

Panorama

Reconciliación del impuesto a las ganancias en la NIF para las Pymes

Los nuevos marcos de NIF, en particular los de los grupos 1 y 2, se caracterizan por requerir del preparador de información financiera un mayor volumen de revelaciones que el anterior marco contable, esto es, el Decreto 2649 de 1993.

Particularmente, respecto del impuesto a las ganancias, la sección 29 de la NIIF para las Pymes, requiere en sus párrafos 29.38 a 29.41 una serie de información a revelar que deben presentar las entidades. Esta versa en general, sobre la composición del saldo de los activos y pasivos por impuestos diferidos, así como del valor total del gasto por impuesto a las ganancias y los posibles efectos que sobre la situación financiera de las entidades pudiera ocasionar un cambio en la tarifa del impuesto de renta.

Uno de los aspectos a revelar que pudiera causar algunas complicaciones al momento de su preparación, se encuentra en los literales c) y d) del párrafo 29.40 del mencionado estándar, que solicita una reconciliación entre **el gasto total del impuesto a las ganancias** y **el resultado de multiplicar la ganancia contable antes de impuestos por la tarifa respectiva del impuesto a la renta**.

Debido a lo complejo que resulta el tema del reconocimiento y medición del impuesto a las ganancias, en razón a que las entidades deben identificar los activos y pasivos que generan diferencias temporarias, así como controlar estas diferencias para verificar su creación o reversión y estar atentas a las tarifas que deben utilizar para su medición, a continuación se presenta un procedimiento sugerido para obtener esta revelación solicitada por el estándar para Pymes, teniendo en cuenta la presentación de los estados financieros del año 2017 de las entidades del grupo 2 a las respectivas asambleas

de accionistas o juntas de socios, durante los primeros tres meses del año 2018.

Procedimiento sugerido para realizar la reconciliación del impuesto a las ganancias

1. Para iniciar, se requiere tener a disposición el estado de situación financiera y el estado del resultado y del resultado integral de la entidad por el período 2017.
2. Soporte del cálculo de la provisión de impuesto de renta corriente del período.
3. Soporte del cálculo del impuesto diferido del período anterior y del corriente, con el fin de identificar las razones de su variación.
4. Calcular el impuesto a las ganancias total, el cual corresponde a la suma del impuesto corriente y de los impuestos diferidos.
5. Realizar la reconciliación con la información recopilada en los numerales anteriores.

Mediante un sencillo ejemplo se ilustrarán los pasos anteriormente mencionados.

La entidad DBS SAS, perteneciente al grupo 2, debe presentar sus estados financieros con corte al 1° de enero del 2018 y requiere preparar la nota de revelación correspondiente a la reconciliación del impuesto a las ganancias.

Los datos que aporta la entidad, son los siguientes:

1. Se presentan el estado de situación financiera y el estado del resultado integral del 2017.
2. En 2010, DBS SAS adquirió una oficina por valor de \$10.000 el 1° de mayo. Para efectos financieros y fiscales, su tratamiento fue el mismo hasta el momento de aplicación de las NIF. Para el ESFA, DBS SAS optó por el reconocimiento del costo atribuido (\$15.000) y el modelo del costo para su medición posterior, estableciendo una vida útil de 35 años.
3. El 1° de julio del 2017, adquiere una segunda oficina para ofrecerla en arriendo, por valor de \$12.000. Al final de ese año, el valor razonable de la oficina fue de \$16.000.

4. Durante el año 2017, se presenta adicionalmente la siguiente información con el fin de preparar su declaración de renta por ese año gravable:

- a) Dentro de sus gastos, figura un monto de GMF no deducible de \$50.
- b) Se toma como deducción un valor de \$1.000 correspondiente a un pasivo estimado en el año 2016 por concepto de demandas judiciales cuya causación contable se realizó ese año, pero que para efectos fiscales solo podía tomarse cuando se realizara el pago efectivo, en los términos del artículo 105 del estatuto tributario, modificado por la Ley 1819 del 2016.

Teniendo en cuenta la información anterior, se realiza el procedimiento sugerido líneas atrás para la obtención de la nota de revelación del impuesto a las ganancias.

Se advierte que el resultado de las operaciones se presenta sin decimales, de tal manera que los valores se aproximaron al respectivo número entero.

PASO 1. Disponer de los estados financieros requeridos por el año 2017.

DBS SAS			
Estado de situación financiera - individual			
Al 31 de diciembre del 2017			
Expresado en miles de pesos colombianos			
Activos corrientes		Pasivos corrientes	
Efectivo y equivalentes al efectivo	500	Obligaciones financieras	1.000
Inventarios	1.200	Beneficios a los empleados	2.000
Instrumentos financieros cuentas por cobrar	750	Impuestos por pagar	2.837
Total activos corrientes	2.450	Total pasivos corrientes	5.837
Activos no corrientes			
Propiedad, planta y equipo	13.714	Obligaciones financieras	12.000
Propiedad de inversión medida al valor razonable	16.000	Impuesto diferido	3.841
Total activo no corriente	29.714	Total activo no corriente	15.841
Total activo	32.164	Total pasivo	21.678
		Patrimonio	10.486
		Total pasivo y patrimonio	32.164

DBS SAS	
Estado del resultado integral	
Entre el 1° de enero y el 31 de diciembre del 2017	
Expresado en miles de pesos colombianos	
Ingresos (incluye \$ 4.000 de valoración de propiedad de inversión)	150.000
Costo de ventas	- 125.000
Utilidad bruta	25.000
Gastos operacionales	- 10.000
Gastos financieros	- 1.500
Utilidad antes de impuestos	13.500
Gasto impuesto a las ganancias corriente*	- 2.837
Gasto impuesto a las ganancias diferido*	- 3.841
Resultado del ejercicio	6.822

***NOTA:** Aunque aquí ya se presentan estos dos datos necesarios para la realización de la conciliación requerida, la forma de su obtención es lo que realmente proporciona la información necesaria para poder realizar la mencionada reconciliación. Los pasos 2 y 3 contienen el detalle necesario para lo solicitado.

PASO 2. Soporte del cálculo de la provisión de impuesto de renta corriente del período.

Utilidad antes de impuestos	13.500
Menos ingresos contables por valoración de la propiedad de inversión a valor razonable	- 4.000
Menos demandas judiciales	- 1.000
Más depreciación contable*	429
Más GMF no deducible	50
Menos depreciación fiscal PPE**	- 500
Menos depreciación fiscal PI**	- 133
Renta líquida gravable	8.345
Tarifa (E.T., art. 240, par. trans. 1)	34%
Impuesto corriente de renta	2.837

NOTAS: *1. Corresponde a la depreciación anual de la oficina 1 teniendo en cuenta su costo revaluado de \$15.000 y su vida útil de 35 años. En ese sentido es igual a \$15.000/35. Contablemente no hay reconocimiento de depreciación de la propiedad de inversión, ya que su medición es a valor razonable con cambios en resultados.

**2. Para este elemento, la depreciación corresponde a su costo fiscal, es decir, \$10.000 dividido entre 20 años, debido a que este es un bien que se adquirió antes de la vigencia de la Ley 1819 del 2016, por lo

que, en los términos del numeral 2º del artículo 290 del estatuto tributario, los bienes con saldo pendiente de depreciar al 31 de diciembre del 2016, se depreciarán según las normas vigentes **antes** de la Ley 1819 del 2016.

Para la propiedad de inversión, adquirida ya estando en vigencia la Ley 1819 del 2016, su depreciación fiscal es igual a su costo de adquisición (\$12.000), multiplicado por la tasa máxima de depreciación del nuevo artículo 137 del estatuto tributario, (2.22% anual), proporcional por los meses de julio a diciembre del 2017.

PASO 3. Soporte del cálculo del impuesto diferido del período anterior y del corriente y determinación de su variación.

Detalle impuesto diferido año 2016					
Concepto	Base contable	Base fiscal	Diferencia temporal	Tarifa*	Impuesto diferido
Propiedad, planta y equipo	15.000	10.000	5.000	34%	1.700
Depreciación**	- 857	- 3.292	- 2.435	34%	- 828
Valor neto	14.143	6.708	7.435	34%	2.528
Provisión para demanda	1.000	0	- 1.000	34%	- 340
Total impuesto diferido					2.188

Detalle impuesto diferido año 2017					
Concepto	Base contable	Base fiscal	Diferencia temporal	Tarifa*	Impuesto diferido
Propiedad, planta y equipo	15.000	10.000	5.000	33%	1.650
Depreciación*	- 1.286	- 3.792	- 2.506	33%	- 827
Valor neto	13.714	6.208	7.506	33%	2.477
Propiedad de inversión	16.000	12.000	4.000	33%	1.320
Depreciación*	-	-133,2	- 133	33%	- 44
Valor neto	16.000	11.867	4.133	33%	1.364
Total impuesto diferido					3.841

NOTAS: *1. Debe recordarse que el impuesto diferido reconoce las consecuencias fiscales futuras de la realización de los activos y de la liquidación de los pasivos. En ese sentido para el año 2016, deben utilizarse las tarifas futuras a las que se revertirán las diferencias. Para este caso se utiliza la tarifa del 34%, que fue la vigente para el 2017, y para el saldo del impuesto diferido del año 2017 se utiliza la tarifa del año 2018 y siguientes, es decir, 33%. Las tarifas están de acuerdo con el nuevo artículo 240 del estatuto tributario.

**2. Las depreciaciones se calculan de acuerdo con lo explicado en la nota 2 del paso 2.

Con estos dos cuadros se puede explicar cuál fue el cambio del impuesto diferido de un período al otro. Veamos:

Impuesto diferido año 2017 (A)	3.841
Impuesto diferido año 2016 (B)	2.188
Diferencia (A - B)	1.653
Variación de las diferencias temporarias en PPE (\$ 7.506 - \$ 7.435) X 33%	24
Nueva diferencia temporaria PI (\$ 4.133 x 33%)	1.364
Reversión de diferencias temporarias pasivo por demanda (\$ 1.000 X 33%)	330
Efecto en el cambio de tarifa del 34 al 33%	- 64
Total cambio	1.653

PASO 4. Calcular el impuesto a las ganancias total.

Impuesto corriente de renta 2017	2.837
Impuesto diferido de renta	3.841
Total gasto por impuesto de renta 2017	6.678

PASO 5. Realizar la reconciliación con los datos de los pasos anteriores. La cual quedaría así:

Total impuesto a las ganancias (A)	6.678
Ganancia contable antes de impuestos	13.500
Tarifa del impuesto de renta año 2017	34%
Ganancia contable x tarifa de impuesto de renta 2017 (B)	4.590
Diferencia para explicar (A - B)	2.088

Reversión de la diferencia temporaria relacionada con el pasivo por demanda	330
Efecto impositivo de la deducción fiscal en 2017 de la provisión por demandas	330
Efecto por cambio de tarifa (medición al 33% de la diferencia temporaria calculada en el 2016 al 34% referente a la propiedad, planta y equipo).	64
Nuevas diferencias temporarias 2017 (propiedad de inversión). Es la misma del menor valor de ingresos gravados por valoración a valor razonable.	1.364
Total diferencia explicada	2.088

Como se aprecia en el cuadro anterior, la explicación indica que la diferencia entre el impuesto que generaría el resultado contable antes de impuestos y el gasto total por impuesto a las ganancias determinado, se explica por las diferencias temporarias que la entidad maneja.

El ejercicio anterior se presenta sencillo en razón de que las transacciones que la entidad maneja generan diferencias de fácil seguimiento. En casos más complejos, se recomienda a las entidades realizar ese seguimiento de forma muy detallada a cada una de las diferencias temporarias, desde su creación hasta su reversión, con el fin de lograr esta reconciliación de manera rápida y sencilla.

Edwin Mauricio Romero Alzate

Contador Público Universidad Nacional de Colombia

Especialista en revisoría fiscal y tributación

Redactor Unidad Contable de Legis Editores S.A.