

Reflexiones sobre las diferencias permanentes que se presentan en las conciliaciones contables y fiscales bajo los nuevos marcos normativos en Colombia

Reflections on the permanent differences that appear in the accounting and fiscal conciliations under the new normative frameworks in Colombia

Reflexões sobre as diferenças permanentes que se apresentam nas conciliações contábeis e fiscais sob os novos marcos normativos na Colômbia

DEIVI DAVID FUENTES DORIA¹
JOHANA ELISA FAJARDO PEREIRA²

Para citar este artículo / To reference this article

Deivi David Fuentes Doria y Johana Elisa Fajardo Pereira. *Reflexiones sobre las diferencias permanentes que se presentan en las conciliaciones contables y fiscales bajo los nuevos marcos normativos en Colombia*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 78. Mayo de 2018. At. 19.

Fecha de recepción: 12 de marzo de 2018
Fecha de aprobación: 21 de mayo de 2018

Página inicial: 19
Página final: 42

-
- 1 Contador público de la Corporación del Caribe Cekar, especialista en Gerencia Financiera, doctor en Ciencias, mención Gerencia de la Universidad Rafael Beloso Chacín-Venezuela, curso de Perfeccionamiento de Investigador y maestría en proceso de titulación en Gobernabilidad Pública, Universidad Baja California-México. Profesor investigador de la Universidad Cooperativa de Colombia-Montería, en la línea de Hacienda Pública y Tributo. Profesor asociado de la Universidad Pontificia Bolivariana y de la Universidad de Córdoba. Asimismo, profesor de la especialidad en Gerencia de impuesto de la Universidad Cooperativa de Colombia.
 - 2 Contadora pública de la Corporación del Caribe Cekar, especialista en Gerencia de Impuesto de la Universidad Cooperativa de Colombia, Maestrante de Gestión Empresarial de la Universidad Rafael Beloso Chacín.

Resumen

La investigación conciliaciones contables y tributarias bajo los nuevos marcos normativos en Colombia tuvo como objetivo realizar una aproximación a los procesos de conciliación fiscal y contables bajo los nuevos lineamientos normativos, para ello se sustentó con base en normativas de la Ley 1819 del 2016, Ley 1314 del 2009, Decreto 2420 del 2015, Decreto 1998 del 2017 y la Resolución 00073 del 2017; asimismo, en autores como Vargas (2017), Cabrera (2017), Vasco (2017) y Francos, R y Martínez L.F (2010). La metodología utilizada fue de carácter cualitativo, bajo la tradición metodológica estudio de caso, estudios con características descriptivas, con un diseño no experimental, de campo, dado que se hizo uso de los conceptos bajo los nuevos marcos normativos contables. Los resultados permitieron abordar de manera detallada algunas partidas contables y tributarias que generan diferencias en el reconocimiento de los nuevos marcos normativos y las normas fiscales, que generan partidas de diferencias permanentes que no son deducibles en periodos presente ni futuro, por tal motivo, permitirá a las empresas iniciar un proceso de planeación para la presentación de los requerimientos exigidos por la dirección de impuesto en la presentación de información conciliatoria a través del formato 2516 y 2517 anexo a la declaración de renta y complementario.

Palabras claves

Conciliación fiscal, control de detalle y reporte fiscal.

Abstract

The investigation of accounting and tax reconciliations under the new regulatory frameworks in Colombia, aimed to make an approach to the fiscal and accounting conciliation processes under the new normative guidelines for this was based on regulations of Law 1819 of 2016, Law 1314 of the 2009, decree 2420 of 2015, decree 1998 of 2017, resolution 00073 of 2017, also in authors such as Vargas (2017), Cabrera (2017), Basque (2017) and Francos, R and Martínez LF (2010). The methodology used was qualitative, under the methodological tradition case study, studies with descriptive characteristics, with a non-experimental, field design, given that the concepts were used under the new accounting normative frameworks. The results allowed for a detailed approach to some accounting and tax items that generate differences in the recognition of the new regulatory framework and tax regulations, which generate permanent difference items that are not deductible at present or future periods, for this reason It will allow the company to initiate a planning process for the presentation of the requirements demanded

by the tax office in the presentation of conciliatory information through the format 2516 and 2517 attached to the income and supplementary declaration.

Keywords

Fiscal reconciliation, detail control and fiscal report.

Resumo

A pesquisa Conciliações contábeis e tributárias sob os novos marcos normativos na Colômbia, teve como objetivo realizar uma aproximação aos processos de conciliação fiscal e contábeis sob as novas diretrizes normativas para isso sustentou-se em base normativa da lei 1819 do 2016, lei 1314 do 2009, decreto 2420 do 2015, decreto 1998 do 2017, resolução 00073 do 2017, e também em autores como Vargas (2017), Cabrera (2017), Vasco (2017) e Francos, R e Martínez L.F (2010). A metodologia utilizada foi de carácter qualitativo, sob a tradição metodológica estudo de caso, estudos com características descritivas, com um desenho não experimental, de campo, pois o uso dos conceitos foi feito sob os novos marcos normativos contábeis. Os resultados permitiram abordar de maneira detalhada algumas partidas contábeis e tributárias que geram diferenças no reconhecimento dos novos marcos normativos e as normas fiscais, que geram partidas de diferenças permanentes que não são deduzíveis em períodos presentes nem em períodos futuros, por tal motivo permitirá as empresas iniciar um processo de planejamento para a apresentação dos requerimentos exigidos pela direção de impostos na apresentação de informação conciliatória através do formato 2516 e 2517 anexo a declaração de renda e complementário.

Palavras-chave

Conciliação fiscal., Controle de detalhe, Reporte fiscal.

Introducción

Colombia, al igual que muchos países en Latinoamérica, vive diversos cambios en relación con las normatividades contables y fiscales, que generan diferencias en las estructuras organizativas de las empresas, por tal motivo, es importante que los profesionales de la contaduría pública se mantengan en constante actualización contable y fiscal, que permita abordar con mayores conocimientos los lineamientos establecidos por los organismos de control. Es por eso que la evolución en relación a la contabilidad ha permitido el fortalecimiento conceptual de aspectos regulados en los orígenes por las normas fiscales; países como Colombia, que a pesar de existir una normatividad bien definida por los decretos

2649 y 2650 de 1993, que expresan de manera detallada los procedimientos para el reconocimiento y medición de las partidas contables e información financiera, se desarrollaban basados solo en lineamientos orientados a los requerimientos tributarios, de tal forma que se perdió el gran esfuerzo realizado por los gobiernos nacionales para el desarrollo de aspectos que permitieran conocer la situación económica de las empresas.

En relación a lo anterior, era necesario establecer direccionamientos contables y tributarios, ambos con partidas diferentes en la presentación de información, propósito que afectó en muchos casos la realidad económica de las organizaciones, por la independencia en la información manejada en ambas normatividades, acciones que afectan de manera sustancial los principios de información en relación a las cualidades de utilidad y relevancia que facilitan la optimización de los procesos de toma de decisiones.

Por otro lado, es importante destacar que a partir de la entrada en vigor de la Ley 1314 del 2009, se abrió una brecha importante al reconocimiento de la información contable, como marco conceptual de la información financiera en intersección entre la información contable y fiscal. En tal sentido, Franco y Martínez (2011, p.7), establecen la independencia de las dos bases comprensivas entre la contabilidad financiera y tributaria en el cumplimiento de los requerimientos normativos.

En tal sentido, bajo los nuevos lineamientos establecidos por la ley, queda claro la importancia de establecer base contables y fiscales en la preparación de información financiera, que sirva de instrumento para la toma de decisiones, como también bases fiscales que permita la presentación de información tributaria en relación a la presentación de declaraciones tributaria.

En efecto a lo anterior, las empresas en Colombia tienen la responsabilidad de presentar su información revelando las diferencias entre algunas partidas contables y fiscales, condición que llevó a la Ley 1819 del 2016 en el artículo 137, quedando recopilado en el artículo 772-1 del Estatuto Tributario, la obligación de conciliar información entre las bases contables y fiscales, mencionando que todos los contribuyentes obligados a llevar contabilidad en Colombia deberán llevar un sistema de control o de conciliación de las diferencias que surjan entre la aplicación de los nuevos marcos normativos contables y las disposiciones del Estatuto Nacional, disposiciones que son obligatorias en la relación, de lo contrario, incumpliría con lo establecido en el artículo 654 ET, relacionado a los hechos irregulares en la contabilidad, generando sanciones emanadas en el artículo 655 ET, sanciones por la irregularidad en la contabilidad, de conformidad con la Ley, un 0,5 % del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos el año anterior al de su imposición, sin exceder los 20.000 UVT.

Como se puede notar, las disposiciones fiscales en relación a las conciliaciones tributarias se convierten en una responsabilidad que requiere de grandes

controles por parte de la administración y el personal contable, dado que a partir de las declaraciones de renta para los periodos 2017, es necesario establecer las diferencias generadas en las bases contables y fiscales, como se estableció en el Decreto 1998 del 2017, el cual reguló la responsabilidad de preparar anexos a las declaraciones tributarias del impuesto de renta en las diferencias generadas en las normatividades contables y fiscales, definiendo de forma tácita el concepto de conciliación como una obligación de carácter formal como el sistema de control de conciliación mediante el cual los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario, obligados a llevar contabilidad, deben registrar las diferencias que surjan entre la aplicación de los marcos técnicos normativos contables y las disposiciones del Estatuto Tributario.

Es así que la conciliación fiscal contendrá las bases contables y fiscales de los activos, pasivos, ingresos, costos, gastos (deducciones) y demás partidas, conceptos que deben ser declarados, dentro de diferencias que surjan entre ellos. Por tal motivo, las cifras fiscales reportadas en la conciliación fiscal corresponden a los valores que se consignarán en la declaración del impuesto sobre la renta y su complementario de ganancias ocasionales.

Finalmente, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN), a través de la Resolución 000073 del 29 de diciembre del 2017, estableció el formato de reporte de conciliación fiscal para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad. Prescribir el Reporte de Conciliación Fiscal Anexo Formulario 110, formato modelo número 2516, que deberá ser diligenciado por los contribuyentes obligados a llevar contabilidad o por quienes de manera voluntaria decidan llevarla, que presenten declaración de renta y complementario mediante el formulario 110.

El *reporte de conciliación fiscal* deberá ser diligenciado y presentado a través de los servicios informáticos electrónicos (SIE) por los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios obligados a llevar contabilidad, cuyos ingresos brutos fiscales sean iguales o superiores a 45.000 UVT. En los demás casos, el formato deberá ser diligenciado y encontrarse a disposición de la DIAN. Del mismo modo, para efectos de establecer la obligación de presentar el *reporte de conciliación fiscal anexo formulario 110*, los *ingresos brutos fiscales* incluyen todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, y entre los ingresos extraordinarios se deben tener en cuenta los correspondientes a las ganancias ocasionales.

Por otro lado, los contribuyentes que al 31 de diciembre del año gravable objeto de conciliación que pertenezcan al grupo contable sector privado 3 que trata el Decreto 2420 del 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, y que en el mismo periodo hayan obtenido ingresos brutos fiscales inferiores a 45.000 Unidades.

Después, de haber expresado lo anterior, surge la gran debilidad que tienen las empresas en Colombia de mantener lineamientos que permitan el

cumplimiento de los requerimientos de las disposiciones fiscales, con el fin de evitar sanciones que puedan afectar la estabilidad económica y consecución de su actividad comercial.

Ahora bien, respecto al enfoque del derecho civil, la conciliación fiscal se convierte en una obligación de carácter de género, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 1565 del Código Civil, dado que la responsabilidad se expande en obligaciones de género, aquellas en que se debe indeterminadamente un individuo de una clase o género determinado. Del mismo modo, el reporte de conciliación y control de detalle se relaciona como cumplimiento de la obligación de especie en el momento de la presentación de formato anexo a la declaración de renta

1. Conciliación fiscal

De acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 1314 del 2009, las normas contables en Colombia establecen lineamientos para el manejo de las diferencias surgidas entre la información contable y tributaria, por tanto, todos los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar un sistema de control o de conciliación de las diferencias establecidas en los nuevos marcos conceptuales y las disposiciones del estatuto. En tal sentido, las conciliaciones fiscales corresponden a las diferencias que se reflejan en el reconocimiento de las partidas contables y tributarias en cada uno de los elementos del impuesto sobre la renta, tales como ingresos, costos, deducciones, rentas exentas y descuentos tributarios.

En tal sentido, las conciliaciones son generadas en aquellas partidas que son reconocidas de manera diferente en cada una de las partidas de acuerdo a los lineamientos contables de la Ley 1314 del 2016 y la Ley 1819 del 2016; para efecto de la presentación de la declaración de renta y complementario es necesario establecer documentos relevantes, según lo establecido en el Decreto 1998 del 2017 y la Resolución 00073 de diciembre del 2017, información necesaria solicitada por la DIAN para la verificación de las partidas conciliatorias.

Por otro lado, el artículo 772-1 del ET, que fue adicionado por el artículo 137 de la Ley 1819, establece de manera clara que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias que surjan entre la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones de este estatuto. El Gobierno Nacional reglamentará la materia.

De igual modo, Vargas (2017) expresa que la conciliación tributaria es un instrumento que ayuda a la revelación y comprensión de los hechos económicos de un contribuyente y que complementan los estados financieros preparados por el mismo.

Ahora bien, Francos y Martínez (2011, p. 73) expresan que las diferencias establecidas por la aplicación de las normas que rigen los dos ordenamientos contables y fiscales se deben incorporar contablemente a través del proceso de armonización de conciliación tributaria.

De igual forma, Cabrera y Hoyos (2010) señalan que la conciliación es utilizada para dar explicación de forma cualitativa y cuantitativa a las diferencias presentadas en la aplicación de los nuevos marcos normativos contables y las normas fiscales, diferencias que se presentan en un documento de justificación en el cual se deben establecer los conceptos que dan lugar a las diferencias.

En tal sentido, el artículo 1.7.1 del Decreto 1998 establece que la conciliación fiscal constituye una obligación de carácter formal, que se define como el sistema de controlar conciliación, mediante el cual los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios obligados a llevar contabilidad deben registrar las diferencias que surjan entre la aplicación de los marcos técnicos normativos contables y las disposiciones del Estatuto Tributario.

Finalmente, la conciliación fiscal contendrá las bases contables y fiscales de los activos, pasivos, ingresos, costos, gastos (deducciones) y demás partidas y conceptos que deban ser declarados, así como las diferencias que surjan entre ellas. Las cifras fiscales reportadas en la conciliación fiscal corresponden a los valores que se consignarán en la declaración del impuesto sobre la renta y complementario.

1.1. Control de detalle

Según el Decreto 1998 del 2017, artículo 1.7.1.1, el control de detalle corresponde a una herramienta de control implementada de manera autónoma por el contribuyente, la cual contiene las diferencias que surgen entre los sistemas de reconocimiento y medición de la aplicación de los marcos técnicos normativos contables y las disposiciones del Estatuto Tributario, y detalla las partidas conciliadas a que se refiere el numeral 2 de este artículo. En tal sentido el control de detalle deberá, como mínimo, reflejar de manera consistente el tratamiento fiscal de las transacciones o hechos económicos que generen diferencias de reconocimiento y medición entre lo contable y fiscal.

Del mismo modo, el decreto por el cual se sustituye la Parte 7 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar la Conciliación Fiscal que trata el artículo 772-1 del Estatuto Tributario, estableció que los contribuyentes deberán garantizar la identificación y detalle de las diferencias, a que se refiere el inciso 1 de este artículo; así como el registro o registros contables a los cuales se encuentran asociadas y, también, registrar las

transacciones en pesos colombianos de conformidad con lo establecido en el artículo 868-2 del Estatuto Tributario.

En tal sentido, los contribuyentes obligados al reporte deben hacer uso de los reconocimientos, medición y revelación de las partidas contables bajo los estándares internacionales de información financiera de la Ley 1314 del 2009 y el Decreto Único Reglamentario 2420 del 2015. Descripción que genera preocupaciones a los contribuyentes, dado que es claro que la presentación de reporte se encuentra asociado a la implementación de los nuevos marcos normativos contables. Estudios realizados por la Universidad Tecnológica Comfenalco en el 2017, donde se obtuvo que el 39,4 % de los responsables de la implementación de las NIIF, en las pymes de la ciudad de Cartagena, manifestaron que el año en que debió iniciar este proceso fue el 2014; en tanto, el 36,8% dijo que el año 2015; por otra parte, un 16,1% indicó que fue a partir del año 2016; un 5,7% señaló que el proceso debió iniciar en el año 2013 y, por último, un 2,1% expresó que fue el año 2012. Datos que generan expectativas del estado actual de las empresas en Colombia y que generarán grandes dificultades a la hora de la presentación de los reportes de control de detalles.

1.2. Reporte de conciliación fiscal

El Decreto 1998 del 2017, artículo 1.7.1, establece que el reporte de conciliaciones fiscales corresponde al informe consolidado de los saldos contables y fiscales, en donde se consolidan y explican las diferencias que surjan entre la aplicación de los marcos técnicos normativos contables y las disposiciones del Estatuto Tributario. Este reporte constituye un anexo de la declaración del impuesto sobre la renta y complementario y hará parte integral de la misma, debiendo ser presentado a través del servicio informático electrónico, que para tal efecto establezca la Unidad Administrativa Especial de la DIAN, presentado por medio del formato 2516 para las personas obligadas a llevar contabilidad, y el 2517 para aquellas personas naturales y sucesiones ilíquidas de rentas cedulares.

1.2.1. Sujetos obligados a presentar el reporte de la conciliación fiscal

Se encuentran obligados a presentar el reporte de la conciliación fiscal los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios obligados a llevar contabilidad o aquellos que de manera voluntaria decidan llevarla. No estarán obligados a presentar el reporte de conciliación fiscal, a través de los servicios informáticos electrónicos, los contribuyentes que en el año gravable objeto de conciliación hayan obtenido ingresos brutos fiscales inferiores a 45.000 Unidades de Valor Tributario (UVT).

Por otro lado, las entidades no contribuyentes del impuesto de renta y complementario que hace relación el artículo 22 y 23 ET, por sus características no deberán presentar formato de conciliación fiscal, dada que su obligación formal corresponde a la presentación declaración de ingreso y patrimonio, tales como las asociaciones gremiales, fondos de empleados, fondos de inversiones, iglesias y confesiones religiosas.

Ahora bien, a través de la Resolución 00073 del 2017, la DIAN estableció que las personas naturales y sucesiones ilíquidas que a pesar de no llevar contabilidad, pero que cumplen con los criterios de los ingresos fiscales, deben presentar el formato de conciliación por medio del formato 2517, aplicado a los sistemas de cedulación del formato 210.

Finalmente, el *reporte de conciliación fiscal* deberá ser diligenciado y presentado a través de los servicios informáticos electrónicos (SIE), por los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios obligados a llevar contabilidad, cuyos ingresos brutos fiscales sean iguales o superiores a 45.000 UVT. En los demás casos, el formato deberá ser diligenciado y encontrarse a disposición de la Unidad Administrativa Especial de la DIAN.

2. Diferencias permanentes

Las diferencias permanentes definidas por García (2009, p. 286), son aquellas que no se revierten en el tiempo, aquellas partidas solo contables o solo fiscales que no desaparecen en el tiempo. Asimismo, Pardo, Hoyos y Monsalve (2004) definen que son aquellas partidas que no generan diferencias en su aplicación para propósitos contables y fiscales en el estado de resultado, estas aumentan o disminuyen la tasa efectiva del impuesto de renta en su tratamiento fiscal, establecido por lineamientos de la ley.

Por su parte, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) (2006) define las diferencias permanentes como partidas que generan un efecto en la utilidad contable; del mismo modo, en los ingresos, costos y gastos, pero en ningún momento afectarán la renta líquida gravable, por tanto, los beneficios o gastos por impuesto que se causen en el periodo se consideran gastos o beneficios en el periodo de devengo y no genera impuesto diferido.

2.1. Ingresos fiscales no contables

Los ingresos fiscales no contables son aquellos que, de acuerdo a las normas fiscales del Estatuto Tributario o lo estipulado en las normas fiscales, generan un aumento patrimonial; en cambio, para términos contables no cumplen con el reconocimiento para ser considerados ingresos contables, en tal sentido, tales ingresos tributarios nunca figuran ni en periodos actuales, ni periodos futuros como ingresos contable. En ese

sentido, en cuanto a los ingresos presuntivos, el artículo 35 ET establece que las deudas por préstamos en dineros de la sociedad a los socios o accionistas generan un rendimiento mínimo anual y proporcional de posesión, equivalente a la tasa para la DTF vigente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior. En consecuencia, por lo anteriormente mencionado, durante el periodo de las sociedades que hicieron tales préstamos y no cobraron interés deberán incluir en sus rentas fiscales el total de intereses presuntivos y en el caso de que se haya cobrado un interés real, pero con una tasa inferior a la presuntiva. Entonces, su renta fiscal solo adicionará el ingreso presuntivo por la diferencia de tasa.

Por otra parte, la recuperación de cantidades concedidas como deducciones en periodos anteriores, de acuerdo con el numeral 1 del artículo 195 del ET, constituye ingresos fiscales las recuperaciones mediante deducciones solicitadas en periodos gravables anteriores tales como son las depreciaciones, perdidas de activos fijos, amortizaciones, deudas de dudoso recaudo, deudas sin valor. En tal sentido aquellas deducciones aplicadas en periodos anteriores serán objeto de reconocimiento de ingreso bajo la normatividad tributaria, más el tratamiento contable será reconocido como partida de recuperación de gastos. Para el caso del tratamiento de las depreciaciones, generar diferencia permanente a aquellas partidas de activos no utilizados en la actividad productora y que en el momento de la enajenación generen ganancias ocasionales.

Ahora bien, los ingresos fiscales en la recuperación por pérdidas compensadas modificadas por la liquidación de revisión, el E artículo 199 del ET, las pérdidas declaradas por las sociedades, que sean modificadas por la Dian en una liquidación oficial, pero que para ese momento ya habían sido objeto de compensación en una declaración posterior, constituyen renta líquida por recuperación de deducciones. Sin embargo, es posible que la declaración donde se formó originalmente la pérdida fiscal sea revisada por la Dian y se disminuya dicho valor, el cual ya había sido utilizado a manera de compensación en una declaración posterior. Por tanto, para no tener que modificar las declaraciones posteriores donde la pérdida ya estaba compensada, se toma el mayor valor de la pérdida como una renta líquida por recuperación de deducciones en la corrección a la declaración que la Dian estaría revisando. Según esta entidad, las rentas líquidas por recuperación de deducciones se llevan como ingresos brutos no operacionales y no como rentas gravables.

2.2. Ingresos contables no fiscales

Los ingresos contables y no fiscales corresponden aquellas partidas que son reconocidas en la contabilidad de acuerdo con alguna normatividad justificada en ley, pero que no cumple con las disposiciones normativas del estatuto, en tal

sentido, nunca se reflejarán en la declaración de renta y complementario, pues fiscalmente nunca figurará un ingreso gravado ni no gravado, ya sea del periodo actual o periodo posterior.

De tal modo, en los ingresos por método de participación patrimonial, el numeral 4 del artículo 28 del ET establece que los valores contablemente que se hayan registrado en la matriz por la aplicación del método de participación patrimonial no se deben reflejar como ingreso fiscal en la declaración de renta y complementario de ganancias ocasionales del contribuyente, mientras la subordinada no haya efectuado la distribución de dividendo y participación, no existen tales ingresos fiscalmente para la sociedad matriz. Asimismo, la recuperación de provisiones que no generaron gastos deducibles. Aquellas partidas contables que fueron registradas en la contabilidad, de las cuales en periodos anterior no constituyeron deducciones fiscales, en el momento de la recuperación, serán consideradas ingresos contablemente sin ser ingresos fiscales, en tal sentido producirán unas diferencias permanentes en el periodo de aplicación y los futuros.

Por otro lado, el Concepto de la DIAN 26552 de marzo de 1997 establece que cuando en años anteriores se hayan formado provisiones sobre inventarios o activos fijos o se hayan registrado provisiones para alguna clase de pasivos, las cuales no se aceptaron fiscalmente y en estos caso se registraron contablemente valores por gastos que no fueron objeto de deducción, entonces en el año en que se reserven estas provisiones contables o los pasivos y con ellos se forme un ingreso por recuperación de provisiones de tales provisiones no serán consideradas fiscalmente.

Por otra parte, en la enajenación de bienes inmuebles, el artículo 28 del Estatuto Tributario establece que los ingresos por venta de bienes inmuebles serán reconocidos fiscales en el momento de la constitución de la escritura pública, expresando tácitamente que a pesar de que el contribuyente perciba efectivamente el dinero, solo se reconocerá el ingreso en el periodo fiscal en el cual se realice la escritura pública. Del mismo modo, en las transacciones de financiación que generen intereses implícitos en los movimientos de venta solo se considerará el valor nominal de la transacción o factura o documento equivalente, que contendrá dichos intereses implícitos. En consecuencia, cuando se devengue contablemente el ingreso por intereses implícitos, no tendrá efectos fiscales.

Finalmente, los ingresos devengados por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero

2.3. Costos y gastos contables no deducibles fiscalmente

Los costos y/o gastos que puedan afectar el resultado contable antes de impuestos, pero que por disposición de las normas serían no aceptadas fiscalmente. Casi todos los componentes relacionados por costos y/o gastos podrían formar diferencias permanentes que no son deducibles ni en el período actual ni en ninguno de los siguientes. Por no ser deducibles, debe aumentarse al valor de la utilidad contable antes de impuestos (o disminuir el valor de la pérdida contable antes de impuestos). Es así por cuanto tales costos y gastos ya restaban a los ingresos contables y habían ayudado a disminuir la utilidad contable antes de impuestos (o aumentar la pérdida contable).

Por otro lado, desde el año gravable 2013, los contribuyentes obligados y no obligados a llevar contabilidad han tenido que someter sus costos y/o gastos por concepto de intereses que pretendan deducir en sus declaraciones de renta al famoso límite de la subcapitalización contemplada en el artículo 118-1 del ET, el cual fue creado con el artículo 109 de la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012, modificado con el artículo 62 de la Ley 1739 de diciembre 23 de 2014 y 69 de la Ley 1819 de diciembre 29 de 2016, declarado exequible por la Corte Constitucional con la Sentencia C-665 de septiembre de 2014 y reglamentado con el Decreto 3027 de diciembre de 2013, el cual luego quedó recopilado entre los artículos 1.2.1.18.60 hasta 1.2.1.18.66 del DUT 1625 de octubre 11 de 2016.

En ese sentido, el artículo 118 del ET establece que sin perjuicio de los demás requisitos y condiciones consagrados en el Estatuto para la procedencia de la deducción de los gastos por concepto de intereses, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios solo podrán deducir los intereses generados con ocasión de deudas, cuyo monto total promedio durante el correspondiente año gravable no exceda el resultado de multiplicar por tres (3) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.

Así mismo, el numeral 2 del artículo 105 del ET establece que no son deducibles las multas, sanciones, penalidades, intereses moratorios de carácter sancionatorio y las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales. Se incluyen todas las sanciones (por extemporaneidad, por corrección, por no informar, por no declarar, por inexactitud, etc.) que se liquiden; también las multas de tránsito, desencaje bancario o por incumplimiento de contratos (indemnizaciones, pero sin incluir las laborales, pues el Concepto 94762 de la DIAN, ratificado con el 60950 de agosto de 2010 y el 1514 de enero de 2012, indica que la indemnización por despido injusto pagada a un trabajador es deducible para el empleador). Estos gastos no son deducibles por ser producto de culpabilidad

individual y no se originan en actividades productoras de renta ni tienen vínculo con ellas, y menos aún son necesarias para producir el ingreso.

De igual modo, se suma que en las partidas no son deducibles las erogaciones devengadas por aportes parafiscales y las prestaciones sociales que no fueron efectivamente pagadas antes de la presentación inicial de la declaración de renta (artículos 108, 114-1 y 115-1 del ET). Hasta el año gravable 2016, los aportes parafiscales que podían tomarse como deducibles eran solo los que se hubieran pagado dentro del respectivo año fiscal. A partir de 2017, para que proceda la deducción del gasto contable por aportes parafiscales y prestaciones sociales, tales gastos deben estar pagados antes de la presentación de la declaración de renta. Su control se hace con los certificados que emitan las entidades que recaudan dichos parafiscales.

Ahora bien, los pagos realizados por estos conceptos, deducibles en la declaración de renta, serán los que se hayan efectuado entre el primero de enero y diciembre 31 sin importar a qué períodos de nómina actuales o antiguos hayan pertenecido (artículo 114 del ET y Concepto 042747 de la DIAN de mayo de 2009). Ese valor pagado durante el año fiscal por estos conceptos, y que se aceptaría como gasto fiscal deducible en el formulario de la declaración de renta, es un valor que también se debe reportar en los renglones informativos del formulario de la declaración de renta.

Hay que tener en cuenta que los aportes solicitados como costos no pueden tomarse al mismo tiempo como deducción (por ejemplo, de los aportes parafiscales en las nóminas de empresas industriales, los cuales están implícitos en el costo de los inventarios en proceso o inventarios terminados, o el costo de la mercancía vendida). El pago de los aportes parafiscales es requisito para la deducción de salarios.

Por otra parte, el artículo 105 del ET. realización de la deducción para los obligados a llevar contabilidad. Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, las deducciones realizadas fiscalmente son los gastos devengados contablemente en el año o período gravable que cumplan los requisitos señalados en este estatuto.

Del mismo modo, el artículo 370 del ET establece que los agentes de retención responderán por las retenciones dejadas de practicar. Sin embargo, las retenciones asumidas no son deducibles fiscalmente, puesto que son gastos sin relación de causalidad, es decir, no son necesarios en la generación de renta.

2.3.1. Salarios que no hayan pagados aportes obligatorios

No son deducibles los salarios sobre los cuales no se hayan pagado los aportes obligatorios de seguridad social y parafiscales antes de la presentación de la

declaración de renta (artículos 114, 115-1 y 108 del ET). Para poder deducir los costos y/o gastos por pagos laborales en renta, se deben hacer los respectivos pagos por aportes de seguridad social y parafiscales a las EPS, ARL, ICBF, SENA, fondos de pensiones y cajas de compensación familiar, tal como lo indica el artículo 664 del ET, en donde se señala que el pago de los aportes de seguridad social y parafiscales –que se hacen hoy día en forma conjunta a través de la planilla integrada de liquidación de aportes (PILA)– tienen que haberse efectuado previamente y en todo caso hasta antes de la presentación de la correspondiente declaración de renta.

Del mismo modo, según lo dispuso el artículo 30 de la Ley 1393 de julio de 2010, cuando a un trabajador se le hagan en el mes pagos que no constituyen salarios (los que no generan aportes de seguridad social ni parafiscales), tales pagos no salariales, para efectos de liquidar los aportes a seguridad social, no pueden ser superiores al 40% del total de pagos laborales del mes. En todo caso, para el pago de los aportes parafiscales al ICBF, SENA y caja de compensación familiar, se tomará como base solamente lo que el empleador y el trabajador hayan acordado que constituye salario. Por esta diferencia en las bases de cotización a seguridad social, por un lado, y a parafiscales, por el otro, y que se puede originar con la aplicación de la norma de la Ley 1393 de 2010, en julio de 2011 el Ministerio de la Protección Social expidió la Resolución 02641 para hacer los ajustes respectivos en la estructura de la PILA. Recordando también que no podrán solicitarse como deducción los pagos laborales cuya finalidad sea remunerar de alguna manera al trabajador y que no hayan sido parte de la base para determinar la retención en la fuente a cargo del trabajador (artículo 87-1 del ET).

3. Método

La investigación se desarrolló a través del enfoque cualitativo, tradición metodológica estudio de caso, de acuerdo con lo expresado por Creswell (1998: 15, 255). El campo de aplicación de la investigación con características descriptivas, exploratoria se realizó en la empresa del sector de lácteos. En relación con el tipo de investigación, de carácter cualitativo, Creswell (1998: 15, 255) expresa que la investigación cualitativa es un proceso interpretativo de indagación basado en distintas tradiciones metodológicas, la biografía, la fenomenología, la teoría fundamentada en los datos, la etnografía y el estudio de casos, en ese sentido, el investigador busca examinar un problema humano o social, introduciéndose en el objeto de estudio. En cuanto al diseño de la investigación, el presente trabajo se ubica dentro de los diseños de campo no experimental, donde las variables no se manipulan, con el propósito de describir variables y analizar su incidencia e interrelación en un momento dado, tal y como se encuentran en la realidad (Arias, 2012). Además,

este autor especifica que un diseño de investigación no experimental es un estudio que se realiza sin la manipulación deliberada de las variables.

Para el desarrollo de la categoría de investigación, trazadas en la investigación. La cuales se enfocaron en los elementos de la conciliación fiscal, control de detalle y reporte de conciliación fiscal. Del mismo modo, la categoría correspondiente a las diferencias permanentes generadas en las partidas contables y tributarias, analizadas desde los ingresos contables y no tributarios, ingresos tributarios y no contables, costos y gastos contables y no tributarios.

Finamente, la categoría de conciliación tributaria que emana la realización de la presentación del formato 2516 con las diferencias tanto permanentes como fiscales, haciendo claridad en que el estudio de caso se basó en la determinación de las diferencias permanentes.

4. Resultados

Es importante destacar que el estudio de conciliación fiscal, diferencias permanentes a partir de las nuevas disposiciones de la Ley 1819 y el Decreto 1998 del 2017, para el caso de la reflexión documental se realiza un análisis de las diferencias generadas con relación al reconocimiento fiscal y las partidas que producen diferencias permanentes que nunca serán deducibles en periodos presentes ni en periodos futuros en la declaración de renta y complementario de ganancias ocasionales.

Por otro lado, la revisión documental pretende establecer un procedimiento y un lineamiento para el cumplimiento de la información relevante presentada ante el ente de control DIAN a partir del año 2018, de acuerdo con el calendario tributario y número de identificación tributaria, de la misma forma, dar cumplimiento a la Resolución 000073 de diciembre 2017, entendiendo aquellos contribuyentes obligados al impuesto sobre la renta con ingresos brutos superiores a 45.000 UVT, deberán anexar a través del formato 2516 y 2517, utilizando los medios informáticos de la DIAN un reporte de conciliación tributaria de las bases, establecida bajo los nuevos marco normativos contables y las bases tributarias bajo la normativa fiscal de la Ley 1819 del 2016.

Si es cierto que la presentación de conciliación tributaria fue estipulada por la Ley 1819 del 2016, artículo 137, mediante el cual se adicionó el artículo 772-1 al Estatuto Tributario “Conciliación fiscal”, señala que sin perjuicio de lo establecido en el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar un sistema de control o conciliaciones de diferencias que surjan entre los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones del Estatuto Tributario.

Del mismo modo, tal obligación quedó consignada en el Decreto Único Tributario en el artículo 1.7.1 del Decreto 1625 del 2016, señalando que el reporte de conciliación fiscal forma parte de la conciliación fiscal y que corresponde al informe consolidado de los saldos contables y fiscales, en donde se consolidan y explican las diferencias que surjan entre la aplicación de los marcos técnicos normativos contables y las disposiciones del Estatuto Tributario.

Por otro lado, el artículo 1.7.4 del DUT 1625 del 11 de octubre del 2016, reglamentó la facultad a la DIAN para prescribir el formato utilizado para el reporte de conciliación fiscal, quedando así el formato 2516 anexo al formato 110 de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y con ingresos brutos de 45.000 UVT.

De acuerdo con lo anterior, se describen unos casos de las diferencias permanentes en las partidas contables y fiscales que se generan en la presentación de las conciliaciones tributarias. Tales diferencias son partidas diferentes entre la información contable y fiscal en relación con los ingresos, costos, deducciones, rentas exentas, que generan un reconocimiento diferente que pueden ser deducibles o no en el impuesto sobre la renta.

Ingresos fiscales no contables, recuperación de cartera

De acuerdo con el Estatuto, las partidas recuperadas en cantidades que fueron tomadas como deducciones en periodos anteriores constituyen un ingreso fiscal en el momento de la recuperación, dado que dicha provisión generó disminución de la renta líquida en la declaración de renta y complementario, según lo establece el artículo 195 del ET.

Tabla 1. Deuda de difícil cobro, provisionada y recuperada

Concepto	Valor
Saldo en libro Contable	\$150.000.000
Deterioro (Medición posterior)	\$25.000.000
Saldo en libro Contable	\$125.000.000
Saldo fiscal en libro	\$150.000.000
Provisión de cartera (Decreto 187/1975)	\$15.000.000
Valor fiscal (declaración de renta)	\$135.000.000
Diferencia permanente en el Activo	-\$10.000.000
Diferente en el ingreso recuperación de provisión	\$2.500.000

Fuente: elaboración a partir de estados financieros y declaración de renta.

Teniendo en cuenta la tabla 1, el contribuyente posee saldo contable y fiscal, de acuerdo con las normas contables y fiscales, cartera reconocida bajo los nuevos marcos normativos de la sección 11 de las NIIF para pymes a valor

razonable, al contrario del tratamiento fiscal de cartera, realizado con base en el valor nominal de la transacción del cliente menos el deterioro calculado por el Decreto 187 de 1973, que aún tiene vigencia, provisión individual y provisión general. Para el caso de la empresa, hace uso de la provisión individual para evaluar el valor a provisión como gasto, que su tratamiento se convierte en una diferencia temporaria, es decir, recuperado en periodos siguientes, al contrario de los saldos de recuperación de provisiones ya provisionados que generan diferencias permanentes, dado que son reconocidos únicamente fiscalmente.

Ahora bien, para el caso de la recuperación de \$2.500.000, correspondiente a un cliente que se había provisionado tal valor por vencimiento de tiempo, en este caso, según el tratamiento establecido en el artículo 195 del ET, se debe reconocer como ingresos solo para el tratamiento contable, realizando la siguiente contabilización:

<i>Efectivo y equivalente</i>	\$ 2.500.000
<i>Ingresos por recuperación de provisión</i>	\$ 2.500.000

Como se puede evidenciar, en el movimiento anterior, la empresa deberá reportar tal ingreso en la declaración de renta como ingreso gravable, que producirá renta líquida para el cálculo de impuesto de renta y complementario, solo para término del libro fiscal. En tal sentido, la recuperación no se reconoce como ingreso contable, dado que el contribuyente no llevó como deducción el 100% de la cartera deteriora contablemente de \$25.00.000, por la limitación establecida en la norma fiscal.

Por otro lado, el tratamiento contable se debe tratar de acuerdo al periodo de cierre del periodo, si aún los estados financieros no se han presentado, se afecta la recuperación contra una cuenta de gastos provisión, de tal forma que no se tendría que afectar la cuenta de ingreso por recuperación de provisión.

Ingresos fiscales no contables, recuperación de depreciación

La norma fiscal establece un tratamiento para aquellos activos que se vendan y generan una utilidad, de acuerdo al valor en libro y valor de venta; tal utilidad se debe reconocer como un gasto por recuperación de cartera. De esta manera, el valor una vez restado en la depreciación se reconoce como un ingreso gravado, según lo establecido en el artículo 196 del ET. La utilidad que resulte al momento de la enajenación de un activo fijo depreciable deberá imputarse, en primer término, a la renta líquida por recuperación de deducciones.

Tabla 2. Recuperación de deducción por venta de activo

Concepto	Valor
Saldo en libro Contable	\$45.000.000
Deterioro (Medición valor razonable)	\$15.000.000
Saldo en libro Contable	\$30.000.000
Saldo fiscal en libro	\$45.000.000
Depreciación fiscal (art 177 ET)	\$15.000.000
Valor fiscal (declaración de renta)	\$30.000.000
Diferencia permanente en el Activo	\$0
Venta del activo en el periodo	\$35.000.000
Diferente en el ingreso recuperación de deducciones	\$5.000.000

Fuente: elaboración a partir de informes financieros 2017.

Como se puede ver en la tabla 2, el contribuyente tiene valores en libro contable iguales que en libro fiscal por valor de \$ 45.000.000 y depreciación de \$ 15.000.000, generando un saldo de \$ 30.000.000, para tal caso, en el momento de la venta del activo, se generó una utilidad por venta de activo por valor de \$ 5.000.000, el cual se debe imputar como ingreso por recuperación de deducciones, como ingreso de actividades ordinarias para la información fiscal, caso que no afecta la información contable.

Ahora bien, una forma de representación contable de la operación realizada, que se reconoce como ingreso fiscal no contable. De esta manera, el valor se reconoce como ingreso gravado en la declaración de renta y complementario de ganancias ocasionales.

Caja	\$35.000.000
Ingreso (renta líquida por recuperación)	\$5.000.000
Activo Fijo	\$30.000.000

Como se puede ver en el movimiento contable, tal partida generada en utilidad es clasificada como ingreso ordinario, dado que el contribuyente en periodos anteriores había disminuido su renta líquida con valores de depreciación de \$15.000.000 en la declaración de renta y complementario.

Ingresos contable y fiscales productos de ganancias ocasionales

Los ingresos contables y fiscales producto de las ganancias ocasionales corresponde a aquello que por disposiciones normativas del estatuto no debe clasificarse como ingresos ordinarios, puesto que el tratamiento *fiscal* es tratado como ingreso de ganancias ocasionales que grava a una tarifa diferente a la ordinaria, así lo establece el artículo 299 del ET.

Para el caso del contribuyente Lácteos el Corral, recibió por premio de lotería un valor de \$60.000.000, los cuales contablemente deben reflejarse según la sección 23 de las NIIF como ingreso de otra actividad y suma al estado de resultado. Por otro lado, el tratamiento fiscal lo relaciona como ingresos de ganancias ocasionales, según lo establecido en el artículo 304 del ET. Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sometidos a este impuesto las provenientes de loterías, premios, rifas, apuestas y similares. Cuando sean en dinero, su cuantía se determina por lo efectivamente recibido. Cuando sean en especie, por el valor comercial del bien al momento de recibirse.

Tabla 3. Tratamiento de ganancias ocasionales

Concepto	Tarifa	Valor	Valor impuesto
Tratamiento contable	34%	\$60.000.000	\$20.400.000
Tratamiento fiscal	10%	\$60.000.000	\$6.000.000
Diferencia no recuperable			\$14.400.000

Fuente: elaboración propia

Como se puede notar en la tabla 3, el tratamiento que tiene la partida de ingreso por premio y sorteo varía de acuerdo al reconocimiento contable y tributario, dado que bajo los estándares internacionales corresponde a otro ingreso diferente a la actividad ordinaria, pero gravado con tarifa de 34% de acuerdo al estado de resultado; en cambio el tratamiento fiscal establece un reconocimiento diferente del ingreso, el cual grava con una tarifa diferencia del 10%, clasificado en ganancias ocasionales. Tal diferencia presentada no es recuperable en ningún periodo, por tanto, es clasificado como diferencia permanente.

Ingreso que no constituye rentas y ganancias ocasionales- aporte de salud

Para efecto del tratamiento de los ingresos que no constituyen rentas y ganancias ocasionales (INRGO) se establece para término contable, no genera ningún efecto, el tratamiento de tales partidas sigue siendo saldo en los gastos de la entidad, al contrario del tratamiento fiscal, de acuerdo a las normas del Estatuto Tributario artículo 56, serán considerados INRGO los aportes a los fondos de salud del trabajador y serán restados directamente a los ingresos brutos percibidos del periodo contable. En tal sentido, las partidas generadas en las diferencias de las bases gravables del impuesto no serán objeto de deducciones en periodos futuros para el contribuyente.

No son deducibles las erogaciones devengadas por aportes parafiscales y las prestaciones sociales que no fueron efectivamente pagadas antes de la presentación inicial de la declaración de renta.

Hasta el año gravable 2016, los aportes parafiscales que podían tomarse como deducibles eran solo los que se hubieran pagado dentro del respectivo año fiscal. A partir de 2017, para que proceda la deducción del gasto contable por aportes parafiscales y prestaciones sociales, tales gastos deben estar pagados antes de la presentación de la declaración de renta. Su control se hace con los certificados que emitan las entidades que recaudan dichos parafiscales.

Tabla 4. Valores en nómina pagado vs aportes parafiscales

Concepto	Valor
Saldo nomina	\$165.000.000
Pago de parafiscales (40%) pagado	\$3.900.000
Gasto deducible contable	\$161.100.000
Pago parafiscal (40%)	\$3.900.000
Valor deducible fiscalmente	\$66.000.000
Diferencia permanente	\$95.100.000

Fuente: Elaborado a partir de los estados financieros.

La tabla 4 muestra el pago correspondiente a la nómina del año 2017, del cual, según datos de contabilidad, solo se pagó 40% correspondiente a parafiscales. Para el caso del tratamiento contable se lleva al valor de gasto lo correspondiente a la nómina y pagos parafiscales; en cambio, el tratamiento fiscal no permite deducir de acuerdo a las disposiciones del artículo 108 del ET ni descontar los saldos de los cuales no se haya causado el respectivo pago de parafiscales, generando así una diferencia permanente respecto a las bases contables y fiscales.

No son deducibles los gastos por contratos celebrados con trabajadores independientes que no cotizan a seguridad social

El artículo 108 numeral 2 del ET es claro en expresar que en los contratos de prestación de servicios deben efectuarse las cotizaciones obligatorias a los regímenes del sistema general de pensiones por parte de los afiliados, los empleadores y contratistas, con base en el salario o ingresos por prestación de servicios que aquellos devenguen.

Por otro lado, el concepto 12887 de la DIAN del 5 de mayo de 2015, en un correo electrónico de la referencia remitido por la coordinadora del grupo de derechos de petición, consultas y cartera del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con fundamento en el Decreto 1070 del 2013, formula varias preguntas relacionadas con la verificación por parte de las empresas del pago de la PILA sobre

los ingresos de los trabajadores independientes. Ahora bien, para el caso de la empresa de lácteos, durante el periodo 2017 realizó pagos pero no verificó las respectivas cotizaciones por parte de los contratantes en relación a las prestaciones sociales.

Tabla 5. Pagos realizados a independiente prestación de servicios

Concepto	Valor
Pago de servicio ingeniero Químico	\$16.000.000
Pago de servicio contador publico	\$14.000.000
Total pagos registrados en la contabilidad	\$30.000.000
Deducciones para términos fiscales	\$0
Diferencia permanente	\$30.000.000

Fuente: Elaborado a partir de estados financieros e información tributaria.

Como se puede observar en los registros del libro, la empresa para términos contables tiene el registro de \$30.000.000 correspondiente a pagos de salario, caso contrario para términos fiscales, dado que el pago no cumple con el reconocimiento de ser deducible según el artículo 108 del ET.

Finalmente, de acuerdo con lo establecido en el Decreto 1998 del 2017, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán presentar un modelo de conciliación fiscal, en los cuales reflejan las diferencias generadas en el reconocimiento de partidas contables bajo los nuevos marcos conceptuales y fiscales, así como de las normas establecidas en el estatuto. Tales diferencias se deben llevar en un formato de control de detalle, establecido por el contribuyente, que permita cumplir con los requerimientos de la Resolución 000073 del 2017, en relación a la información relevante del formato 110, declaración de renta y complementario de ganancias ocasionales.

En tal sentido se propone un modelo de control de las bases donde se especifica el tipo de elemento, activo, la descripción o concepto, valor contable, las causales de diferencias generadas, ya sean por cambios.

Tabla 6. Modelo de Control detalle para las partidas conciliatoria

Núm.	Concepto	Valor contable	Efecto de conversión de moneda	Menor valor fiscal (Reconocimiento)	Mayor valor fiscal (Reconocimiento)	Valor fiscal
1	Cuentas y documentos por cobrar					
	Cuentas por cobrar comerciales	\$85.000.000	\$0	\$0	\$35.000.000	\$120.000.000
	Deterioro de cartera	\$45.000.000	\$0	\$35.000.000	\$0	\$10.000.000
2	Inventario					

	Para la venta no producido	\$60.000.000	\$0	\$0	\$30.000.000	\$90.000.000
	Deterioro de inventario	\$30.000.000	\$0	\$27.300.000	\$0	\$2.700.000
3	Propiedades planta y equipo	\$600.000.000	\$0	\$60.000.000	\$0	\$540.000.000
	Deterioro de equipo	\$200.000.000	\$0	\$110.000.000	\$0	\$90.000.000

Fuente: Elaboración propia

Como se puede observar, la tabla 6 muestra las partidas que constituyen el control de detalle, reflejan el valor contable establecido en los estados financieros, tomado como base contable, se registra la diferencia generada a menor valor o mayor valor para determinar el valor fiscal.

Conclusiones y recomendaciones

El desarrollo del estudio de caso conciliación fiscal, diferencias permanentes a partir de las nuevas disposiciones normativas de la Ley 1819 del 2016 permitió, desde el enfoque teórico, abordar con rigurosidad los conceptos en relación a las conciliaciones tributarias, concepto trabajado desde la Ley 1819 del 2016, artículo 772-1, Decreto 1998 del 2016 y Resolución 00073 del 2017. Todo lo anterior permite conocer las normas aplicables a las empresas obligadas a llevar contabilidad, responsabilidad de estricto cumplimiento tanto para personas naturales y jurídicas que son sus ingresos brutos si durante el periodo superaron los 45.000 UVT.

Ahora bien, aunque la norma establecida en la Resolución 000073 publicada por la DIAN no expresó claramente qué tratamiento debían tener aquellas personas naturales obligadas a llevar contabilidad y que opten por presentar su declaración por medio del formato 210. En ese sentido, no estaría obligado a presentar información relevante de conciliación fiscal, dado que tal requerimiento solo aplica para aquellos que utilicen el formato 110.

La DIAN, el 14 de febrero del 2017, presentó proyecto de resolución en modificación a la Resolución 000073 del 2017, en el cual adiciona a las personas naturales obligadas a llevar contabilidad que deciden de manera voluntaria presentar su declaración por medio del formato 210, presentar información relevante de conciliación tributaria a través del formato 2517, diseñada para este tipo de contribuyente. Es claro entonces que personas naturales obligadas a llevar contabilidad pueden optar por cualquier de los dos formatos 110 o 210, teniendo en cuenta que ambos deben ser presentados en conciliación a través del formato 2516 y 2517, respectivamente.

Por otro lado, en relación con las diferencias surgidas en la diferencias contables y fiscales, clasificadas como diferencias permanentes y temporarias,

el abordaje del estudio de caso se enfocó en el estudio de las diferencias permanentes que son aquellas que surgen por el reconocimiento de manera independiente de las normas contables y fiscales, que pueden ser de carácter de ingresos, costos, deducciones. Todas las anteriores por disposiciones expresas de la norma tienen un tratamiento diferente que generan bases distintas, las cuales no serán deducibles en las declaraciones de renta en periodos presentes ni en periodos futuros, tales como costos contables y no fiscales, generados por el pago de prestaciones sociales, contribuciones parafiscales. Tales deducciones cumplen con el reconocimiento contables, en cambio para términos fiscales no son deducibles.

De igual modo, es importante destacar que la investigación se logró gracias a la organización de la empresa en relación a la aplicación de las normas internacionales de información para pymes, en tal sentido hubiese sido imposible abordar la temática de conciliación en aquellas empresas que aún no han adoptado los nuevos marcos normativos contables, problemática que se reflejará en la presentación de la declaración de renta, dado los seguimientos y requerimientos solicitados en los formatos 2516 y 2517 de información de conciliación fiscal.

Finalmente, es bueno expresar que a pesar de que las empresas aún no han desarrollado los informes de control de detalle para la presentación de información relevante, a través de la investigación se deja un aporte del tratamiento y del modelo a utilizar para llevar el control de las diferencias surgidas en el reconocimiento de las bases contables y fiscales.

Bibliografía

Cabrera, H.H, y Hoyos, R.E, *Auditoria y planeación tributaria*. Cabrerías y asociados S.A. Cali. (2010).

Ley 1819 del 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Diciembre 29 del 2016. D.O. N° 50101

Resolución 50 del 2016. Por medio de la cual se establece el procedimiento para la presentación de la documentación comprobatoria y se adoptan el contenido y las especificaciones técnicas de la información que debe presentarse a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, correspondiente al año gravable 2015 o la fracción de año gravable 2016. Junio 16 de 2016. D.O. N° 49911.

Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria. *Informe final*. Bogotá. (2015)
<http://www.cijuf.org.co//CTCP/orientacion/orientacion%2003%2009.pdf>

Constitución Política de Colombia [Const]. (Colombia).

http://www.dian.gov.co/descargas/sobredian/PlanInstitucional/2016/Informe_IGR_DIAN_2016.pdf.

<http://estatuto.co/?e=847>

<http://estatuto.co/?e=847>

<http://estatuto.co/?e=847>

<http://estatuto.co/?e=847>

<http://estatuto.co/?e=847>

<http://estatuto.co/?e=847>

<http://estatuto.co/?e=847>

<http://estatuto.co/?e=847>

<http://estatuto.co/?e=847>

<http://estatuto.co/?e=847>

<http://estatuto.co/?e=847>

<http://estatuto.co/?e=847>

https://www.oecd.org/eco/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf.

Franco, R y Martínez L.F, *Contabilidad tributaria con un enfoque de armonización*. Investigar Editores, Bogotá. (2010).

Giannini, A, *Instituciones de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1957).

Jesús Orlando Corredor Alejo, *Apuntes de derecho tributario colombiano: análisis desde la perspectiva de la Ley 1607 y sus reglamentos* (primera edición). Editores Hache S.A.S.

Lourdes y otros, *Implementación de NIIF en las pymes con domicilio en la ciudad de Cartagena de Indias, D.T y C*. Proyecto de investigación, Fundación Universitaria Tecnológico Comfenalco. Cartagena, Colombia. (2017).

Rosas Aniceto, Roberto Santillán, *Teoría general de las finanzas públicas y el caso de México*. Escuela Nacional de Economía, México D.F. (1962).

Vargas Restrepo Carlos, *Contabilidad tributaria*. 2 ed. Ecoc Ediciones 2017, Bogotá. (2017).

Vargas, CM, *Contabilidad tributaria*. Ecoe Ediciones, Bogotá. (2017).

Vasco Martínez, Rubén, *Impuesto sobre la renta-reforma tributaria* 2016. Editorial Centro Interamericano Jurídico-financiero, Medellín. (2016).

Vasco Martínez, Rubén. *Manual de impuestos Nacionales*. Editorial Gustavo Ibáñez Ltda. Bogotá. (2009).

Vasco R. (2017), *Impuesto sobre las ventas y consumo*. CIJUF, Medellín. (2017).