocido en estados financieros según NIF	15.000

- (1) Valores de costos y depreciación acumulada en “Libro Tributario” iguales a los incluidos en la declaración de renta a 31 de diciembre de 2016
- (2) Se tomó optó por el modelo de revaluación para terreno y construcción a 31 de diciembre de 2016 para NIF

3.1 EVALUACIONES DE MEDICION – “LIBRO TRIBUTARIO” DECRETO 2548 DE 2014 EN DICIEMBRE 2016 – “LIBRO TRIBUTARIO” EN 2017 Y LIBRO FISCAL DE “CONTROL DE DETALLE” EN 2018 - AJUSTE POR REVALUACIÓN IFRS-NIF en 2017 y 2018

SUPUESTOS:

- a) En años anteriores al 2017, para efectos fiscales, se presentaba la PP&E con el mismo valor determinado en libros. La valorización registrada a enero 1º de 2017, surgió de un avalúo realizado en diciembre de 2016 sobre el terreno y la construcción, cuyos datos se presentan a continuación.

Activo	Valor neto en libro tributario	Avalúo	Valorización
Terreno	1.000	2.000	1.000
Construcción neto de depreciación	4.400	11.400	7.000
Total	5.400	13.400	8.000

- b) Para el valor NIF de los muebles y equipo se utilizó el modelo del costo registrado en libros a 31 de diciembre de 2016.
- c) En diciembre de 2017 se efectuó inversión en una oficina por \$6.000, con el fin de arrendarla. Se comenzó a depreciar para efectos fiscales con una vida útil de 45 años en enero de 2018 (de acuerdo con artículo 137 ET, modificado por el artículo 82 de la Ley 1819 de 2016). Para NIF se tratará como propiedad de inversión a valor razonable (VR). Avalúo en diciembre 2018 \$6,800, generándose ajuste por \$800.
- d) Depreciación: Para NIF, de acuerdo con el resultado del avalúo, se determinó para la construcción una vida útil restante de 35 años a partir el 1º de enero de 2015. El terreno no es depreciable. La vida útil de los muebles y equipos se estima técnicamente que no presenta diferencia para NIF con la que se había determinado bajo el marco contable anterior.
- e) No se consideró necesario efectuar un nuevo avalúo del inmueble para diciembre de 2017 y 2018.

De acuerdo con lo anterior, a continuación se presenta un detalle por clase de activos de PP&E a la fecha de inicio de aplicación de la Ley 1819 de 2016, el cual será el punto de partida de preparación de la información financiera por cada tipo de activo durante el año 2017 para efectos fiscales, a fin de establecer los valores comparativos del mismo año bajo NIF.

Para el año 2018 se determinarán los valores a reconocer en el Libro fiscal “Control de detalle” y para efectos financieros los registros contables bajo el modelo NIF.

PP&E valores detallados	
Valores de acuerdo con políticas aplicadas a Diciembre 2016	A Enero 1 de 2017
Costo	
Terreno	1.000
Construcción	8.000
Oficina para arriendo	-
Muebles y equipo	2.000
	11.000
Depreciación acumulada	
Construcción	- 3.600
Oficina para arriendo	-
Muebles y equipo	- 400
	- 4.000
Valorización	
Terreno y construcción	8.000
Oficina para arrendar	-
Total valorización	8.000
Total en libros	15.000

A continuación se presentan las explicaciones de los numerales (1) a (3) del cuadro anterior:

- (1) A Enero 1º de 2017 no se tenía esta clase de activo. Si se hubiera tenido habría sido necesario separarla de la PP&E en los registros contables preparados de acuerdo con NIF presentándola bajo la denominación de “Propiedades de Inversión”.
- (2) Corresponde a la depreciación calculada en línea recta sobre la construcción y los muebles y equipo, reconocida por los mismos valores en registros contables y para efectos fiscales hasta diciembre de 2016.
- (3) Valorización reconocida a 31 de diciembre de 2016, de acuerdo con NIF sobre el avalúo técnico de \$13.400 del terreno y la construcción realizado a dicha fecha.

3.2 TRANSACCIONES REALIZADAS EN LOS AÑOS 2017 Y 2018 RELATIVAS A LA PP&E

Los movimientos detallados por clase de activo de PP&E en “Libro Tributario” y/o libro fiscal de “Control de detalle” en los años 2017 y 2018, así como de acuerdo con NIF para los dos años se ilustran en las tablas 15 y 16. Tener presente que los valores positivos corresponden con saldos o movimiento débito, mientras que los negativos con saldos o movimiento crédito.

Tabla 15

TRANSACCIONES EN PP&E POR CLASE DE ACTIVO EN 2017 y 2018										
APLICANDO NORMAS TRIBUTARIAS HASTA DICIEMBRE DE 2016										
	Costo 2017 - "Libro Tributario" y/o "Control de detalle"					Costo 2018 - Libro fiscal "Control de detalle"				
	Propiedad Planta y Equipo				ACTIVO Valorización (3)	Propiedad Planta y Equipo				ACTIVO Valorización (3)
	Terreno	Construc	Muebles y equipo	Oficina para arriendo (1)		Terreno	Construc	Muebles y equipo	Oficina para arriendo (1)	
Saldo inicial	1.000	8.000	2.000	-	-	1.000	8.000	2.000	6.000	-
Enero a Noviembre- sin compras ni retiros										
Diciembre 31				6.000	-					-
Total año	1.000	8.000	2.000	6.000	-	1.000	8.000	2.000	6.000	-

Tabla 16

APLICANDO POLITICAS NIF												
	Año 2017					Año 2018						
	Propiedad Planta y Equipo				Propiedad Inversion	(3)	Propiedad Planta y Equipo				Propiedad Inversion	(3)
	Terreno (2)	Construc (2)	Muebles y equipo	Oficina para arriendo (1)	Oficina para arriendo (1)		Terreno	Construc	Muebles y equipo	Oficina para arriendo (1)		
Saldo inicial	2.000	11.400	2.000	-		2.000	11.400	2.000	6.000			
Enero a Noviembre- sin compras ni retiros												
Diciembre 31				6.000					800			
Total año	2.000	11.400	2.000	6.000	-	2.000	11.400	2.000	6.800	-		

A continuación se presentan las explicaciones de las tablas 15 y 16

- (1) La compra de oficina en diciembre de 2017 se reconoce como PP&E para efectos fiscales⁴. Para NIF por ser propiedad que se adquirió para inversión y no cumplir con la definición de PP&E, se trata como Propiedad de inversión (IAS-NIC 40 IFRS plenas, Sección 16 de las IFRS-NIIF para las PYMES). Se ajusta a Valor razonable en diciembre de 2018 \$800. Ver explicación de numeral (3) siguiente.
- (2) El valor asignado para NIF al terreno y la construcción fue tomado del avalúo técnico realizado a 31 de diciembre de 2016. Para diciembre 2017 y 2018 no se presentan ajustes a valor razonable, dado que en las Full IFRS (NIIF Plenas) se asume que no hay cambios importantes en el valor razonable y en caso de IFRS for SME (NIIF para PYMES), aunque no se permitía la revaluación de activos, hasta diciembre de 2016, se habría podido hacer uso de esa opción considerando que los cambios en estas normas realizados en diciembre de 2015 (D.R. 2496 de 2015), ahora permiten la revaluación para PYMES. Para el terreno y construcción se tomó el modelo de iniciar con el nuevo valor razonable asignado eliminando la depreciación registrada hasta la fecha del reconocimiento de la revaluación.

⁴ En el artículo 48 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 69 ET, se incorporó al ET el concepto de "Propiedades de inversión" asignándoseles el mismo tratamiento tributario de la propiedad, planta y equipo, y definiendo expresamente que las propiedades de inversión que, para efectos NIF, se midan al valor razonable, "para efectos fiscales se medirán al costo." Igualmente el artículo 81 de dicha ley, al modificar el artículo 135 ET confirmó que las propiedades de inversión deben tratarse como bienes tangibles depreciables para efectos del impuesto sobre la renta.

(3) La Ley 1819 de 2016, derogó el artículo 165 de Ley 1607 de 2012, terminando con el periodo de transición, según el cual, durante los 4 primeros años de aplicación de las NIF (2015 a 2018 para compañías del Grupo 1 y 2016 a 2019 para las del Grupo 2), para efectos fiscales, todas las remisiones de las normas fiscales a las contables se entenderían realizadas a la aplicación del Decreto 2649/93 y no a las NIF. Debido a lo anterior el reconocimiento de la valorización de activos que, algunos especialistas (no era nuestro caso) consideraban indispensable se siguiera reconociendo en el “Libro Tributario” en los años 2015 y 2016, ya no tiene sentido reconocerla en 2017 y 2018, en el libro fiscal “Control de detalle” que, de acuerdo con el nuevo artículo 772-1 ET, requiere que solo se muestren las partidas fiscales, o en el caso del “Reporte de conciliación fiscal” para las partidas que presentan diferencias entre la medición de acuerdo con el ET y con las NIF. Por lo anterior en esta columna se presentan valores en cero.

3.3 EFECTOS EN DEPRECIACION DE AJUSTES POR REVALUACIÓN EN ACTIVO -PATRIMONIO FISCAL Y EN EL RESULTADO FISCAL EN EL “LIBRO TRIBUTARIO” Y/O LIBRO FISCAL “CONTROL DE DETALLE ASI COMO EN ACTVO Y RESULTADOS EN REGISTROS CONTABLES NIF AÑO 2017 Y 2018

En las tablas 17 y 18 se presentan los cálculos de depreciación y valorización por clase de activo para los dos años. Tener presente que los valores positivos corresponden con saldos o movimiento débito, mientras que los negativos con saldos o movimiento crédito.

Tabla 17

APLICANDO NORMAS TRIBUTARIAS VIGENTES HASTA DICIEMBRE DE 2016 - EXCEPTO COMPRA DE 2017										
Mes	Costo 2017 - "Libro Tributario" y/o "Control de detalle"					Costo 2018 - Libro fiscal "Control de detalle"				
	PP&E Depreciación acumulada			PATRIMON	RESULTADO	PP&E Depreciación acumulada			PATRIMON	RESULTADO
	Construcc (1)	Muebles y equipo (1)	Oficina para arriendo (1)	Superavit Valorización (2)	Gasto Depreciac. (1)	Construcc (1)	Muebles y equipo (1)	Oficina para arriendo (1)	Superavit Valorización (2)	Gasto Depreciac. (1)
Saldo inicial	- 3.600	- 400	-	-		- 4.000	- 600	-	-	
Enero 31	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 11		61
Febrero 28	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 11		61
Marzo 31	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 11		61
Abril 30	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 11		61
Mayo 31	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 11		61
Junio 30	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 11		61
Julio 31	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 11		61
Agosto 31	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 11		61
Septiembre 30	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 11		61
Octubre 31	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 11		61
Noveiembre 30	- 33	- 17			50	- 33	- 17	- 11		61
Diciembre 31	- 33	- 17		-	50	- 33	- 17	- 11	-	61
Valor año	- 400	- 200	-	-	600	- 400	- 200	- 133	-	733
Saldo final	- 4.000	- 600	-	-	600	- 4.400	- 800	- 133	-	733

Tabla 18

CALCULOS DEPRECIACION Y VALORIZACION - APLICANDO POLITICAS NIF										
Cálculos de depreciación aplicando NIF, sin cambios en el valor razonable. Véase apartado 3.1 d))										
Mes	Año 2017					Año 2018				
	PP&E Depreciación Acumulada		Propiedad Inversion (PI)	RESULTADOS		PP&E Depreciación Acumulada		Propiedad Inversion (PI)	RESULTADOS	
	Construcc (3)	Muebles y equipo (3)	Oficina para arriendo	Ajuste Valor razonable PI (4)	Gasto Depreciac. (3)	Construcc (3)	Muebles y equipo (3)	Oficina para arriendo	Ajuste Valor razonable PI (4)	Gasto Depreciac. (3)
Saldo inicial	-	400				-	600			
Enero 31	-	27				-	27			44
Febrero 28	-	27				-	27			44
Marzo 31	-	27				-	27			44
Abril 30	-	27				-	27			44
Mayo 31	-	27				-	27			44
Junio 30	-	27				-	27			44
Julio 31	-	27				-	27			44
Agosto 31	-	27				-	27			44
Septiembre 30	-	27				-	27			44
Octubre 31	-	27				-	27			44
Noveiembre 30	-	27				-	27			44
Diciembre 31	-	27				-	27		800	44
Valor año	-	326	-	200	-	-	326	-	200	526
Saldo final	-	326	-	600	-	-	651	-	800	526

Explicaciones de numerales (1) a (4) tablas 17 y 18

- (1) En “Libro Tributario” y/o libro fiscal “Control de detalle” en los años 2017 y 2018 se continúa aplicando la depreciación en línea recta aceptada fiscalmente que se venía registrando hasta diciembre de 2016. Las vidas útiles utilizadas son 20 años para inmuebles, 10 años para muebles y equipo. Aunque el artículo 82 de la Ley 1819 de 2016, al modificar el artículo 137 ET, estableció unas nuevas tasas máximas de depreciación fiscal, en el artículo 123 de la misma ley se adicionó el artículo 290 ET permitiendo un régimen de transición para que los activos fijos pendientes de depreciar a 31 de diciembre de 2016 se terminen de depreciar con el régimen fiscal anterior (artículo 1.2.1.18.4 del decreto 1625 de 2016). Por lo tanto, para la oficina adquirida a final del año 2017, para efectos fiscales, se deprecia aplicando la tasa máxima del 2.22% anual permitida por el artículo 137 ET (modificado por el artículo 82 de la Ley 1819 de 2016).
- (2) De acuerdo con lo descrito en el numeral (3) explicativo de las cifras de la tabla 15 en página anterior, a partir del año 2017 no debe incluirse en los libros fiscales de “Control de detalle” partidas sin efecto fiscal, como el denominado “Superávit por valorización” que se reconocía bajo el marco del decreto 2649 de 1993.
- (3) Depreciación inmueble para NIF con base en el valor revaluado estimado a 1 de enero de 2017 y la vida útil de 35 años determinada en avalúo técnico. Para muebles y equipo la vida útil es de diez (10) años estimada, sin cambios respecto a la determinada hasta Diciembre de 2016.
- (4) Aplicando IAS (NIC) 40 en caso de Full IFRS (NIIF plenas) y Sección 16 de NIIF para Pymes, las propiedades de inversión no son sujetas a depreciación pero sí se reconoce el ajuste del valor razonable a diciembre 31 de 2018 en los resultados del periodo.

3.4 RESUMEN DE EFECTOS ACUMULADOS PP&E EN ACTIVO - PATRIMONIO FISCAL, RESULTADO FISCAL EN EL “LIBRO TRIBUTARIO” Y/O LIBRO FISCAL “CONTROL DE DETALLE” Y EN SALDOS NIF 2017 Y 2018

Como resultado de los cálculos detallados anteriormente, en la tabla 19 se presenta el resumen comparativo del saldo total de PP&E (Costo, depreciación, valorización) en el activo – patrimonio fiscal y resultados fiscales, bajo las normas del ET. Tener presente que los valores positivos corresponden con saldos o movimiento débito, mientras que los negativos con saldos o movimiento crédito.

Tabla 19

Mes	RESUMEN SALDOS PP&E Y PDAD DE INVERSION APLICANDO ET VIGENTE HASTA 2016 EXCEPTO COMPRA OFICINA EN 2017					RESUMEN SALDOS PP&E Y PDAD DE INVERSION APLICANDO ET VIGENTE HASTA 2016 EXCEPTO COMPRA OFICINA EN 2017				
	2017 - "Libro Tributario" y/o "Control de detalle"					Año 2018 - Libro fiscal "Control de detalle"				
	Propiedad, planta y equipo			ACTIVO Valorización	RESULTADOS Depreciac	Propiedad, planta y equipo			ACTIVO Valorización	RESULTADOS Depreciac
Costo	Depreciac Acumulad	Movi- miento neto	Costo			Depreciac Acumulad	Movi- miento neto			
Saldo inicial	11.000	- 4.000	7.000	-		17.000	- 4.600	12.400	-	
Enero 31		- 50	- 50		50		- 61	- 61		61
Febrero 28		- 50	- 50		50		- 61	- 61		61
Marzo 31		- 50	- 50		50		- 61	- 61		61
Abril 30		- 50	- 50		50		- 61	- 61		61
Mayo 31		- 50	- 50		50		- 61	- 61		61
Junio 30		- 50	- 50		50		- 61	- 61		61
Julio 31		- 50	- 50		50		- 61	- 61		61
Agosto 31		- 50	- 50		50		- 61	- 61		61
Septiembre 30		- 50	- 50		50		- 61	- 61		61
Octubre 31		- 50	- 50		50		- 61	- 61		61
Noveiembre 30		- 50	- 50		50		- 61	- 61		61
Diciembre 31	6.000	- 50	5.950	-	50		- 61	- 61	-	61
Movimiento año	6.000	- 600	5.400	-	600		- 733	- 733	-	733
Total año	17.000	- 4.600	12.400	-	600	17.000	- 5.333	11.667	-	733

En la tabla 19 se confirma el planteamiento de no reconocer en el “Libro Tributario” y/o libro fiscal “Control de detalle” la valorización de la PP&E con base en el avalúo técnico obtenido a 31 de diciembre de 2016, de acuerdo con lo explicado en el numeral (3) de la tabla 15 presentada en el apartado 3.2.

En la tabla 20 se muestra el resumen de los saldos de PP&E y Propiedades de inversión bajo NIF.

Tener presente que los valores positivos corresponden con saldos o movimiento débito, mientras que los negativos con saldos o movimiento crédito.

Tabla 20

RESUMEN SADOS PP&E Y PROPIEDADES DE INVERSIÓN APLICANDO POLÍTICAS NIF										
Mes	Año 2017					Año 2018				
	Propiedad, planta y equipo			Propiedad Inversión (PI)	RESULTADOS Neto Depreciac PP&E - ajuste Vr razonable PI	Propiedad, planta y equipo			Propiedad Inversión (PI)	RESULTADOS Neto Depreciac PP&E - ajuste Vr razonable PI
	Costo Revaluado	Depreciac Acumulad	Movi-miento neto			Costo Revaluado	Depreciac Acumulad	Movi-miento neto		
Saldo inicial	15.400	- 400	15.000	-		15.400	- 926	14.474	6.000	
Enero 31		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Febrero 28		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Marzo 31		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Abril 30		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Mayo 31		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Junio 30		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Julio 31		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Agosto 31		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Septiembre 30		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Octubre 31		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Noveiembre 30		- 44	- 44		44		- 44	- 44		44
Diciembre 31		- 44	- 44	6.000	44		- 44	- 44	800	756
Movimiento año	-	- 526	- 526	6.000	526	-	- 526	- 526	800	- 274
Total año	15.400	- 926	14.474	6.000	526	15.400	- 1.451	13.949	6.800	- 274

Tenga presente que el saldo inicial del año 2017 corresponde con el valor razonable de la edificación (\$11.400), el valor razonable del terreno (\$2.000) y el costo de los muebles y equipos (\$2.000) y que la depreciación acumulada y su correspondiente gasto se explican en la tabla 18 del apartado 3.3.

3.5 COMPARACION DE SALDOS FISCALES– LIBRO TRIBUTARIO- LIBRO “CONTROL DE DETALLE”- Y SALDOS NIF EN LOS AÑOS 2017 Y 2018

Con base en los supuestos anteriormente desarrollados, en la tabla 21 se presentan los saldos determinados de acuerdo con las normas fiscales vigentes para los años 2017 y 2018, reconocidos en el denominado “Libro Tributario” hasta el 31 de diciembre de 2016 (enero 1º de 2017) y en el libro fiscal “Control de detalle” a 31 de diciembre de 2017 y 2018 y simultáneamente comparados con los del marco normativo financiero (NIF), a las mismas fechas.

Los resultados de dicha comparación permitirán presentar las observaciones sobre los efectos determinados, de forma que ayuden a soportar las conclusiones que se presentan como resultado de los análisis realizados.

Tener presente que los valores positivos corresponden con saldos o movimiento débito, mientras que los negativos con saldos o movimiento crédito.

Tabla 21

RESUMEN COMPARATIVO DE SALDOS RELATIVOS A PP&E Y PROPIEDADES DE INVERSION									
RESUMEN COMPARATIVO: SALDOS FISCALES "LIBRO TRIBUTARIO" - LIBRO FISCAL "CONTROL DE DETALLE" AÑOS 2017 Y 2018 versus SALDOS NIF	Enero 1 2017			Diciembre 31 2017			Diciembre 31 2018		
	Valor fiscal (*)	Vr NIF (**)	Diferencia	Valor fiscal (*)	Vr NIF (**)	Diferencia	Valor fiscal (*)	Vr NIF (**)	Diferencia
	PP&E - Costo/Costo revaluado	11.000	15.400	- 4.400	17.000	15.400	1.600	17.000	15.400
Depreciación acumulada	- 4.000	- 400	- 3.600	- 4.600	- 926	- 3.674	- 5.333	- 1.451	- 3.882
Propiedades de inversión	-	-	-	-	6.000	- 6.000	-	6.800	- 6.800
Valorizaciones	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Valor diferencia neta en activo	7.000	15.000	- 8.000	12.400	20.474	- 8.074	11.667	20.749	- 9.082
Depreciación-Resultados				600	526	74	733	526	207
Ajuste a Vr razonable - Resultados				-	-	-	-	800	800
Valor diferencia neta en resultados	-	-	-	600	526	74	733	- 274	1.007

A continuación se presentan las explicaciones (*) (**) de la tabla 21:

(*) Saldo tomado del "Libro Tributario" que la Compañía implementó en 2016 cumpliendo el decreto 2548 de 2014 en el cual reconocía las transacciones con efecto fiscal. Allí no se registraba la revaluación del terreno y la construcción y por ello a 1 de enero de 2017 se presenta diferencia de \$8.000 con el valor NIF. A 31 de diciembre de 2017 y 2018 la compañía considera que dicho libro cumple con los requisitos del decreto 1998 de 2017 para soportar el elemento de la "Conciliación fiscal" con el enfoque del "Control de detalle" allí indicado, con lo cual sigue reconociendo las cifras fiscales utilizando los principios generales del "Libro Tributario". Adicionalmente en diciembre de 2017 y en el año 2018 se presenta la Propiedad de inversión adquirida en diciembre de 2017, como PP&E y se registra su depreciación siguiendo lo indicado en el artículo 137 ET, modificado por el artículo 82 de la Ley 1819 de 2016.

(**) Valor estimado para preparar los estados financieros bajo NIF, reconociendo el modelo de revaluación con base en el avalúo técnico del terreno y la construcción obtenido a 31 de diciembre de 2016. En diciembre de 2017 y 2018 dicho valor revaluado se deprecia de acuerdo con la vida útil estimada en el avalúo y se presenta la propiedad de inversión en un rubro separado de la PP&E. Dicha propiedad de inversión no se deprecia, sino que se ajusta al valor razonable con base en avalúo de la misma al cierre del año 2018.

3.6 OBSERVACIONES RELATIVAS A LOS RESULTADOS OBTENIDOS

Con base en los resultados de la comparación realizada entre el "Libro Tributario" y/o libro de "Control de detalle" y los libros preparados de acuerdo con NIF, respecto de la forma de reconocer bajo NIF el modelo de revaluación y su depreciación, así como la propiedad de inversión adquirida en diciembre de 2017, a continuación se presentan los comentarios respectivos.

1. Durante el año gravable 2017, atendiendo lo exigido en el artículo 137 de la Ley 1819 de 2016, que adicionó el artículo 772-1 del ET, denominado "Conciliación fiscal", la Compañía, mantuvo en el "Libro Tributario" el reconocimiento de los registros fiscales con diferencia respecto de los saldos financieros. Dicho "Libro Tributario" podría cumplir con los requisitos establecidos en el decreto 1998 del 30 de noviembre de 2017, para el elemento allí denominado como "El control de detalle", en relación con las diferencias que surgen entre las mediciones NIF y las tributarias por el reconocimiento para NIF del modelo de revaluación del terreno y la construcción, así como por la medición posterior de la propiedad de inversión.

2. En cumplimiento del artículo 69 del ET, modificado por el artículo 48 de la Ley 1819 de 2016, en el libro fiscal, que cumpla con las características del “Control de detalle”, no se reconoce el valor de la valorización de la PP&E (terreno y construcción en el caso aquí evaluado) ni la depreciación de la misma. La propiedad de inversión se incluye como parte de la PP&E en dicho libro y por lo tanto también se registra en el mismo la depreciación de dicha propiedad.
3. El valor del costo y depreciación en el activo, así como en los resultados, que arroje el Libro Tributario podrá trasladarse directamente a la Declaración Renta cumpliendo uno de los objetivos pretendido con dicho libro.
4. Llama la atención que, en caso que la compañía utilizara un sistema acelerado de depreciación fiscal (no incluido en las bases de este ejercicio), siguiendo lo establecido en el artículo 83 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 140 ET, sería necesario registrar en dicho libro fiscal de “Control de detalle” el mayor valor de depreciación a solicitar en la Declaración de Renta. Ello generaría una diferencia mayor entre los saldos fiscales y los de NIF que debería considerarse para efectos del cálculo del impuesto de renta diferido.
5. Los contribuyentes que opten por la preparación del “Reporte de conciliación fiscal” (permitida por el decreto 1998 de 2017 que reglamentó la “Conciliación Fiscal” establecida en la Ley 1819 de 2016 – Artículo 772-1 ET), tendrían que llevar un registro individual separado para activos de PP&E y propiedades de inversión que permita determinar el monto a reconocer por concepto de depreciación y que cumpla con lo estipulado por los artículos 137 y 140 (si se utiliza la depreciación acelerada) ET, tal y como fueron modificados por los artículos 82 y 83 de la Ley 1819 de 2016.
6. Hasta diciembre de 2016, algunas compañías venían reconociendo en el “Libro Tributario”, las valorizaciones de PP&E, siguiendo la opinión de algunos especialistas de que en dicho libro deberían reflejarse todas las prácticas contables mencionadas en el decreto 2649 de 1993, práctica que considerábamos innecesaria, según lo expuesto en el numeral 1 del apartado 3.6 del artículo “Las Normas de Información Financiera y el Libro Tributario – efectos prácticos”, de la Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría – Enero – Marzo de 2016. Con la derogatoria del artículo 165 de Ley 1607 de 2012 y la adición del artículo 772-1 ET, como resultado de la promulgación de la Ley 1819 de 2016, no queda duda de que el libro fiscal de “Control de detalle” que se lleve para soportar las cifras a incluir en la declaración de renta de los contribuyentes no deberán incluirse las valorizaciones que se reconozcan para NIF.

4. CUENTAS POR PAGAR (CxP)

A enero 1o de 2017	
Inicio aplicación Ley 1819 de 2016	
Valor nominal (fiscal) a 31 de diciembre de 2016 (enero 1o 2017)	- 8.000 (1)
Ajuste a valor presente (VP) para IFRS-NIF	692 (2)
Menos valor ya registrado en Libro Tributario	-
Diferencia entre saldo fiscal y saldo IFRS-NIF	692
Valor reconocido en estados financieros según NIF	- 7.308

- (1) Incluye cuentas por pagar a Socios de \$3.000 vencimiento en dos (2) años sin interés, tasa de descuento 13.19% anual
- (2) Corresponde al ajuste para NIF del Valor Presente (VP) de la cuenta por pagar (CxP) a Socios, determinado con base en las condiciones indicadas en el numeral (1) anterior.

4.1 EVALUACIONES DE MEDICION – CUENTAS POR PAGAR: “LIBRO TRIBUTARIO” DECRETO 2548 DE 2014 EN DICIEMBRE 2016 – “LIBRO TRIBUTARIO” EN 2017 Y LIBRO FISCAL “CONTROL DE DETALLE” EN 2018- AJUSTE A VALOR PRESENTE NIF en 2017 y 2018

SUPUESTOS:

- a) A enero 1º de 2017, el saldo de las cuentas por pagar se compone de la siguiente manera:

Detalle	Valor
Proveedores (*)	5.000
Socios	3.000

(*) Tienen plazos de pago acordados en condiciones normales de crédito

- b) Las cuentas por pagar a socios tienen vencimiento en diciembre 31 de 2018 y no tienen intereses pactados.
- c) La Compañía estima tasa descuento a aplicar para las cuentas por pagar a Socios en 13,19%, de acuerdo con la siguiente tabla de amortización.

Tabla No 22

TABLA AMORTIZACION CUENTAS POR PAGAR SOCIOS						
Mes	2017			2018		
	VP CxP Socios inicio mes	Gastos financieros a amortizar	VP CxP Socios fin de mes	VP CxP Socios inicio mes	Gastos financieros a amortizar	VP CxP Socios fin de mes
Tasa de descuento		13,19%				
Enero 31	2.308	25	2.333	2.632	29	2.660
Febrero 28	2.333	26	2.359	2.660	29	2.690
Marzo 31	2.359	26	2.385	2.690	30	2.719
Abril 30	2.385	26	2.411	2.719	30	2.749
Mayo 31	2.411	27	2.438	2.749	30	2.779
Junio 30	2.438	27	2.464	2.779	31	2.810
Julio 31	2.464	27	2.492	2.810	31	2.841
Agosto 31	2.492	27	2.519	2.841	31	2.872
Septiembre 30	2.519	28	2.547	2.872	32	2.904
Octubre 31	2.547	28	2.575	2.904	32	2.936
Noviembre 30	2.575	28	2.603	2.936	32	2.968
Diciembre 31	2.603	29	2.632	2.968	33	3.000

4. 2 TRANSACCIONES REALIZADAS EN LOS AÑOS 2017 Y 2018 RELATIVAS A CUENTAS POR PAGAR A PROVEEDORES Y SOCIOS

Las siguientes fueron las transacciones mensuales de causaciones de compras de inventarios que afectaron las cuentas por pagar a proveedores, realizadas entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017 y 2018.

En la tabla 23 se muestran los valores reconocidos a valores nominales de acuerdo con las normas fiscales en el “Libro Tributario” durante el año 2017 y a partir de la promulgación del Decreto 1998 del 30 de noviembre de 2017, en el libro fiscal “Control de detalle”, para el año 2018. En la tabla 24 los efectos que tendría en las cuentas por pagar y en el estado de resultados bajo NIF el reconocimiento del efecto financiero del valor presente (VP) de las cuentas por pagar a Socios, de acuerdo con los supuestos indicados anteriormente.

Tener presente que los valores positivos corresponden con saldos o movimiento débito, mientras que los negativos con saldos o movimiento crédito.

Tabla 23

TRANSACCIONES EN CUENTAS POR PAGAR PROVEEDORES Y SOCIOS EN 2017 y 2018										
Mes	Pasivo 2017 - "Libro Tributario" y/o "Control de detalle"					Pasivo 2018 - fiscal Libro "Control de detalle"				
	Saldo mes anterior proveedor	Compras mes proveedor (1)	Pagos a proveedor (1)	Saldo fin mes proveedor	Más: CxP Socios (1)	Saldo mes anterior proveedor	Compras mes proveedor (1)	Pagos a proveedor (1)	Saldo fin mes proveedor	Más: CxP Socios (1)
Enero 31	- 5.000	- 3.100	3.200	- 4.900	- 3.000	- 6.400	- 2.900	2.800	- 6.500	- 3.000
Febrero 28	- 4.900	- 3.100	3.200	- 4.800	- 3.000	- 3.000	- 2.900	2.800	- 3.100	- 3.000
Marzo 31	- 4.800	- 3.100	3.200	- 4.700	- 3.000	- 3.000	- 2.900	2.800	- 3.100	- 3.000
Abril 30	- 4.700	- 3.100	3.200	- 4.600	- 3.000	- 3.000	- 2.900	2.800	- 3.100	- 3.000
Mayo 31	- 4.600	- 3.100	3.200	- 4.500	- 3.000	- 3.000	- 2.900	2.800	- 3.100	- 3.000
Junio 30	- 4.500	- 3.100	3.200	- 4.400	- 3.000	- 3.000	- 2.900	2.800	- 3.100	- 3.000
Julio 31	- 4.400	- 3.100	2.900	- 4.600	- 3.000	- 3.000	- 2.900	2.800	- 3.100	- 3.000
Agosto 31	- 4.600	- 3.100	2.900	- 4.800	- 3.000	- 3.000	- 2.900	3.150	- 2.750	- 3.000
Septiembre 30	- 4.800	- 3.100	2.900	- 5.000	- 3.000	- 3.000	- 2.900	3.150	- 2.750	- 3.000
Octubre 31	- 5.000	- 3.100	2.900	- 5.200	- 3.000	- 3.000	- 2.900	3.150	- 2.750	- 3.000
Noviembre 30	- 5.200	- 3.100	2.900	- 5.400	- 3.000	- 3.000	- 2.900	3.150	- 2.750	- 3.000
Diciembre 31	- 5.400	- 3.900	2.900	- 6.400	- 3.000	- 3.000	- 2.900	3.150	- 2.750	- 3.000
Total año	- 5.000	- 38.000	36.600	- 6.400	- 3.000	- 6.400	- 34.800	35.350	- 5.850	- 3.000
Total CxP					- 9.400					- 8.850

(1) Corresponde a movimiento cuentas por pagar proveedores y Socios registrada a valores nominales en "Libro Tributario" y/o libro fiscal de "Control de detalle" en los años 2017 y 2018.

De acuerdo con la tabla anterior, en el libro fiscal –"Libro Tributario" y/o de "Control de detalle" se registran los valores nominales de las cuentas por pagar a proveedores y a socios en los años 2017 y 2018, sin considerar si los plazos de pago de unas y otras pudieran tener un impacto financiero por el efecto del reconocimiento del valor presente de las mismas. Lo anterior considerando las modificaciones introducidas a los artículos 28, 105 y 287 del ET, por los artículos 28, 61 y 122, respectivamente, de la Ley 1819 de 2016. En dichos artículos se desconocen los intereses implícitos para efectos del impuesto sobre la renta en la "Realización del ingreso", y "Realización de la deducción para los obligados a llevar contabilidad", así como para determinar el "Valor patrimonial de las deudas".

4.3 EFECTOS DEL RECONOCIMIENTO DEL VALOR PRESENTE (VP) EN CUENTAS POR PAGAR A SOCIOS

En la tabla 24 se presenta el efecto financiero de la cuenta por pagar a los Socios considerando el descuento que se efectúa a esta cuenta por estar fuera de las políticas normales de cobro.

Tener presente que los valores positivos corresponden con saldos o movimiento débito, mientras que los negativos con saldos o movimiento crédito.

Tabla 24

Mes	EFECTO CxP PROVEEDORES Y SOCIOS - VALOR PRESENTE (VP) EN CxP SOCIOS - NIF - PASIVOS									
	2017					2018				
	Saldo inicial CxP proveedor y Socios (1)	Compras mes proveedor	Pagos a proveedor	Efecto actualizac pasivo en NIF (1)	Saldo final CxP proveedor y Socios	Saldo inicial CxP proveedor y Socios (1)	Compras mes proveedor	Pagos a proveedor	Efecto actualizac pasivo en NIF (1)	Saldo final CxP proveedor y Socios
Enero 31	- 7.308	- 3.100	3.200	- 25	- 7.233	- 9.032	- 2.900	2.800	- 29	- 9.160
Febrero 28	- 7.233	- 3.100	3.200	- 26	- 7.159	- 9.160	- 2.900	2.800	- 29	- 9.290
Marzo 31	- 7.159	- 3.100	3.200	- 26	- 7.085	- 9.290	- 2.900	2.800	- 30	- 9.419
Abril 30	- 7.085	- 3.100	3.200	- 26	- 7.011	- 9.419	- 2.900	2.800	- 30	- 9.549
Mayo 31	- 7.011	- 3.100	3.200	- 27	- 6.938	- 9.549	- 2.900	2.800	- 30	- 9.679
Junio 30	- 6.938	- 3.100	3.200	- 27	- 6.864	- 9.679	- 2.900	2.800	- 31	- 9.810
Julio 31	- 6.864	- 3.100	2.900	- 27	- 7.092	- 9.810	- 2.900	2.800	- 31	- 9.941
Agosto 31	- 7.092	- 3.100	2.900	- 27	- 7.319	- 9.941	- 2.900	3.150	- 31	- 9.722
Septiembre 30	- 7.319	- 3.100	2.900	- 28	- 7.547	- 9.722	- 2.900	3.150	- 32	- 9.504
Octubre 31	- 7.547	- 3.100	2.900	- 28	- 7.775	- 9.504	- 2.900	3.150	- 32	- 9.286
Noviembre 30	- 7.775	- 3.100	2.900	- 28	- 8.003	- 9.286	- 2.900	3.150	- 32	- 9.068
Diciembre 31	- 8.003	- 3.900	2.900	- 29	- 9.032	- 9.068	- 2.900	3.150	- 33	- 8.850
Total año	- 7.308	- 38.000	36.600	- 324	- 9.032	- 9.032	- 34.800	35.350	- 369	- 8.850

(1) Valores de cuentas por pagar descontados a valor presente (VP) por la Cuenta por pagar a Socios. El aumento corresponde al efecto de actualización del VP del pasivo cada mes, que se reconoce como gasto financiero en NIF.

El monto inicial a enero 1o de 2017 se determinó así: Total \$7,308, es igual a valor nominal de los proveedores \$5.000, más \$2,308 de cuentas por pagar a Socios, correspondiente al VP de la cuenta por pagar de \$3.000, de acuerdo con cuadro de amortización que se ilustra en esta sección, apartado 4.1 en la tabla 22.

4.4 COMPARACION DE SALDOS FISCALES— “LIBRO TRIBUTARIO”- LIBRO FISCAL “CONTROL DE DETALLE”- Y SALDOS NIF EN LOS AÑOS 2017 Y 2018

Con base en los supuestos anteriormente desarrollados, a continuación se muestran en la tabla 25 los saldos de cuentas por pagar determinados de acuerdo con las normas fiscales vigentes para los años 2017 y 2018, reconocidos en el denominado “Libro Tributario” hasta el 31 de diciembre de 2016 (enero 1º de 2017) y en el libro “Control de detalle” a 31 de diciembre de 2017 y 2018 y simultáneamente comparados con los del marco normativo financiero (NIF), a las mismas fechas.

Los resultados de dicha comparación permitirán presentar las observaciones sobre los efectos determinados con los escenarios evaluados o con alternativas a los mismos, de forma que ayuden a soportar las conclusiones que se presentan como resultado de los análisis realizados.

Tener presente que los valores positivos corresponden con saldos o movimiento débito, mientras que los negativos con saldos o movimiento crédito.

Tabla 25

RESUMEN COMPARATIVO DE SALDOS RELATIVOS A CUENTAS POR PAGAR									
RESUMEN COMPARATIVO: SALDOS FISCALES "LIBRO TRIBUTARIO" - LIBRO FISCAL "CONTROL DE DETALLE" AÑOS 2017 Y 2018 versus SALDOS NIF	Enero 1 2017			Diciembre 31 2017			Diciembre 31 2018		
	Valor fiscal (*)	Valor NIF (**)	Diferencia	Valor fiscal (*)	Valor NIF (**)	Diferencia	Valor fiscal (*)	Valor NIF (**)	Diferencia
Cuenta por pagar proveedores	- 5.000	- 5.000	-	- 6.400	- 6.400	-	- 5.850	- 5.850	-
Cuenta por pagar Socios	- 3.000	- 2.308	- 692	- 3.000	- 2.632	- 368	- 3.000	- 3.000	-
Valor diferencia neta en pavisio	- 8.000	- 7.308	- 692	- 9.400	- 9.032	- 368	- 8.850	- 8.850	-
Gastos financieros - resultados				-	324	- 324	-	369	- 369
Valor diferencia neta en resultados	-	-	-	-	324	- 324	-	369	- 369

A continuación se presentan las explicaciones (*) (**) de la tabla 25:

(*) Saldo tomado del "Libro Tributario" que la Compañía implementó en 2016 cumpliendo el decreto 2548 de 2014 en el cual reconocía las transacciones con efecto fiscal. Allí no se registraba el ajuste a valor presente de las cuentas por pagar a socios y por ello en el saldo a 1 de enero de 2017 se presenta la diferencia de \$692 con el libro NIF. A 31 de diciembre de 2017 y 2018 la compañía considera que dicho libro cumple con los requisitos del decreto 1998 de 2017 para soportar el elemento de la "Conciliación fiscal" con el enfoque del "Control de detalle" allí indicado, con lo cual sigue reconociendo las cifras fiscales utilizando los principios generales del "Libro Tributario".

(**) Valor estimado para preparar los estados financieros bajo NIF efectuando el ajuste al valor presente de las cuentas por pagar a socios que no es aceptado por las normas fiscales.

4.5 OBSERVACIONES RELATIVAS A LOS RESULTADOS OBTENIDOS

Con base en los resultados de la comparación realizada entre el "Libro Tributario" y/o libro de "Control de detalle" y los libros preparados de acuerdo con NIF, respecto de la forma de reconocer bajo NIF los ajustes al valor presente (VP) de las cuentas por pagar a socios, a continuación se presentan los comentarios respectivos.

1. En el "Libro Tributario" y/o libro fiscal de "Control de detalle", no deberá reconocerse a valor presente (VP) el valor nominal de las cuentas por pagar en los que se presente un componente de financiación implícito, reconociendo un impacto financiero al inicio de la transacción y causando los gastos financieros que exigen las NIF. En consecuencia, el valor que arroje el libro fiscal de "Control de detalle" por concepto del pasivo podrá trasladarse directamente a la declaración de renta cumpliendo uno de los objetivos del mencionado Libro.
2. La diferencia que surge entre el Libro Tributario (declaración renta) con los saldos contables de NIF, requieren de análisis para la evaluación del impuesto de renta diferido.

Evaluación adicional sobre el ejercicio analizado en cuentas por pagar a Socios –

1. Aunque no está planteado el ejemplo en este ejercicio, llamamos la atención que cuando se presenten **saldos por cobrar a socios** en situaciones similares a las indicadas para las cuentas por pagar a socios evaluadas anteriormente; además de reconocer el VP de dichas cuentas por cobrar en el sistema contable bajo NIF, se deberán liquidar e incluir en la declaración de renta, para efectos fiscales únicamente, los denominados "intereses presuntivos".
2. Lo anterior implicaría dos posibilidades respecto del libro fiscal de "Control de detalle":
 - a) Registrar en dicho libro las cuentas por su valor nominal, sin reconocer el ingreso por interés presuntivo (artículo 35 ET), lo cual genera diferencia, con los ingresos a incluir en la declaración de renta. También se presentaría diferencia entre el valor de los gastos financieros reconocidos para NIF con los gastos a presentar en la declaración de renta. De lo anterior, surge entonces la necesidad de preparar las conciliaciones respectivas entre el libro fiscal y la declaración de renta, además de la que debe hacerse con los saldos NIF para efectos del cálculo del impuesto diferido.
 - b) Registrar en dicho libro no solo la parte nominal de las cuentas sino también reconocer los intereses presuntivos, de esta manera el libro fiscal no habría diferencia entre éste y la declaración de renta, respecto del rubro de ingresos. La diferencia con los saldos NIF continúa presentándose para efectos de la evaluación del efecto en la tasa efectiva de impuestos dada la imposibilidad de reconocimiento de impuesto diferido en este caso.

Ahora bien, el reconocer los intereses presuntivos en el libro fiscal generaría un registro sin partida doble, dado que el valor patrimonial (nominal) fiscal de la cuenta por cobrar no se aumenta con el valor de los intereses a reconocer en los ingresos fiscales que se van a incluir en la declaración de renta.

Atendiendo lo indicado en el parágrafo 2 del decreto 1998 del 30 de noviembre de 2017, y considerando el inconveniente técnico de la ausencia de partida doble explicada en el literal b) anterior, es recomendable que, para los intereses presuntivos que se deben declarar sobre las cuentas por cobrar a socios, se prepare y soporte únicamente apelando a la "conciliación fiscal" prevista en la Ley 1819 de 2016 y en el decreto 1998 antes mencionado.

5. PROVISIONES

A enero 1o de 2017	
Inicio aplicación Ley 1819 de 2016	
Valor fiscal a 31 de diciembre de 2016 (enero 1o 2017)	- 500 (1)
Ajuste para IFRS-NIF	- 3.692 (2)
Menos valor reconocido en libro tributario	-
Ajuste para IFRS-NIF	- 3.692
Valor reconocido en estados financieros según NIF	- 4.192

- (1) En “Libro tributario” a Diciembre 31 2016 no se han reconocido provisiones para contingencias. Ello fue corroborado en el artículo 121 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 286 ET. La provisión de \$500 corresponde a provisión para impuesto de industria y comercio (ICA) que solo es deducible cuando se pague, lo cual sucede en el año siguiente. Es importante tener en cuenta que con la promulgación de la Ley 1819 de 2016 (artículo 66), que modificó el artículo 115-1 ET el ICA causado en un periodo gravable se puede deducir en el mismo periodo, siempre y cuando su pago se realice antes de la presentación de la declaración de renta del año gravable en el cual se causó.
- (2) Corresponde al ajuste para NIF por 2 demandas cuya resolución fue calificada como probable por los apoderados de la empresa, de acuerdo con IAS-NIC 37 (Full IFRS-NIIF completas), Sección 21 (IFRS for SME – NIIF para Pymes).

5.1 EVALUACIONES DE MEDICION – PROVISIONES- “LIBRO TRIBUTARIO” DECRETO 2548 DE 2014 EN DICIEMBRE 2016 – “LIBRO TRIBUTARIO” EN 2017 Y LIBRO FISCAL “CONTROL DE DETALLE” EN 2018 – REGISTRO CONTINGENCIAS BAJO NIF en 2017 y 2018

SUPUESTOS:

- a) A enero 1º de 2017 se tiene saldo de provisión ICA que se pagó a autoridades municipales en enero 2017. Para NIF se había reconocido antes del 1 de enero de 2017 provisión para dos (2) demandas calificadas probables por los apoderados de la empresa por \$3.692, no registradas en “Libro Tributario” al 1 de enero 1º de 2017.

Los pagos que se realicen por las demandas se podrán tomar como deducibles en la declaración de renta del año en que se paguen, y se reconocerán en ese momento en el libro fiscal “Control de detalle”, como soporte de la deducción a incluir en la declaración de renta.

- b) En los años 2017 y 2018, bimestralmente se reconoce provisión ICA, 1% de ventas, que se declara y paga a autoridades municipales y/o distritales en primer mes del bimestre siguiente. Para efectos fiscales, si bien, hasta el año 2016 solo era deducible la porción pagada en el año gravable, con la modificación del artículo 115-1 ET mencionada anteriormente, se podrá tomar el valor causado en el último bimestre de los años 2017 y 2018, siempre y cuando el ICA sea pagado al Municipio y/o Distrito antes de la presentación de la

declaración de renta del año respectivo. En este caso se presume que el ICA se para oportunamente y por lo tanto se puede tomar como deducible en el año de la causación.

- c) En abril de 2018 se pagó \$1,850 por la provisión que se había constituido bajo NIF por \$1,692. A diciembre de 2018 se revisa el valor reconocido por la provisión de \$2.000, y se estima por un monto de \$2.400.

5.2 TRANSACCIONES REALIZADAS EN LOS AÑOS 2017 Y 2018 RELATIVAS A PROVISIONES

Las siguientes fueron las transacciones mensuales de causaciones de provisiones para ICA y contingencias, correspondientes a los periodos del 1º de enero al 31 de diciembre de 2017 y 2018 (primer y segundo año de vigencia de la Ley 1819 de 2016). En la tabla 28 se muestran los movimientos de la provisión para ICA registrados de acuerdo con los valores que se pueden reconocer fiscalmente tanto en el pasivo como en el estado de resultados. Dado que el artículo 115-1 ET (modificado por el artículo 66 de Ley 1819 de 2016) permite reconocer la deducción del ICA en el periodo de su causación con la condición indicada en la explicación (1) de la página anterior, la provisión de ICA se reconocerá como pasivo y en el estado de resultados fiscal del "Libro Tributario" y/o libro fiscal de "Control de detalle" en los años 2017 y 2018.

El reconocimiento de la provisión de ICA antes mencionada no presenta diferencias con las NIF.

Tener presente que los valores positivos corresponden con saldos o movimiento débito, mientras que los negativos con saldos o movimiento crédito.

Tabla 26

TRANSACCIONES RELATIVAS A PROVISIONES EN 2017 y 2018											
Mes	PROVISION PARA IMPUESTO INDUSTRIA Y COMERCIO (ICA)										
	2017					2018					
	PASIVO Y RESULTADOS EN "LIBRO TRIBUTARIO" Y/O "CONTROL DE DETALLE" - IGUAL PARA NIF EN 2017					PASIVO Y RESULTADOS EN "LIBRO TRIBUTARIO" Y/O "CONTROL DE DETALLE" - IGUAL PARA NIF EN 2018					
	PROVISION - PASIVO				RESULTADOS	PROVISION - PASIVO				RESULTADOS	
	Saldo mes anterior	Provisión ICA causada en el mes (1)	Pagos de ICA (1) (3)	Saldo fin mes provisión ICA	Gasto deducible (2)		Saldo mes anterior	Provisión ICA causada en el mes (1)	Pagos de ICA (1) (3)	Saldo fin mes provisión ICA	Gasto deducible (2)
Enero 31	- 500	- 41	500	- 41	541	- 90	- 50	90	- 50	50	
Febrero 28	- 41	- 41		- 82	41	- 50	- 50	-	- 100	50	
Marzo 31	- 82	- 41	82	- 41	41	- 100	- 50	100	- 50	50	
Abril 30	- 41	- 41	-	- 82	41	- 50	- 50	-	- 100	50	
Mayo 31	- 82	- 41	82	- 41	41	- 100	- 50	100	- 50	50	
Junio 30	- 41	- 41	-	- 82	41	- 50	- 50	-	- 100	50	
Julio 31	- 82	- 41	82	- 41	41	- 100	- 50	100	- 50	50	
Agosto 31	- 41	- 41	-	- 82	41	- 50	- 50	-	- 100	50	
Septiembre 30	- 82	- 41	82	- 41	41	- 100	- 50	100	- 50	50	
Octubre 31	- 41	- 41	-	- 82	41	- 50	- 50	-	- 100	50	
Noviembre 30	- 82	- 41	82	- 41	41	- 100	- 50	100	- 50	50	
Diciembre 31	- 41	- 49	-	- 90	49	- 50	- 50	-	- 100	50	
Total año	- 500	- 500	910	- 90	1.000	- 90	- 600	590	- 100	600	

- (1) Corresponde al reconocimiento en "Libro Tributario" y/o libro fiscal de "Control de detalle" para 2017 y 2018 de la provisión mensual del ICA que asciende al 1% sobre ventas, así como los pagos bimestrales a autoridades de impuestos. Las mismas partidas reconocidas para efectos fiscales se aplican para saldos NIF.

- (2) Corresponde al gasto por provisión de ICA para reconocer en “Libro Tributario” y/o libro fiscal de “Control de detalle” para 2017 y 2018 de la provisión mensual del ICA, así como para NIF. Deducible fiscalmente de acuerdo con lo indicado en primer párrafo del presente apartado 5.2.
- (3) Valores de ICA a solicitar como deducibles en la declaración de renta con base en los montos efectivamente pagados. Considerando la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 que en su artículo 66 modificó el artículo 115-1 ET, explicado en primer párrafo del presente apartado 5.2, la compañía podría deducir en 2017 la suma de \$500 correspondiente al pasivo reconocido a 31 de diciembre de 2016 que pagó en enero 2017. Para efectos de NIF dicha partida no constituye gasto dado que ya había sido cargada a resultados anteriores a 1 de enero de 2017.

En la tabla 27 se presentan los efectos fiscales de los movimientos relativos a las contingencias en los años 2017 y 2018, que solo deberían reconocerse en “Libro Tributario” y/o libro fiscal “Control de detalle” en el momento en que se realicen pagos de las mismas que se puedan tomar como deducibles en la declaración de renta.

En la tabla 28 se ilustran los efectos de la provisión para contingencias bajo NIF en los dos (2) años.

Al final de esta sección en las tablas 31 y 32, se presentan los impactos y comparaciones, en caso que en el Libro Tributario solo se reconocieran las partidas que tuvieran impacto fiscal.

Tener presente que los valores positivos corresponden con saldos o movimiento débito, mientras que los negativos con saldos o movimiento crédito.

Tabla 27

MOVIMIENTOS RELATIVOS A LAS CONTINGENCIAS A INCLUIR EN "LIBRO TRIBUTARIO" Y/O LIBRO FISCAL "CONTROL DE DETALLE"										
Mes	2017					2018				
	PASIVO Y RESULTADOS EN LIBROS FISCALES					PASIVO Y RESULTADOS EN LIBROS FISCALES				
	PROVISION - PASIVO				RESULTADOS	PROVISION - PASIVO				RESULTADOS
	Saldo mes anterior	Provisión contingencia causada en el mes (1)	Pagos de contingencia (1) (3)	Saldo fin mes provisión	Gasto provision (2)	Saldo mes anterior	Provisión contingencia causada en el mes (1)	Pagos de contingencia (1) (3)	Saldo fin mes provisión	Gasto provision (2)
Enero 31	-			-		-			-	-
Febrero 28	-			-		-			-	-
Marzo 31	-			-		-			-	-
Abril 30	-			-		-	1.850	1.850	-	1.850
Mayo 31	-			-		-			-	-
Junio 30	-			-		-			-	-
Julio 31	-			-		-			-	-
Agosto 31	-			-		-			-	-
Septiembre 30	-			-		-			-	-
Octubre 31	-			-		-			-	-
Noviembre 30	-			-		-			-	-
Diciembre 31	-			-		-			-	-
Total año	-	-	-	-	-	-	1.850	1.850	-	1.850

A continuación se ilustran los efectos de la provisión para contingencias bajo NIF en los 2 años.

Tabla 28

MOVIMIENTOS RELATIVOS A LA PROVISION PARA CONTINGENCIAS BAJO NIF										
Mes	2017					2018				
	PASIVO Y RESULTADOS - NIF					PASIVO Y RESULTADOS -NIF				
	PROVISION - PASIVO				RESULTADOS	PROVISION - PASIVO				RESULTADOS
	Saldo mes anterior	Provisión contingencia causada en el mes (1)	Pagos de contingencia (1) (3)	Saldo fin mes provision	Gasto provision (2)	Saldo mes anterior	Provisión contingencia causada en el mes (1)	Pagos de contingencia (1) (3)	Saldo fin mes provision	Gasto provision (2)
Enero 31	- 3.692			- 3.692		- 3.692			- 3.692	
Febrero 28	- 3.692			- 3.692		- 3.692			- 3.692	
Marzo 31	- 3.692			- 3.692		- 3.692			- 3.692	
Abril 30	- 3.692			- 3.692		- 3.692	- 158	1.850	- 2.000	158
Mayo 31	- 3.692			- 3.692		- 2.000			- 2.000	
Junio 30	- 3.692			- 3.692		- 2.000			- 2.000	
Julio 31	- 3.692			- 3.692		- 2.000			- 2.000	
Agosto 31	- 3.692			- 3.692		- 2.000			- 2.000	
Septiembre 30	- 3.692			- 3.692		- 2.000			- 2.000	
Octubre 31	- 3.692			- 3.692		- 2.000			- 2.000	
Noviembre 30	- 3.692			- 3.692		- 2.000			- 2.000	
Diciembre 31	- 3.692			- 3.692		- 2.000	- 400		- 2.400	400
Total año	- 3.692	-	-	- 3.692	-	- 3.692	- 558	1.850	- 2.400	558

A continuación las explicaciones de las tablas 27 y 28 anteriores.

(1) En “Libro Tributario” y/o libro fiscal “Control de detalle” en el año 2017 no se reconocen provisiones para las contingencias, por no tener efecto fiscal, según lo indicado en el artículo 286 ET (modificado por el artículo 121 de la Ley 1819 de 2016), ni tampoco deducción alguna por no haberse realizado pagos sobre las mismas. En abril de 2018, al nacer la obligación y el pago de la contingencia por \$1,850, se reconocen las dos transacciones en el libro fiscal, junto con el gasto deducible respectivo. No se tendría ningún otro registro por contingencias en dicho libro fiscal.

En libro NIF, para efectos financieros en el año 2017 solo se mantiene la provisión que se había constituido antes del 1 de enero de 2017 por \$3.692. En abril de 2018, al pagarse por \$1.850 la contingencia que se tenía registrada por \$1.692 se reconoce un gasto de \$158 (\$1.850 - \$1.692) por ajuste de provisiones. En Diciembre de 2018 se ajusta la provisión para contingencias en \$400 al nuevo valor estimado.

(2) Valor cargado a gastos en “Libro Tributario” y/o libro fiscal “Control de detalle” \$0 en el año 2017 y \$1.850 correspondiente al valor efectivamente pagado. Para libro NIF solo se reconoce el gasto por \$158 explicado en numeral (1) anterior, dado que la provisión para contingencias ya estaba registrada desde antes del 1 de enero de 2017.

(3) Valores a solicitar como deducibles en la declaración renta, con base en los montos efectivamente pagados, explicados en numeral (1) anterior.

5.3 COMPARACION DE SALDOS FISCALES– “LIBRO TRIBUTARIO”- LIBRO FISCAL “CONTROL DE DETALLE”- Y SALDOS NIF EN LOS AÑOS 2017 Y 2018

Con base en los supuestos anteriormente desarrollados, a continuación se muestran en la tabla 29 los saldos de pasivos por ICA y provisiones para contingencias determinados de acuerdo con las normas fiscales vigentes para los años 2017 y 2018, reconocidos en el denominado “Libro Tributario” hasta el 31 de diciembre de 2016 (enero 1º de 2017) y en el libro “Control de detalle” a 31 de diciembre de 2017 y 2018 y simultáneamente comparados con los del marco normativo financiero (NIF), a las mismas fechas.

Los resultados de dicha comparación permitirán presentar las observaciones sobre los efectos determinados con los escenarios evaluados o con alternativas a los mismos, de forma que ayuden a soportar las conclusiones que se presentan como resultado de los análisis realizados.

Tabla 29

Registro en el Libro Tributario conforme a la Ley 1819 de 2016									
RESUMEN COMPARATIVO: SALDOS FISCALES "LIBRO TRIBUTARIO" - LIBRO FISCAL "CONTROL DE DETALLE" AÑOS 2017 Y 2018 versus SALDOS NIF	Enero 1 2017			Diciembre 31 2017			Diciembre 31 2018		
	Valor fiscal (*)	Valor NIF (**)	Diferencia	Valor fiscal (*)	Valor NIF (**)	Diferencia	Valor fiscal (*)	Valor NIF (**)	Diferencia
Provisión-Pasivo ICA	- 500	- 500	-	- 90	- 90	-	- 100	- 100	-
Provisión para contingencias	-	- 3.692	3.692	-	- 3.692	3.692	-	- 2.400	2.400
Valor diferencia neta en pavisio	- 500	- 4.192	3.692	- 90	- 3.782	3.692	- 100	- 2.500	2.400
Gastos provisión ICA - resultados				1.000	500	500	600	600	-
Gastos provisión contingencias				-	-	-	1.850	558	1.292
Valor diferencia neta en resultados	-	-	-	1.000	500	500	2.450	1.158	1.292

A continuación las explicaciones de (*) y (**) de la tabla 29 anterior.

(*) Al reconocer en “Libro Tributario” y/o libro “Control de detalle” a las 3 fechas evaluadas, no se presentan montos en el pasivo fiscal por este concepto, dado que este solo reconoce el impacto fiscal en el momento del pago de las contingencias.

(**) Valor reconocido en libros contables con base en NIF, registrando el 100% de las provisiones y contingencias probables según la IAS-NIC 37 de las Full IFRS (NIIF plenas) y sección 21 de la IFRS for SME (NIIF para pymes).

5.4 OBSERVACIONES RELATIVAS A LOS RESULTADOS OBTENIDOS

En el “Libro Tributario” y/o Libro fiscal de “Control de detalle” se reconocen las transacciones relativas a la provisión de ICA y las provisiones para contingencias en el periodo en que se genere impacto fiscal. Ello tiene los siguientes efectos:

1. Los ajustes de las provisiones y los pagos relacionados con estas solo se registran en el libro NIF, mientras que en el “Libro Tributario” y/o libro fiscal de “Control de detalle” solo se reconocen en resultados (gasto deducible) los pagos relacionados con las provisiones. Las reversiones de provisiones solo tendrían efecto en libro NIF. De esta manera las partidas de resultados del Libro Tributario arrojan el valor a incluir directamente en las deducciones de la declaración de renta. No se generan diferencias en el pasivo de la declaración de renta y el pasivo reconocido en el “Libro Tributario” y/o libro fiscal de “Control de detalle”.
2. Se mantienen diferencias entre los saldos NIF y los de la declaración de renta, los cuales deberán conciliarse y evaluarse para determinar el impuesto de renta diferido, tal y como se realizaba antes de la entrada en vigencia de las IFRS-NIF.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Los análisis realizados en los escenarios planteados en las Secciones 1 a 5 del ejercicio práctico presentado anteriormente, así como las reflexiones sobre situaciones adicionales no ilustradas, pero si evaluadas en este escrito, nos permiten presentar las siguientes conclusiones y recomendaciones:

1. El hecho que el nuevo modelo contable a aplicar por las compañías esté basado en las IFRS-NIIF⁵ cuyas traducciones al español se han anexado a los decretos 2784 de 2012, 3022 y 3023 de 2013 y 2615 de 2014, 2496 de 2015 y 2131 de 2016⁶ no es por sí mismo el que ha generado una situación desconocida en nuestro país, sobre la existencia de diferencias entre las normas contables y fiscales. Algunas de estas diferencias ya se presentaban y se reconocían aplicando para efectos contables el Decreto 2649 de 1993. No sobra recordar que, ya con anterioridad y sin la necesidad de tener un “registro contable paralelo” era posible explicar a las autoridades de impuestos las diferencias presentadas entre las cifras reportadas en las declaraciones de impuestos y las reconocidas en los saldos contables; algunas también tan complejas como las que ahora se tendrán al aplicar el marco de las IFRS-NIIF.

⁵ Es importante recordar que el Congreso y el mismo Gobierno Colombiano han emitido leyes (por ejemplo Ley 1739 de 2014) y Decretos en los cuales permiten que las compañías se aparten de las IFRS-NIIF para reconocer transacciones específicas, otorgándole facultades a la entidad de vigilancia y control (por ejemplo Superintendencia Financiera) para que puedan exigirle a sus vigilados reconocimientos específicos sobre la medición de ciertos rubros, aunque estos se aparten de las IFRS- NIIF. Por lo tanto, las compañías que opten o estén obligadas a hacer uso de reconocimientos por fuera del marco de las IFRS-NIIF, en estricto sentido, aunque estén dando cumplimiento a las normas legales, no podrán indicar en sus notas a los estados financieros que están dando cumplimiento a dichas IFRS-NIIF, sino a las NIF reglamentadas en nuestro país con base en las normas internacionales (Full IFRS – NIIF plenas o IFRS for SME – NIIF para pymes).

⁶ En diciembre de 2015 se unificaron las NIF en el Decreto Único Reglamentario 2420 y se actualizaron con los últimos cambios de las normas internacionales en los Decretos Reglamentarios 2496 del mismo mes y 2131 de diciembre de 2016.

2. Las compañías no daban cumplimiento estricto al marco contable anterior (Decreto 2649 de 1993), en sus libros contables y estados financieros presentados al público, bien sea por: a) la exigencia de registros contables por parte de las normas tributarias, b) la emisión de normas legales que permitían opciones de registro por fuera del marco del Decreto 2649 o c) la decisión voluntaria de no reconocer algunas transacciones según lo indicado en el citado Decreto, bien sea por corresponder a transacciones que no se aceptaban fiscalmente o porque la costumbre era registrar contablemente lo indicado en el estatuto tributario, sin atender a la realidad económica.

Ejemplos de las situaciones mencionadas, son la provisión de cartera reconocida según la norma fiscal y no el modelo de recuperabilidad del artículo 62 del Decreto 2649 de 1993, el registro del anterior impuesto al patrimonio con cargo a la revalorización del patrimonio, el no reconocer valores presentes en activos o pasivos, según lo indicado en el artículo 10 del Decreto 2649, o ajustes al VNR de los inventarios requeridos en el artículo 63 de la misma norma, que no se evaluaban ni se registraban por no ser aceptados fiscalmente o el no estimar la vida útil de los activos fijos de manera técnica, sino hacerlo siguiendo el criterio único de línea recta de 5, 10 y 20 años aceptado por las normas fiscales, entre otros.

3. Algunas diferencias entre los saldos y bases contables-financieras y los saldos fiscales, pueden generarse en el desconocimiento tributario de una transacción o saldo reconocido financieramente, en un solo momento o en un solo registro y no el resultado de múltiples y permanentes transacciones realizadas durante un periodo o un año. Por ejemplo, deterioros en el valor de los activos y provisiones registrados en los activos y pasivos de los estados financieros, respectivamente, con cargo a resultados de un periodo, que surgieron en la evaluación al cierre del año únicamente y que no se permiten deducir de los activos o reconocer como pasivos por las disposiciones fiscales y tampoco aceptables por dichas normas fiscales las deducciones reconocidas en los registros contables.

En similar situación se presentan otros casos en los que la determinación de las diferencias entre los valores fiscales y los contables provienen de cálculos que solo requieren y tiene relevancia en un cálculo anual, cuyo reconocimiento mensual es inocuo o impráctico. No se debe olvidar que mientras el reconocimiento financiero de las transacciones es diario y nuestra legislación comercial requiere que estas no se acumulen, para efectos de registros contables, en periodos superiores a un mes, la presentación de las cifras fiscales y en algunos casos la apropiada determinación de las bases fiscales anuales, no requiere de cálculos con cortes en periodos inferiores a un año. Por ejemplo, ese podría ser el caso de i) el cálculo del límite de gastos del exterior no deducibles, ii) la determinación del porcentaje de gastos no deducibles atribuibles a partidas de rentas exentas, o iii) partidas que tienen diferencia en el reconocimiento fiscal y contable en periodos muy cortos de tiempo, durante un año gravable, pero que la determinación de la misma solo es relevante calcularla con el corte a 31 de diciembre (para el cierre del año gravable respectivo), uno de esos casos sería la diferencia entre las provisiones por servicios públicos estimados por no contar con la factura al cierre contable y el pago de los mismos en los primeros meses del año siguiente.

4. Otras diferencias entre el tratamiento financiero y fiscal se conforman por múltiples operaciones permanentes que se determinan por vías totalmente diferentes y cuyo impacto anual es fácilmente determinable y soportable a las autoridades de impuestos (activo por activo, transacción por transacción) sin que el valor a incluir en las declaraciones anuales de impuestos, implicara un “registro contable” mensual, para demostrar su aceptabilidad fiscal. Por ejemplo,

- a. El caso del reconocimiento financiero a valores de mercado de los portafolios de inversiones de las entidades financieras y de seguros, cuyas variaciones de mercado y simultáneamente el reconocimiento de utilidades y pérdidas financieras se determinan diariamente por cada título, bien sea por el cambio diario en el mercado de los títulos que permanecen en el portafolio o por la determinación de la utilidad o pérdida de los títulos que se retiran del mismo. Mientras que para efectos fiscales los mismos títulos se reconocen a valores que no consideran los cambios del mercado y que los rendimientos se causan de acuerdo con las características faciales de los títulos por el denominado modelo de línea recta.
- b. El reconocimiento financiero de la depreciación de los activos fijos sobre bases y vidas útiles diferentes a las utilizadas para efectos fiscales

Casos como los mencionados en los literales anteriores requieren necesariamente el uso de una ayuda automática que efectúe los cálculos por vías separadas para efectos financieros y fiscales, (activo por activo, día a día, o mes a mes), cuyo resultado financiero y fiscal al final del año sea fácilmente determinable y verificable para comprobar la integridad y exactitud de la información que soporta los estados financieros presentados al final del año o los montos incluidos en las declaraciones de renta, con los detalles que se pueden extraer del *software* utilizado. Es decir, más que exigir un registro contable mensual de ello, lo que se debe es solicitar que se cuente con un sistema de información, como el antes mencionado, que soporte y permita la verificación de las cifras incluidas en la declaración anual de impuestos. Pareciera el que el elemento de “Control de detalle” descrito en el decreto reglamentario de la “Conciliación fiscal” 1998 del 30 de noviembre de 2017, recoge esta situación.

5. Con la promulgación de la Ley 1819 de 2016 (artículo 137) el legislador introdujo el concepto de la “Conciliación fiscal” al adicionar el artículo 772-1 ET, exigiendo que se lleve “un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias” entre las NIF y el ET. Así mismo, el Gobierno facultado por dicho artículo adicionado al ET, emitió el 30 de noviembre de 2017 el decreto 1998 en el cual se indica que dicha conciliación es “una obligación de carácter formal” compuesta por dos elementos: “El control de detalle” y el “Reporte de conciliación fiscal”. Respecto a este tema dicha ley derogó expresamente el artículo 165 de la ley 1607 de 2012 y tácitamente su reglamento, el Decreto 2548 de 2014⁷. Con base en ello, las dudas que se tenían hasta el año 2016, sobre las transacciones que deberían incluirse en el denominado “Libro Tributario” han quedado disipadas, de manera que “El control de detalle” requerido en el decreto 1998 antes mencionado, únicamente debe contar con información fiscal que sirva para soportar directamente las cifras a incluir en la declaración de renta de los contribuyentes. Es decir, que todo aquello que no sea de recibo por el ET, no se tendrá en cuenta en dicho control.

⁷ Corresponde al reglamento emitido por el Gobierno colombiano del artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 en el que se estableció que durante los cuatro (4) primeros años de entrada en vigencia de las NIF las bases fiscales permanecerían inalteradas, mientras la DIAN medía los impactos tributarios de la implementación del nuevo marco contable. Aspecto que finalmente no se realizó con el rigor debido, emitiéndose la ley 1819 de 2016 para introducir el marco NIF al ET.

6. En relación con la emisión del Decreto 1998 de 2017 reglamentario de la “Conciliación Fiscal” del artículo 772-1 adicionado con la ley 1819 de 2016, consideramos que:
- a. Para los contribuyentes que ya habían implementado el sistema del “Libro Tributario” siguiendo lo requerido en el decreto 2548 de 2014 ahora derogado, dicho libro les serviría para dar cumplimiento a los requisitos establecidos para el elemento de la “Conciliación fiscal” denominado el “Control de detalle”.
 - b. No obstante, el llevar dicho control detalle, requiere también el decreto que se prepare un informe consolidado de “Reporte de conciliación fiscal” que será parte integral de la declaración de renta. Preocupa que las autoridades de impuestos diseñen los formatos automáticos para reportar la conciliación fiscal exigiendo detalles que, para diferencias como las mencionadas en el numeral 4 de estas conclusiones, sean imposibles de presentar detalladamente, dada la complejidad y volumen de transacciones de las provienen los saldos, costos o gastos base de determinación de los montos NIF y los determinados para dar cumplimiento al ET.
 - c. Al permitirse en dicho decreto 1998, la preparación del “Reporte de conciliación fiscal” sin necesidad de llevar “El control de detalle” para aquellas diferencias que se puedan “explicar e identificar a través del reporte de conciliación fiscal”, apropiadamente se permite que aquellos contribuyentes que cuenten con diferencias fácilmente determinables y explicables, como por ejemplo las mencionadas en el numeral 3 anterior de estas conclusiones, lo puedan hacer sin recurrir sin necesidad de tener que recurrir a sistemas complejos y costosos de determinación de las diferencias
 - d. También habrá contribuyentes que cuenten con diferencias presenten casos mixtos, es decir diferencias que requieran de “Control de detalle” y otras que solo requieran de la “Conciliación fiscal”. En todo caso todas las diferencias tendrán que resumirse en el “Reporte de conciliación fiscal” que esperamos se diseñe de tal manera que no le genere traumas prácticos y técnicos mencionados en el literal b anterior.
 - e. Igualmente de manera apropiada se dispone que no es necesario llevar el “Control de detalle” cuando las diferencias no surjan por diferencias de reconocimiento y medición de las NIF y del ET. Tal sería el caso de reconocimientos especiales del ET de valores patrimoniales, ingresos, costos o gastos fiscales, como los intereses presuntivos, reajustes fiscales o determinación de costos fiscales especiales para la determinación de utilidades en venta de activos fijos, entre otros.
 - f. De manera acertada, establece el decreto que al existir una norma fiscal que exija un tratamiento contable que esté de acuerdo con NIF, se entenderá que su aplicación se realizará en el “Control de detalle”, evitando de esta manera la intromisión de las normas fiscales en las NIF. Ver el numeral 8 literal e en esta sección de conclusiones

7. La conformación de algunas bases fiscales tienen origen en disposiciones tributarias específicas que no permiten el uso de técnica de la partida doble, tal y como se aplica en un sistema tradicional de registros contables (por ejemplo, reajustes fiscales, intereses presuntivos, rechazo fiscal parcial de ciertos gastos, cálculo de ingresos no constitutivos de renta, porción de ingresos no gravados o exentos, determinación de proporcionalidad en rentas exentas, entre otros). La evaluación de estas partidas a la hora de decidir la forma de incluirlas en el “Control de detalle” o únicamente en el “Reporte de conciliación fiscal” es importante para soportar adecuadamente las bases fiscales que se van a utilizar al preparar las declaraciones de impuestos.
8. Por las situaciones mencionadas en los párrafos anteriores y en los efectos prácticos de los supuestos y escenarios presentados en los rubros del ejercicio propuesto arriba, consideramos que:
 - a. El elemento de “Control de detalle” facilita las labores separadas de preparación de la información financiera de acuerdo con las NIF y de la información fiscal. Contando con buenas herramientas automatizadas para la determinación de las diferencias entre las partidas determinadas bajo NIF y las bases para efectos fiscales, se puede dar cumplimiento apropiado a este elemento de la “Conciliación Fiscal” reglamentada en el decreto 1998 de 2017
 - b. Quienes habían optado por el modelo del “Libro Tributario” siguiendo lo indicado en el Decreto 2548 de 2014, seguramente encontrarán que con los detalles y procesos hechos para su implementación podrán dar cumplimiento al “Control de detalle” ahora exigido en recién emitido reglamento de la ley 1819 de 2016.

Este enfoque de “Control de detalle” tiene la ventaja de determinar automáticamente las mediciones que cumplan con el ET y que presentan diferencias con las determinadas para NIF, permitiendo hacer más eficiente las labores de soporte y preparación de las declaraciones. En este caso, se requiere una adecuada parametrización del *software* utilizado.

- c. En el caso de partidas fiscales que sea necesario reconocer en las declaraciones de impuestos, pero que su tratamiento no genere el reconocimiento de la técnica de la partida doble (ver numeral 7 anterior), debería ser suficiente con preparar y soportar adecuadamente los cálculos detallados que dan origen a la(s) partida(s) a excluir o incluir en dichas declaraciones, más allá de hacer un registro de la partida en el “Control de detalle”, es decir, debería primar el fondo sobre la forma. Afortunadamente, la opción que el decreto reglamentario acepta, de utilizar el sistema de conciliación sin recurrir al “Control de detalle” para estos casos, permitirá demostrar sin riesgo alguno el cumplimiento de las normas fiscales cuando las autoridades tributarias pretendan exigir un registro contable de alguna partida fiscal que se puede explicar fácilmente mediante el “Reporte de conciliación”.
- d. Existen maneras prácticas y eficientes de reconocer las diferencias entre las bases contables obtenidas bajo NIF y las bases fiscales. En ese caso, cuando se tengan transacciones de las características descritas en los numerales 3 y 4 anteriores (gran número de partidas con movimientos diarios o partidas fiscales que solo requieren de un cálculo anual), consideramos que, el “Control de detalle” permitirá soportar adecuadamente las cifras determinadas para efecto fiscal, dado lo relevante a la hora de evaluar el reconocimiento fiscal anual, son los soportes y cálculos individuales realizados siguiendo las disposiciones fiscales relativas a la materia.

Por lo mencionado los literales c y d anteriores, en donde enfatizamos que debe primar el fondo sobre la forma, así como el reglamento en el que se establecen los elementos de “Control de detalle” y “Reporte de conciliación fiscal”, consideramos innecesario que nuestro sistema de registros siga usando el modelo de cuentas de orden.

- e. A propósito de la derogatoria del artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, en cuya 2ª parte se buscaba eliminar la intromisión de las normas fiscales en el nuevo marco NIF, observamos que el decreto reglamentario 1998 de 2017 de la Ley 1819 de 2016, de manera asertiva, claramente indica que cualquier norma fiscal que exija reconocimientos o registros contables que no estén de acuerdo con NIF, éstos se deben entender aplicables al “Control de detalle fiscal”. Por ser esta una norma de carácter reglamentario, preocupa que el legislador en una nueva reforma tributaria, a través de una ley, requiera que una norma fiscal se reconozca para efectos contables, sin aclarar que ello sea reconocido en el “Control de detalle” fiscal, generando la intromisión de las normas fiscales en las financieras, como ha sucedido en el pasado. Creemos que así como en su momento se creó la figura de “Defensor del contribuyente” ha llegado la hora de proponer la creación de la figura del “Defensor de la información financiera”, para evitar que todo el trabajo que ha realizado el país para que la información financiera tome como base las IFRS-NIIF, se pierda con leyes tributarias que nacen con objetivos diferentes a los de las normas financieras.

BIBLIOGRAFIA

Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Decreto 1998 del 30 de noviembre de 2017

Estatuto Tributario – Ley 1819 de 2016

IASB - Full IFRS (NIIF Plenas), IFRS for SME (NIIF para PYMES) 2015

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 que compiló los Decretos 2784 de 2012, 2706 del mismo año, 3022 y 3023 de 2013, junto con sus modificaciones.

, Decreto 2548 de 2014.

POR : **OSCAR HERNANDO TORRES MENDOZA**

Socio Director

AMERICA ADVISING & AUDITING SERVICES AAAS

Tel 6237215 /85 / 31

info@aaascolombia.com

www.aaascolombia.com

Bogotá, Diciembre de 2017 – Publicado trimestre Enero – Marzo 2018 – Revista Internacional LEGIS Contabilidad y Auditoría