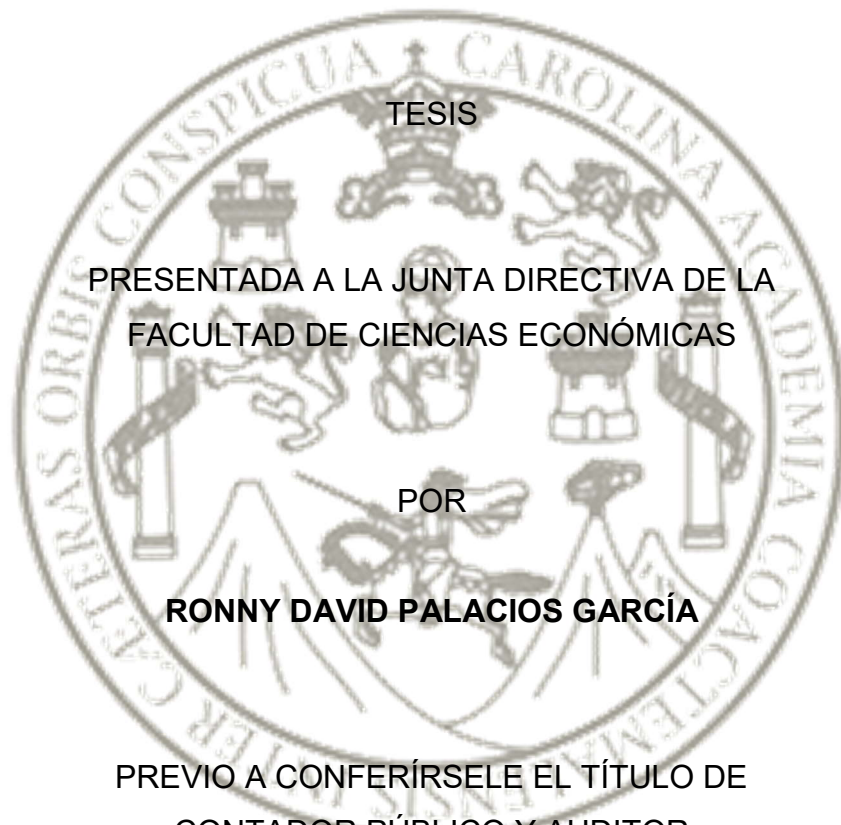


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**"IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO DE UNA EMPRESA  
CONSTRUCTORA DE EDIFICIOS"**



TESIS

PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

**RONNY DAVID PALACIOS GARCÍA**

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE  
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR  
EN EL GRADO ACADÉMICO DE

**LICENCIADO**

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2015

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

<b>Decano</b>	<b>Lic. Luis Antonio Suárez Roldán</b>
<b>Secretario</b>	<b>Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales</b>
<b>Vocal Segundo</b>	<b>Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez</b>
<b>Vocal Tercero</b>	<b>Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso</b>
<b>Vocal Cuarto</b>	<b>P.C. Oliver Augusto Carrera Leal</b>
<b>Vocal Quinto</b>	<b>P.C. Walter Obdulio Chigüichón Boror</b>

**EXONERADO DE LOS EXÁMENES DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS**

De conformidad con los requisitos establecidos en el capítulo III, artículos 15 y 16 del Reglamento para la Evaluación Final de Exámenes de Áreas Prácticas Básicas y Examen Privado de Tesis y al numeral 5.7, del Punto Quinto, del Acta 16-2014, de la sesión celebrada por Junta Directiva el 30 de septiembre de 2014.

**PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS**

<b>Presidente</b>	<b>Lic. Carlos Humberto Hernández Prado</b>
<b>Secretario</b>	<b>Lic. Oscar Fernando Aguilar García</b>
<b>Examinador</b>	<b>Lic. Olivio Adolfo Cifuentes Morales</b>

Guatemala, 14 de abril de 2015.

Licenciado

José Rolando Secaida Morales

Decano Facultad de Ciencias Económicas

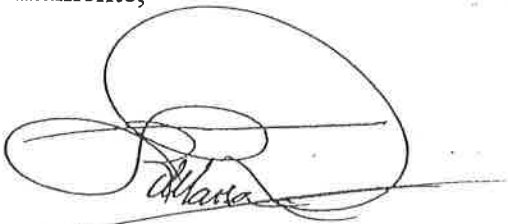
Ciudad Universitaria

Señor Decano:

Con base al nombramiento DIC-AUD 081-2015, con el cual la decanatura me designó como Asesor de Tesis en el trabajo del estudiante **RONNY DAVID PALACIOS GARCÍA**, denominado **"IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO DE UNA EMPRESA CONSTRUCTORA DE EDIFICIOS"**, me permito informarle que se procedió a brindar la asesoría necesaria para desarrollar dicho trabajo de tesis.

El trabajo que se presenta ha sido investigado técnica y metodológicamente para garantizar la calidad de su contenido, así mismo es un tema de relevancia actualmente y de importancia para el sector construcción del país. Dicho trabajo, en mi opinión, satisface las exigencias académicas y constituye un valioso material como fuente de consulta a nivel técnico y profesional, en tal virtud, recomiendo sea aprobado para su discusión y defensa académica en el Examen Privado de Tesis del Sr. Palacios, previo a conferirle el título de Contador Público y Auditor en el grado Académico de Licenciado.

Atentamente,



LIC. LUIS OSCAR RICARDO DE LA ROSA

Contador Público y Auditor

Colegiado No. 2547



FACULTAD DE CIENCIAS  
ECONOMICAS

Edificio "S-8"

Ciudad Universitaria, Zona 12  
GUATEMALA, CENTROAMERICA

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS, GUATEMALA,  
VEINTISEIS DE AGOSTO DE DOS MIL QUINCE.**

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 19-2015 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 17 de agosto de 2015, se conoció el Acta AUDITORIA 157-2015 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 26 de mayo de 2015 y el trabajo de Tesis denominado: "IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO DE UNA EMPRESA CONSTRUCTORA DE EDIFICIOS", que para su graduación profesional presentó el estudiante RONNY DAVID PALACIOS GARCIA, autorizándose su impresión.

Atentamente,

*"ID Y ENSEÑAD A TODOS"*

  
LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES  
SECRETARIO



  
LIC. LUIS ANTONIO SUAREZ ROLDAN  
DECANO

Smp.





## **DEDICATORIA**

### **A DIOS**

Por brindarme la sabiduría y capacidad necesaria para culminar mi carrera profesional.

### **A MIS PADRES**

Por su lucha día con día por mi superación y desarrollo profesional, por su paciencia y comprensión, por darme valores y principios y especialmente a mi madre Martina García por ser ese ejemplo de vida, de alguien que lucha y es fuerte.

### **A MI FAMILIA**

Por su apoyo incondicional.

### **A MIS AMIGOS**

Luis, Gerber, Mónica, Bere, Flavio, y a todos aquellos que me brindaron su apoyo y amistad durante la carrera.

### **A MI ASESOR**

Lic. Luis Ricardo de la Rosa por su sabios conocimientos y consejos en la elaboración del presente trabajo.

### **A TODAS**

Las personas, que de alguna manera, contribuyeron a la elaboración de la presente tesis.

## ÍNDICE

	<b>Página</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>i</b>
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>LA INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCIÓN</b>	
1.1. Antecedentes	1
1.2. La Industria de la Construcción	2
1.3. Empresas Constructoras	4
1.4. Tipos de Empresas Constructoras	5
1.4.1. Contratista General	5
1.4.2. Contratista de Remodelación	6
1.4.3. Desarrollador	7
1.4.4. Urbanizador	7
1.4.5. Administrador Profesional de Obras	7
1.4.6. Constructor de Proyectos Globales	9
1.4.7. Constructor Patrocinador	9
1.5. Sistemas de Construcción	10
1.5.1. Constructoras de Vivienda	10
1.5.2. Constructoras de Comunicación	11
1.5.3. Constructoras de Infraestructura	13
1.5.4. Constructoras de Industria	15
1.5.5. Constructoras de Servicios	15
1.5.6. Empresas de servicios alternativos	15
1.6. Naturaleza de las Operaciones de una Constructora	16

**CAPÍTULO II**  
**LEGISLACIÓN APLICABLE A LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS EN**  
**GUATEMALA**

2.1.	Constitución Política de la República de Guatemala	17
2.2.	Código de Comercio de Guatemala Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas	18
2.3.	Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala	20
2.4.	Código de Trabajo Decreto 1441 del Congreso de la República de Guatemala	23
2.5.	Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas	27
2.6.	Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas	31
2.7.	Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas	32
2.7.1.	Categorías de Renta	32
2.7.2.	Rentas de Actividades Lucrativas	33
2.7.3.	Rentas de Capital	33
2.7.4.	Régimen de Pago del Impuesto sobre la Renta	36
2.7.5.	Método de Reconocimiento de Ingresos y Costos de una Constructora	36
2.7.6.	Renta Imponible	39
2.7.7.	Renta Bruta	39
2.7.8.	Costos y Gastos Deducibles	40
2.7.9.	Costos y Gastos no Deducibles	42
2.7.10.	Tasa Impositiva	44
2.7.11.	Período Contable	45
2.7.12.	Valuación de Inventarios	45

2.7.13. Sistema Contable	45
2.8. Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República y sus reformas	46
2.9. Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008 del Congreso de la República.	47

### **CAPÍTULO III**

#### **NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES SECCIÓN 29 IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

3.1. Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades	49
3.2. Creación de NIIF para las PYMES	49
3.3. Aprobación de NIIF para las PYMES en Guatemala	50
3.4. Importancia de NIIF para las PYMES Sección 29 Impuesto a las Ganancias	52
3.5. Definiciones	53
3.5.1. Base Fiscal	53
3.5.2. Ganancia Contable o Financiera	53
3.5.3. Ganancia (Pérdida) Fiscal	53
3.5.4. Diferencias Temporarias	54
3.5.5. Impuesto Corriente	54
3.5.6. Impuesto sobre la Renta Diferido	55
3.5.7. Gasto (Ingreso) por Impuesto a las Ganancias	55
3.5.8. Activos por Impuestos Diferidos	55
3.5.9. Pasivos por Impuestos Diferidos	57
3.6. Principios Básicos	58
3.6.1. Fases de la Contabilización del Impuesto a las Ganancias	58
3.6.2. Medición del Impuesto sobre la Renta Diferido	59



3.6.3.	Información a Revelar del Impuesto sobre la Renta Diferido	59
3.7.	Aspectos Generales	61
3.7.1.	Políticas Contables, Estimaciones y Errores	61
3.7.2.	Reconocimiento de Ingresos	62
3.7.3.	Límite de Gastos	64
3.7.4.	Inventarios Deteriorados	65
3.7.5.	Provisiones y Contingencias	67
3.7.6.	Reconocimiento de pasivos	69
3.7.7.	Contrato de Construcción	71
3.7.8.	Depreciaciones	73
3.7.9.	Deterioro	74
3.7.10.	Arrendamientos Financieros	76
3.8.	Activo y Pasivo por Impuesto Diferido	79

## **CAPÍTULO IV**

### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO DE UNA EMPRESA CONSTRUCTORA DE EDIFICIOS (CASO PRÁCTICO)**

4.1.	Introducción al Trabajo a Realizar	80
4.2.	Propuesta de Servicios Profesionales	83
4.3.	Aceptación de la Propuesta de Servicios Profesionales	87
4.4.	Información Proporcionada por el Cliente: Estados Financieros de una empresa constructora de edificios propiedad de terceros del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014, base financiera.	88
4.5.	Cálculo de Diferencias Temporarias y Ajustes por Impuestos Diferidos	101
4.5.1.	Depreciación de Vehículos	101
4.5.2.	Depreciación de Mobiliario y Equipo	103
4.5.3.	Depreciación de Equipo de Computación	104
4.5.4.	Depreciación de Maquinaria y Equipo	106
4.5.5.	Depreciación de Inmuebles	107

4.5.6.	Deterioro de Equipo de Computación	110
4.5.7.	Arrendamientos Financieros	112
4.5.8.	Estimación de Cuentas Incobrables	114
4.5.9.	Inventario Obsoleto	116
4.5.10.	Gastos no Documentados	118
4.5.11.	Reconocimiento de Ingresos y Costo	119
4.6.	Resumen de ajustes a los Estados Financieros de la base financiera para determinar los Estados Financieros de la base fiscal.	122
4.7.	Ajuste de la tasa impositiva a aplicar derivado de la reducción del porcentaje fiscal establecido en el decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria para los períodos 2013, 2014 y 2015.	125
4.8.	Estados Financieros de Elemento Constructivo, S.A. base fiscal.	128
4.9.	Conciliación de Estados Financieros de la base financiera y la fiscal período 2014.	136
4.10.	Integración de Impuestos Diferidos Activos y Pasivos.	140
4.11.	Informe de Asesoría en la Determinación del Impuesto sobre la Renta Diferido de Elemento Constructivo, S.A.	141
	<b>CONCLUSIONES</b>	<b>154</b>
	<b>RECOMENDACIONES</b>	<b>156</b>
	<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>158</b>

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de tesis se fundamenta en la importancia de determinar y analizar el efecto que genera la aplicación de la Sección 29 "Impuesto a las ganancias" de la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades en la determinación del Impuesto sobre la Renta en una empresa constructora de edificios propiedad de terceros bajo el régimen tributario de renta bruta documentada por medio de facturación, durante el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014.

La importancia de realizar una conciliación entre una base financiera y una fiscal es la de determinar las diferencias temporarias de donde resulta un activo o pasivo por impuestos diferidos, que aplicado al impuesto corriente del período sobre el que se informa tiene como efecto el impuesto sobre la renta por pagar.

El capítulo I comprende el marco general sobre las empresas constructoras, el sector de construcción, la industria en el ámbito de la actividad constructora, definiciones, clasificación por tipo de constructora y su sistema, naturaleza de su operación y la importancia que representa el sector para el desarrollo del país.

El capítulo II comprende las principales leyes a las que está sujeta una empresa constructora de edificios propiedad de terceros, que inicia con la Constitución Política de la República de Guatemala, que es la primera en la jerarquía de las leyes; el Código de Comercio, que rige a los negocios mercantiles; el Código de Trabajo, que regula los derechos y obligaciones que existen entre patrono y trabajador en virtud de un contrato laboral; Código Penal, que norma y determina las sanciones que se aplican en cada delito; Código Tributario, detalla la normativa que rige a toda persona jurídica en materia fiscal; Ley de Actualización Tributaria y sus reformas, es la ley fundamental para la presente tesis derivado a que regula lo concerniente a la determinación del impuesto sobre la renta obtenida por una

persona jurídica; Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto de Solidaridad.

El capítulo III trata sobre la creación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, la aprobación en el ámbito internacional y nacional, la importancia de la Sección 29 "Impuesto a las Ganancias", el impuesto aplicable a la ganancia fiscal, así mismo, el reconocimiento del impuesto corriente e impuesto diferido de: reconocimiento de ingresos, límites de gastos, provisión para garantías, inventario dañado (obsoleto), provisión de cuentas incobrables, reconocimiento de pasivo, contratos de construcción, depreciaciones, deterioro del valor y contratos de arrendamiento financiero.

El capítulo IV muestra un caso práctico de las diferencias temporarias de una empresa constructora de edificios que aplica la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades, contiene el enunciado de la empresa "Elemento Constructivo, S.A.", el detalle de las diferencias temporarias, la conciliación entre la base financiera y la base fiscal, el resumen de los ajustes de activos y pasivos por impuestos diferidos y la integración de los impuestos diferidos. Finalmente se incluyen las conclusiones, recomendaciones y referencias bibliográficas.

## CAPÍTULO I

### LA INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCIÓN

#### 1.1. Antecedentes

“En el informe de las consultoras Oxford Economics y Global Construction Perspectives denominado "Proyección global para el Sector de la Construcción en la Próxima Década", uno de los proyectos de investigación más grandes en los últimos 10 años, indica que la actividad constructora mundial en el 2020 moverá US\$12.7 trillones, un 70% más que en 2009 que era de US\$7.5 trillones, Siendo los países emergentes los que lideren la recuperación, ya que en estos mercados la actividad crecerá en la próxima década un 110%” (2, 2).

“Países como China, Estados Unidos e India representarán en 2020 el 55% del total de la actividad constructora mundial. El único país desarrollado que figura entre los que más crecerán en la próxima década es Estados Unidos, con una media del 4.7% por año, un repunte sustentado principalmente en el aumento previsto en la construcción de vivienda residencial entre 2009 y 2014 que rondará en 9.8%. En lo que respecta a la construcción en el conjunto de Suramérica y Centroamérica se estima, en promedio, menos de un 1.0% por año, lo que la convertirá en la región emergente de más bajo crecimiento.” (2, 2)

“En lo que respecta al sector de la construcción en Guatemala, en un primer análisis se observa el comportamiento de la población con lo que puede inferir sobre las necesidades en el largo plazo en dicho sector. En 1950 la población urbana era de 0.7 millones de habitantes contra 2.4 millones de la población rural siendo un 33% la urbana con respecto de la rural. Para el 2011 ambas eran de aproximadamente 7.4 millones y para el 2020 se espera que la urbana rebase a la

rural en 17% llegando a 9.9 millones de habitantes la urbana contra 8.4 millones de habitantes la rural." (2,3)

El Banco de Guatemala (Banguat), prevé que para el 2015 el sector de la construcción podría crecer hasta un 5.2 por ciento, superando el 4.8 por ciento del 2014 y el 1.7 por ciento del 2013. El principal factor que contribuiría a ese dinamismo del sector es la evolución positiva que se ha obtenido en nuevos proyectos residenciales y no residenciales., sin embargo, el incremento al importe del impuesto a la distribución del cemento que pasó de Q.1.50 a Q.5.00, según el decreto 22-2014 Aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos Del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015 y aprobación de Financiamiento para el Ejercicio Fiscal 2014, provocará que el costo de cada proyecto sea elevado, en consecuencia, desmotivará a los inversionistas a ejecutar contratos de construcción.

Asimismo, el desempeño del 2014 se debió al incremento de la construcción de condominios residenciales y comerciales, además de las obras públicas de ingeniería.

## **1.2. La Industria de la Construcción**

"La industria de la construcción desempeña un rol importante en el desarrollo de un país, tanto cultural como económico ya que, por medio de la construcción se satisface las necesidades de infraestructura de la mayoría de las actividades económicas y sociales de un país. Sin embargo, la industria de la construcción es, seguramente, una de las industrias que presenta un menor grado de desarrollo, frente a otras, tales como la informática o las telecomunicaciones." (20:49)

En el caso de la construcción civil, se define como el área que ejecuta la edificación de una infraestructura de uso público o privado, urbano o rural.

"La industria de la construcción se puede dividir en dos grandes grupos: diseño y construcción. Dando lugar a un gran grupo de profesionales, tales como arquitectos, ingenieros civiles, ingenieros en construcción y constructores civiles. Derivando estos en muchos más, como es el caso de dibujantes técnicos, o técnicos de nivel superior o universitario en construcción. En un ejemplo simple, como el caso de la construcción de una casa, el arquitecto diseña la obra, el ingeniero civil calcula las medidas y realiza la evaluación necesaria, y el constructor civil la edifica, siendo este último quien lleva la mayor parte del tiempo en terreno." (20:51)

De acuerdo a la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), revisión 4, elaborado por Naciones Unidas en 2009, este sector comprende las actividades corrientes y especializadas de construcción de edificios y obras de ingeniería civil. En ella se incluyen las obras nuevas, reparaciones, ampliaciones y reformas, la erección in situ de edificios y estructuras prefabricadas y también la construcción de obras de carácter temporal.

"Las actividades corrientes de construcción abarcan la edificación completa de viviendas, edificios de oficinas, locales de almacenes y otros edificios públicos y de servicios, locales agropecuarios, entre otros, y la construcción de obras de ingeniería civil, como carreteras, calles, puentes, túneles, líneas de ferrocarril, aeropuertos, puertos y otros proyectos de ordenamiento hídrico, sistemas de riesgo, redes de alcantarillado, instalaciones industriales, tuberías y líneas de transmisión de energía eléctrica, instalaciones deportivas, entre otros.

Esas actividades pueden llevarse a cabo por cuenta propia, a cambio de una retribución o por contrato. La ejecución de partes de obras, y a veces de obras completas, puede encomendarse a subcontratistas. Se clasifican en esta sección las unidades a las que corresponde la responsabilidad general de los proyectos de

construcción. También se incluyen las actividades de reparación de edificios y de obras de ingeniería.

Este sector abarca la construcción completa de edificios, la construcción completa de obras de ingeniería civil y las actividades especializadas de construcción, si se realizan sólo como parte del proceso de construcción.

El alquiler de equipo de construcción con operarios se clasifica dentro de la actividad de construcción específica que se realice con ese equipo.

Asimismo, este sector comprende el desarrollo de proyectos de edificios u obras de ingeniería mediante la reunión de recursos financieros, técnicos y materiales para la realización de los proyectos con miras a su venta posterior. Si esas actividades no se realizan con miras a la venta posterior de los proyectos de construcción, sino para su explotación (por ejemplo, para alquilar espacio en esos edificios o para realizar actividades manufactureras en esas instalaciones), la unidad no se clasifica en este sector, sino con arreglo a su actividad operacional, es decir, entre las actividades inmobiliarias, manufactureras, entre otras." (19:187)

### **1.3. Empresas Constructoras**

Es una organización que fundamentalmente posee capacidad administrativa para desarrollar y controlar la ejecución de proyectos; capacidad técnica para aplicar procesos y procedimientos de construcción y capital o crédito para financiar sus operaciones.

Tienen como objetivo la ejecución de obras, traslado de tierras, demolición, excavaciones, exploraciones, estudios geológicos, estudios topográficos, la construcción de inmuebles, construcción de edificios y obras singulares de ingeniería civil, obras de ampliación, construcción de cubiertas y estructuras de



cerramiento, construcción de autopistas, carreteras, campos de aterrizaje vías férreas, centros deportivos, hospitales, escuelas y otras construcciones especializadas como sigue: instalaciones eléctricas y de aislamiento térmico, acústico y antivibratorio, fontanería e instalación de climatización, acabados de edificios, carpintería, recubrimientos, revestimientos de suelos y paredes, pintura, alquiler de equipo de construcción dotado de operarios y demolición de obras de ingeniería civil entre otros.

## **1.4. Tipos de Empresas Constructoras**

### **1.4.1. Contratista General**

Es la persona o empresa que es contratada por otra organización o particular para la construcción de un edificio, carretera, puente, autopista, instalación o algún trabajo específicos, como recubrimiento y revestimientos. Estos trabajos pueden representar la totalidad de un proyecto, o bien partes de ellos, divididos de acuerdo con su especialidad, experiencia, ubicación, horario u otros factores.

El término con que se identifica al contratista hace referencia al contrato que ejecuta con el constructor para dichas obras de construcción de acuerdo con el contrato, que por lo general incluyen el detalle de conceptos, las condiciones generales y específicas, los planos y especificaciones del proyecto preparadas por el proyectista, que puede ser un arquitecto, un ingeniero civil, un diseñador industrial u otro especialista.

El contratista es responsable de proporcionar todos los materiales, maquinaria y equipo y la mano de obra, necesarios para la construcción del proyecto; aunque dado el caso y si así fuese el contrato, puede proporcionar, por ejemplo, solamente el recurso humano. Para ello, es común que el contratista se apoye en otras personas u organizaciones para que desarrollen determinado tipo de

trabajos especializados; a ellos se les denomina subcontratistas y a él, contratista general.

La diferencia entre un contratista y un subcontratista no radica en su capacidad, experiencia o campo, sino en el tipo de relación que lleva con el cliente final, es decir, si fue directamente contratado por él para ejecutar proyectos, o si es contratado por algún intermediario. Por ello, es común que en la práctica, un particular subcontrate a una empresa constructora para realizar el proyecto, o en caso contrario que una empresa constructora subcontrate a varios particulares para ejecutar los mismos trabajos, y que en todos los casos ocupen distintas responsabilidades en el organigrama de una obra a otra distinta.

#### **1.4.2. Contratista de Remodelación**

“Estas empresas se dedican generalmente a trabajos en los que solo se necesita un pequeño capital y en los cuales no es indispensable tener profundos conocimientos sobre la elaboración de estimaciones o la organización de los procedimientos de construcción. Por lo común, se dedican a efectuar modificaciones de viviendas o construyen pequeños edificios comerciales o de oficinas. Muchos contratistas de remodelación en pequeño tienen su oficina en casa y realizan su trabajo “de papeleo” por la noche o durante los fines de semana, dejando las horas hábiles para realizar los trabajos correspondientes a su ramo. La posibilidad de crecer hasta llegar a contratista general depende, sobre todo, de los conocimientos que se tengan y la habilidad personal en los negocios, por lo común, si alguien tiene suficiente habilidad para ser un buen contratista de remodelación en pequeño, cabe esperar que termine incursionando en el campo de las obras en grande”. (12:1195)

### **1.4.3. Desarrollador**

Es la persona o empresa que se dedica a la ejecución de proyectos de construcción con la particularidad que los lleva a cabo con su propia capacidad financiera y de sus asociados, con la finalidad que al término de cada contrato, pueda negociar el proyecto finalizado y recuperar la inversión realizada o bien, ponerlos en renta y administrarlos. Entre los proyectos comunes que elabora un desarrollador están: condominios residenciales, apartamentos (propiedad vertical y horizontal), edificios para oficinistas y centros comerciales de pequeñas proporciones.

En ocasiones, los desarrolladores también actúan como contratistas generales o administradores de obra, lo que constituye una actividad secundaria respecto a lo que es el giro normal del negocio: construir por cuenta propia.

### **1.4.4. Urbanizador**

A este tipo de industria de constructores, pertenecen aquellas compañías que se dedican a la venta de sus proyectos, ya sea de forma anticipada a la finalización de éstos o posterior a ella. Los proyectos a los que se dedica el urbanizador están: construcción de viviendas en condominios residenciales, apartamentos en propiedades horizontales y verticales.

### **1.4.5. Administrador Profesional de Obras**

“Se puede definir al administrador profesional de obras como una empresa, un individuo o un grupo de individuos que efectúan las funciones administrativas necesarias para la construcción de un proyecto por el propietario, como agentes de éste, de modo que es como si el propietario estuviera realizando la construcción con su propio personal. Por lo común, la organización que administra

la obra dispone de todo el personal necesario para ejecutar las tareas que el propietario necesitaría realizar si estuviera trabajando por su cuenta. Parte de ese personal son los superintendentes de obra, los despachadores, los administradores de obra y los contadores.

Los administradores subasignan las diversas partes del trabajo de construcción a nombre del propietario, y efectúan todos los trabajos de administración, requisición pago a subcontratistas, informes de nóminas entre otros, usualmente la administración de obras se efectúa sin arriesgar el capital del administrador. Todas las obligaciones financieras se contratan a nombre del propietario del proyecto". (12:1195).

En la práctica, el administrador profesional de obras es el que se encarga de llevar a la ejecución del proyecto en nombre de la compañía constructora, y su objetivo principal es ver que el financiamiento, recurso humano, presupuesto de materiales, y tiempo que se estableció para la construcción, sea ésta de cualquier tipo, se ejecute efectivamente; así mismo, planea, organiza y controla la arquitectura y construcción física, con la aplicación de los procedimientos de obra determinados por la constructora, la coordinación de todos los profesionales que intervienen en dicho proceso y gestiona a nivel de dirección en empresas o como consultor independiente.

El administrador profesional de obras lleva las actividades siguientes:

- a) La dirección de proyectos de construcción.
- b) Coordinación y participación en el desarrollo de proyectos arquitectónicos y urbanos.
- c) Gestión y evaluación de proyectos de construcción.
- d) Asesoría tecnológica y administrativa.
- e) Dirección de empresas constructoras.

- f) Coordinación de obras.
- g) Gestión administrativa empresarial.
- h) Investigación en nuevas tecnologías para la construcción.
- i) Gestión y formación de empresas constructoras.

#### **1.4.6. Constructor de Proyectos Globales**

También se le dominan constructores de proyectos en paquete. En el ámbito de la construcción, un proyecto global o paquete incluye compra del terreno, la construcción de la obra (edificio, residencial, carretera, entre otros), procedimientos legales de autorización para la construcción, financiamiento y diseño.

Por lo tanto, las compañías constructoras de proyectos globales, en sus contratos, ofrecen a sus clientes la entrega de la obra incluyendo los elementos que se mencionaron y regularmente tienen la capacidad de presentar modelos de sus proyectos previamente construidos para otros propietarios.

Este tipo de compañías suele tener amplia capacidad administrativa para negociar, gestionar y controlar todos los procedimientos que conlleva consolidar en una sola obra, todos los elementos que un proyecto global requiere para que este sea promocionado, sin embargo, poseen un alto riesgo de control, ya que una mala gestión en cualquiera de los procedimientos de obtención de los elementos de un proyecto global, la ejecución de la obra no podría inicial, en consecuencia, se incurrirá en altos costos financieros para la compañía.

#### **1.4.7. Constructor Patrocinador**

“En el campo de la construcción subsidiada o fomentada por el gobierno, el patrocinador constructor recibe la responsabilidad de planificar el diseño, la

construcción, la renta, la administración y el mantenimiento de edificios. Este tipo de constructoras conduce el proyecto por los procedimientos burocráticos gubernamentales y las diversas etapas del diseño. Además, emplea a notarios para realizar las diversas gestiones ante los departamentos gubernamentales, instituciones financieras y asesores inmobiliarios, así como para que le indiquen la mejor manera de adquirir los terrenos necesarios y valuarlos correctamente. Al firmar el contrato de construcción del inmueble, el patrocinador asume el papel de constructor y, en este sentido, funciona de modo muy parecido al del propietario constructor” (12:1196).

Guatemala hace uso de este tipo de constructor para el Gobierno Central en la construcción de carreteras, escuelas, centros de salud, vivienda popular, entre otros; sin embargo, previo a la iniciación de la ejecución del contrato de construcción, se realiza el procedimiento burocrático de licitación o cotización en la autorización de la constructora, dependiendo la magnitud del proyecto.

## **1.5. Sistemas de Construcción**

### **1.5.1. Constructoras de Vivienda**

Son compañías que se dedican a la construcción de vivienda popular, conjuntos habitacionales, condominios, mejora de bienes raíces residenciales y quién, realizando tales mejoramientos, incorpora propiedad personal tangible en la propiedad mejorada.

A continuación se describen las obras de este tipo:

- a) Vivienda Popular: es el espacio social que permite al hombre desarrollarse en forma integral. La vivienda, además de ser una casa, debe contar con los elementos propios de su medio habitacional.

- b) Conjuntos Habitacionales: consiste en la agrupación de viviendas, equipamiento, vialidad, áreas verdes con límites administrativos establecidos.
  
- c) Condominio: "es la construcción de un conjunto de viviendas, que se caracteriza por su condición de doble tipo de propiedad. En ella coexisten bienes que son de todos y bienes que son de cada copropietario. La mayoría de los condominios corresponden a edificios cuyos departamentos están contruidos sobre un terreno de dominio común. Además existen condominios en los cuales coexisten terrenos de propiedad común y terrenos de propiedad exclusiva, este tipo de construcciones corresponden a "condominios en extensión", los que por lo general están formados por casas." (18:134).

El financiamiento para este tipo de construcción se logra por medio del sector privado, quién con fines de lucro, invierte su capacidad financiera en la rentabilidad de la comercialización de vivienda popular. Sin embargo, el sector público (Gobierno), interviene como patrocinador de este tipo de construcción por medio del Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda a través de sus distintos programas y entidades descentralizadas, ya que por la extrema necesidad de la población y cumpliendo con el bien común, proporciona vivienda básica para la familias necesitadas.

### **1.5.2. Constructoras de Comunicación**

Estas constructoras se dedican a la construcción de vías de comunicación terrestres, que son obras de infraestructura de transporte, por ejemplo: caminos, carreteras, autopistas o autovías, puentes, tuneles y vías férreas y sus obras de cruce y empalmes.

A continuación se describen las obras de este tipo:

- a) Carretera: es una vía de dominio y uso público, proyectada y construida fundamentalmente para la circulación de vehículos. Se distingue de un simple camino porque está especialmente concebida para la circulación de vehículos de transporte.
- b) Camino: Franja de terreno utilizada o dispuesta para caminar o ir de un lugar a otro; en especial la que no está asfaltada.
- c) Autopistas o Autovías: Vía de comunicación entre poblaciones reservada a la circulación exclusiva de vehículos automóviles, que dispone de calzadas separadas para ambos sentidos por una mediana, accesos y salidas independientes, cruces o pasos a distinto nivel, y carece de acceso directo a las propiedades colindantes.
- d) Puentes: es una estructura destinada a salvar obstáculos naturales, como ríos, valles, lagos o brazos de mar; y obstáculos artificiales, como vías férreas o carreteras, con el fin de unir caminos de viajeros, animales y mercancías.
- e) Túnel: es aquella construcción que tiene por objetivo principal comunicar dos extremos. El túnel permite el paso por espacios cerrados que por lo general son subterráneos. Una de las características principales es que cuentan con un techo y que la única ventilación es la que se mantiene en ambos puntos, no habiendo ninguna posibilidad de salida o cruce del mismo fuera de esos dos puntos de comunicación.
- f) Vías Férreas: es la parte de la infraestructura ferroviaria, construida por el conjunto de elementos que conforman el sitio donde se desplazan los



trenes. Las vías férreas son el elemento esencial de la infraestructura ferroviaria y constan, básicamente, de carriles apoyados sobre traviesas que se disponen dentro de una capa de balastro. Para su construcción es necesario realizar movimiento de suelos y obras de fábrica (puentes, alcantarillas, muros de contención, drenajes, entre otros).

Por lo general, este tipo de construcción le corresponde al Gobierno Central que por medio del patrocinio y contratistas ejecuta proyectos. Los beneficios socioeconómicos proporcionados por las vías terrestres incluyen la confiabilidad bajo todas las condiciones climáticas, la reducción de los costos de transporte, el mayor acceso a los mercados para los cultivos y productos locales, el acceso a nuevos centros de empleo, la contratación de trabajadores locales en obras en sí, el mayor acceso a la atención médica y otros servicios sociales y el fortalecimiento de las economías locales.

### **1.5.3. Constructoras de Infraestructura**

Son compañías que se dedican a la construcción de medios técnicos, servicios e instalaciones necesarios para el desarrollo de una actividad o para que un lugar pueda ser utilizado. Entre sus proyectos están: telecomunicaciones, puertos, aeropuertos, presas de almacenamiento, canales de riego, centrales hidroeléctricas, pozos, entre otros.

Este tipo de construcción aumenta la productividad y desarrollo del país, sin embargo, se convierte en un elemento crítico en el momento de la competitividad y la posibilidad de participar con éxito en la globalización económica y la apertura comercial que predomina en el mundo.

A continuación se describe las obras que pertenecen a este tipo de construcción:

- a) Telecomunicaciones: son una infraestructura básica del contexto actual que está constituida por "toda transmisión y recepción de señales de cualquier naturaleza, típicamente electromagnéticas, que contengan signos, sonidos, imágenes o, en definitiva, cualquier tipo de información que se desee comunicar a cierta distancia." (21:211)
  
- b) Puerto: "es el espacio destinado especialmente al flujo de mercancías, personas, información o para dar abrigo y seguridad a las embarcaciones o naves destinadas a llevar a cabo dichas tareas. Dentro de los puertos marítimos se pueden distinguir aquellos orientados a la carga y descarga de contenedores; de mercancías de distinto tipo, especialmente los pesqueros; al depósito de embarcaciones de recreo (puertos deportivos) u otros..." (11:6).
  
- c) Aeropuerto: es una estación o terminal que cuenta con pistas, instalaciones y servicios destinados al tráfico de aviones. Los aeropuertos permiten el despegue y el aterrizaje de aviones de pasajeros o de carga.
  
- d) Presas de almacenamiento: "es una barrera fabricada con piedra, hormigón o materiales sueltos, que se construye habitualmente en un desfiladero sobre un río o arroyo con el objetivo de almacenar el agua en el cauce fluvial para su posterior aprovechamiento en abastecimiento o regadío, laminación de avenidas evitando inundaciones de agua o para la producción de energía mecánica al transformar la energía potencial del almacenamiento en energía cinética, y ésta nuevamente en mecánica al accionar la fuerza del agua un elemento móvil."(22:19)
  
- e) Canales de riego: "Los canales son las estructuras básicas para conducir el agua de riego hacia los puntos de entrega en las parcelas, lotes o chacras.

Los canales pueden utilizarse también para la remoción de los excesos hídricos." (14:1).

f) Centrales Hidroeléctricas: es una instalación donde se transforma la energía potencial (asociada a la altura) y cinética (asociada al movimiento) en energía eléctrica.

g) Pozo: es un agujero, excavación o túnel vertical que perfora la tierra, hasta una profundidad suficiente para alcanzar lo que se busca, sea una reserva de agua subterránea de una capa freática o fluidos como el petróleo.

#### **1.5.4. Constructoras de Industria**

La actividad a la que se dedican este tipo de compañías es la construcción de fábricas, bodegas, plantas químicas, plantas termoeléctricas, plantas nucleares, entre otros. Las construcciones más comunes están: laboratorios farmacéuticos, maquilas textiles, procesadoras y productoras de alimentos, productoras de fertilizantes, entre otros.

#### **1.5.5. Constructoras de Servicios**

Las constructoras de este tipo, se dedican a desarrollar proyectos como: hospitales, universidades, escuelas, centros comerciales, estadios deportivos, iglesias, entre otros. Su finalidad es construir obras que ofrezcan a la población un lugar donde puedan obtener un servicio gratuito o por medio de una remuneración.

#### **1.5.6. Empresas de servicios alternativos**

Actualmente, los servicios alternativos son un motor importante para la globalización en la comercialización de bienes y servicios, por tanto, este tipo de

compañías, ofrece la industria de la construcción la asesoría operativa en la ejecución de proyectos de factibilidad y prefactibilidad arquitectónica, hidroeléctricas, topográficos, entre otros.

### **1.6. Naturaleza de las Operaciones de una Constructora**

Constituye los elementos internos que dan origen y existencia a la compañía como constructora y se identifican desde su constitución hasta el cese de operaciones y liquidación. Éstos comprenden la misión, visión, políticas administrativas, objetivos a corto, mediano y largo plazo tanto generales como específicos, reglamentos administrativos, operativos y de ejecución de obras, estructura organizacional, y su principal característica, convertir, modificar, unificar, y transformar materiales en una estructura que permita al cliente satisfacer sus necesidades.

“La manera de organización de cada constructora depende del número y la magnitud de los proyectos que tengan, la complejidad de éstos y la distribución geográfica de su trabajo. Estructura organizacional se refiere a la estructura técnica de las relaciones existentes entre las funciones, niveles y actividades de los elementos humanos y materiales que componen un organismo social”. (12:1196)

La estructura organizacional sirve como un instrumento que define y establece la distribución funcional formal y real, así como la dirección de control, responsabilidad y los canales de comunicación que permiten una eficiencia en la funcionalidad administrativa para la realización de los planes y objetivos de la constructora.

## **CAPÍTULO II**

### **LEGISLACIÓN APLICABLE A LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS EN GUATEMALA**

En Guatemala, toda empresa debe ser legalmente constituida bajo las disposiciones de las leyes y reglamentos que están vigentes desde su constitución como sociedad hasta la operación misma de su actividad. Las compañías constructoras han tenido un foco de atención especial en el ámbito fiscal derivado al tratamiento complicado del régimen al que se afilian para su tributación.

En este capítulo se describirán los aspectos generales a los cuales está sujeta una compañía constructora en sus aspectos constitutivos, tributarios y de operación. Así mismo, los elementos específicos del régimen fiscal y método de reconocimiento de ingresos, costos y gastos de la entidad Elemento Constructivo, S.A. que es la unidad de análisis de la presente tesis.

Derivado de lo anterior, a continuación se presenta el análisis del marco legal que rige a este tipo de constructoras en sus aspectos de constitución y tributación:

#### **2.1. Constitución Política de la República de Guatemala**

La Carta Magna establece que el fin primordial es la realización del bien común de las personas y familias, así como el deber del Estado de garantizar a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de las personas.

En materia de fiscalización para los contribuyentes, establece el principio de legalidad que en su artículo 239 indica: " Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios,

arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias..." (1:67)

## **2.2. Código de Comercio de Guatemala Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas**

Este normativo rige la parte de constitución y la forma y orden de llevar los registros contables de una compañía constructora.

En su artículo número uno, establece que la normativa es aplicable a los comerciantes, negocios jurídicos mercantiles y cosas mercantiles. Por comerciantes se comprende aquellos que ejercen en nombre propio y con fines de lucro toda actividad que se refiera a los siguiente:

- a) Industria de producción o transformación de bienes y prestación de servicios.
- b) Intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios.
- c) Banca, seguros y fianzas.
- d) Auxiliares de los anteriores.

Las mercantiles que pueden constituirse legalmente en Guatemala están:

- a) Sociedad colectiva
- b) Sociedad en comandita simple
- c) Sociedad de responsabilidad limitada
- d) Sociedad anónima
- e) Sociedad en comandita por acciones

Una empresa constructora bajo la denominación de sociedad anónima se rige por la normativa de dicho tipo de sociedad; según el Código de Comercio, Decreto 6-91, por los siguientes lineamientos generales:

- a) Tiene un capital autorizado que se divide en acciones y el mínimo inicial debe ser de Q.5,000.00 (Artículo 90, Código de Comercio de Guatemala).
- b) Las acciones emitidas deben ser nominativas. (Artículo 108, Código de Comercio de Guatemala y Artículo 71, Ley de Extinción de Dominio).
- c) Deberán asignar un administrador o administradores y un único representante legal. (Artículo 162 y 164 Código de Comercio de Guatemala).
- d) Al constituirse como sociedad, deben registrarse en el Registro Mercantil. (Artículo 334 Código de Comercio de Guatemala).
- e) Deberá tener patente de comercio y de sociedad. (Artículo 344 Código de Comercio de Guatemala).
- f) Está obligada a llevar su contabilidad en forma organizada, de conformidad con el sistema de partida doble y usando los principios de contabilidad generalmente aceptados adoptados en Guatemala. (Artículo 368 Código de Comercio de Guatemala).
- g) Llevar los libros de inventarios, diario, mayor y de estados financieros. Los mismos deben estar autorizados y habilitados para su operatividad y presentación. (Artículo 368 Código de Comercio de Guatemala).

La cualidad más importante de este tipo de sociedad, es que la participación que tienen los accionistas es determinada en virtud de la tenencia de títulos de acciones y éstos no responden por las deudas de la sociedad con su patrimonio personal, sino únicamente hasta por el monto de capital aportado.

### **2.3. Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala**

Contiene las disposiciones que rigen a una compañía en materia de sanciones por delitos cometidos. A continuación se mencionan algunos en que puede incurrir:

Artículo 267: "Estafa en la entrega de bienes: Quien defraudare en la substancia, calidad o cantidad de los bienes que entregue a otros, en virtud de contrato o de cualquier otro título obligatorio, será sancionado con prisión de seis meses a cinco años y multa de cien a cinco mil quetzales."(4:61)

Artículo 268: "Estafa mediante cheque: Quien defraudare a otro dándole en pago un cheque sin provisión de fondos o disponiendo de ellos, antes de que expire el plazo para su presentación, será sancionado con prisión de seis meses a cinco años y multa de cien a cinco mil quetzales."(4:61)

Artículo 271: "Estafa mediante informaciones contables: Los auditores, contadores, expertos, directores, gerentes, liquidadores o empleados de entidad bancaria o mercantil, sociedades o cooperativas, que en sus dictámenes o comunicaciones al público, o en sus informes, memorias o proposiciones, o en la formación de los inventarios o balances, consignaren, con ánimo de defraudar, atraer inversiones o de aparentar una situación económica que no tiene, hechos contrarios a la verdad, incompletos o simulados, serán sancionados con prisión de seis meses a cinco años y multa de cien a cinco mil quetzales."(4:61)



Artículo 347 "B": "Contaminación Industrial: Se impondrá prisión de dos a diez años y multa de tres mil a diez mil quetzales, al Director, Administrador, Gerente, Titular o Beneficiario de una explotación industrial o actividad comercial que permitiere o autorizare, en el ejercicio de la actividad comercial o industrial, la contaminación del aire, el suelo o las aguas, mediante emanaciones tóxicas, ruidos excesivos, vertiendo sustancias peligrosas o desechando productos que puedan perjudicar a las personas, a los animales, bosques o plantaciones..."(4:81)

Artículo 358 "A": "Defraudación Tributaria: Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquiera otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva..."(4:84)

Artículo 358 "B": "Casos especiales de defraudación tributaria: Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior:

1. Quien utilice mercancías, objeto o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien estando obligado a ello, carezca de patente de comercio, no lleve libros de contabilidad, registros contables y no tenga establecimiento abierto al público.
3. Quien utilice en forma indebida, destruya o adultere sellos, timbres, precintos y otros medios de control tributario.

4. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.
5. Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
7. Quien falsifique las marcas oficiales de operación de las cajas de la Administración Tributaria.
8. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio."(4:85)

Artículo 358 "D": "Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria: Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha Administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios

para establecer la base imponible de los tributos, o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

El responsable será sancionado con prisión de uno a tres años y multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise.

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional."(4:86)

#### **2.4. Código de Trabajo Decreto 1441 del Congreso de la República de Guatemala**

Esta normativa regula los derechos y obligaciones de los patronos y trabajadores en virtud de un contrato o relación de trabajo. A continuación se describen los elementos de una relación o contrato de trabajo:

Artículo 2: "Patrono es toda persona individual o jurídica que utiliza los servicios de uno o más trabajadores, en virtud de un contrato o relación de trabajo."(3:4)

Artículo 2: "Trabajador es toda persona individual que presta a un patrono sus servicios materiales, intelectuales o de ambos géneros, en virtud de un contrato de trabajo o relación de trabajo."(3:4)

Artículo 18: "Contrato individual de trabajo es el vínculo económico-jurídico mediante el que una persona (trabajador), queda obligada a prestar a otra (patrono), sus servicios personales o a ejecutarle una obra, personalmente, bajo la dependencia continuada y dirección inmediata o delegada de esta última, a cambio de una retribución de cualquier clase o forma."(3:9)

Una entidad constructora debe elaborar un reglamento interior de trabajo según el artículo 58 que indica: "Todo patrono que ocupe en su empresa permanentemente diez o más trabajadores, queda obligado a elaborar y poner en vigor su respectivo reglamento interior de trabajo."(3:27)

Según el artículo 57 "un reglamento interior de trabajo es el conjunto de normas elaborado por el patrono de acuerdo con las leyes, reglamentos, pactos colectivos y contratos vigentes que lo afecten, con el objeto de preparar y regular las normas a que obligadamente se deben sujetar él y sus trabajadores con motivo de la ejecución o prestación concreta del trabajo..."(3:27)

Las obligaciones con las que debe cumplir un patrono están estipuladas en el artículo 61 que indica:

- a) Enviar a la dependencia correspondiente del Ministerio de Trabajo y Previsión Social, un informe impreso.
- b) Preferir a los guatemaltecos sobre quienes no los son.
- c) Guardar a los trabajadores la debida consideración, absteniéndose de maltrato de palabra o de obra.

- d) Dar oportunamente a los trabajadores los útiles, instrumentos y materiales necesarios para ejecutar el trabajo convenido.
- e) Proporcionar local seguro para la guarda de los instrumentos y útiles del trabajador.
- f) Permitir la inspección y vigilancia que las autoridades de trabajo practiquen en su empresa para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones del presente Código, de sus reglamentos y de las leyes de previsión social.
- g) Pagar al trabajador el salario correspondiente.
- h) Conceder a los trabajadores el tiempo necesario para el ejercicio del voto en las elecciones populares.
- i) Deducir del salario del trabajador las cuotas ordinarias y extraordinarias que le corresponda pagar a su respectivo sindicato o cooperativa.
- j) Procurar la alfabetización de los trabajadores.
- k) Mantener un número suficiente de sillas destinadas al descanso durante el tiempo compatible con las funciones de éstos.
- l) Proporcionar a los trabajadores campesinos, la leña indispensable para su consumo doméstico.
- m) Permitir a los trabajadores campesinos que tengan su vivienda en terrenos de la empresa donde laboran, que tomen agua para usos domésticos.
- n) Permitir a los trabajadores campesinos que aprovechen los frutos y productos de las parcelas de tierra que les concedan.
- o) Conceder licencia de trabajo en los siguientes casos: i) fallecimiento del conyugue, padre o hijo (3) días. ii) matrimonio (5) días. iii) nacimiento de hijo (2) días. iv) otros permisos con remuneración. v) citaciones judiciales. vi) funciones sindicales. vii) los demás que indique el contrato de trabajo.

Se prohíbe a los patronos, según el artículo 62:

- a) Exigir a los empleados la compra de sus artículos de consumo.

- b) Exigir o aceptar dinero de los trabajadores como gratificación para que se les admita en el trabajo.
- c) Obligar a los trabajadores a retirarse de los sindicatos.
- d) Influir en las convicciones religiosas o decisiones políticas.
- e) Retener las herramientas u objetos del trabajador como garantía.
- f) Hacer colectar obligatorias entre los trabajadores.
- g) Dirigir o permitir que se dirijan los trabajos en estado de embriaguez o bajo la influencia de drogas.

Entre las obligaciones de los trabajadores, según el artículo

- a) Desempeñar el servicio contratado bajo la dirección del patrono o su representante, a cuya autoridad quedan sujetos en todo lo concerniente al trabajo.
- b) Ejecutar el trabajo con eficiencia, cuidado y esmero apropiados en la forma, tiempo y lugar convenidos.
- c) Restituir al patrono los materiales no usados y conservar en buen estado los instrumentos y útiles
- d) Tener buenas costumbres durante el trabajo.
- e) Presentar los auxilios necesarios en caso de siniestros o riesgo inminente en que las personas o intereses del patrono estén en peligro, sin derecho a remuneración adicional.
- f) Someterse a reconocimiento médico, sea al solicitar su ingreso al trabajo o durante este, solicitud del patrono o petición del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
- g) Guardar los secretos técnicos, comerciales o de fabricación de los productos a cuya elaboración concurren directa o indirectamente, con tanta más fidelidad cuanto más alto sea el cargo del trabajador.
- h) Observar rigurosamente las medidas preventivas que acuerden las autoridades competentes y las que indiquen los patronos, para seguridad y

protección personal de ellos o de sus compañeros de labores, o de los lugares donde trabajan.

Se prohíbe a los trabajadores, según el artículo 64:

- a) Abandonar el trabajo sin causa justificada o licencia del patrono.
- b) Hacer propaganda política durante el tiempo de trabajo.
- c) Trabajar en estado de embriaguez o bajo la influencia de drogas.
- d) Usar los útiles o herramientas suministrados por el patrono para objeto distinto de aquel que estén normalmente destinados.
- e) Portar armas durante las horas de labor o dentro del establecimiento.
- f) La ejecución de hecho o la violación de las normas de trabajo.

## **2.5. Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas**

A continuación se presentan las disposiciones a las cuales está sujeta una compañía constructora en el ejercicio de su actividad:

La norma define quién es el sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria, en este caso el sujeto activo lo conforma el Estado y el sujeto pasivo el contribuyente del impuesto.

Según el artículo 2, la jerarquía de leyes en materia fiscal se ordenan de la siguiente manera:

1. Las disposiciones constitucionales
2. Las leyes, tratados, convenios internacionales que tengan fuerza de ley.
3. Los reglamentos que por acuerdo gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

Los tributos son prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el fin de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala. Existen varias clases de tributos, entre los cuales están:

- a) Un impuesto es un tributo que tiene como hecho generador, una actividad general del Estado que no está relacionada directamente con el contribuyente.
- b) Un arbitrio es un impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.
- c) Contribución especial es un tributo en beneficio directo del contribuyente, derivado de la realización de obras y servicios públicos.

El artículo 14 establece que "la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella."(5:5)

Artículo 16 "A": "Simulación Fiscal: La Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan, cuando establezca que los contribuyentes, en detrimento de la recaudación tributaria: a) Encubran el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza; b) Declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas; o, c) Constituyan o transmitan derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas."(6:16)

Según el artículo 31 el hecho generador o hecho imponible "es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria."(5:10)



La obligación tributaria se puede extinguir por los siguientes medios según el artículo 35:

1. Pago
2. Compensación
3. Confusión
4. Condonación o remisión
5. Prescripción

Para que una entidad constructora pueda hacer constar que está al día en el pago de impuestos debe solicitar a la Administración Tributaria una solvencia fiscal, la cual se encuentra regulada en el artículo 57 "A": "La solvencia fiscal es el documento por medio del cual la Administración Tributaria hace constar que a la fecha de su expedición, un contribuyente se encuentra al día en el cumplimiento de sus deberes tributarios formales y ha pagado los adeudos tributarios líquidos y exigibles. Este documento no prejuzga que el contribuyente hubiere determinado su obligación tributaria en forma correcta ni limita que la Administración Tributaria pueda fiscalizar dichos períodos."(6:20)

Artículo 62: La exención "es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley."(5:19)

Artículo 69: Infracción Tributaria: es "Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal."(6:21)

Son infracciones tributarias, según el artículo 71, las siguientes:

1. Pago extemporáneo de las retenciones.
2. La mora.
3. La omisión del pago de tributos.
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.
5. El incumplimiento de las obligaciones formales.

Las infracciones a las obligaciones formales se detallan a continuación:

1. Omisión de dar aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio de contador.
2. Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria NIT, o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones de tributos o en documentos que se presenten a la Administración Tributaria.
3. Adquirir bienes o servicios, sin exigir la documentación legal correspondiente.
4. No haber autorizado y habilitado los libros contables establecidos en el Código de Comercio y habilitado los libros que establecen las leyes tributarias específicas.
5. Llevar y mantener los libros y registros contables, en forma o lugar distintos de los que obligan el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas.
6. Ofertar bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto correspondiente.
7. Omitir la percepción o retención de tributos.
8. Emitir documentos que no cumplan con los requisitos según la ley específica.
9. Presentar declaraciones fuera del plazo establecido.
10. No asistir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida.
11. No realizar el traspaso en el registro legal correspondiente, de la propiedad de los vehículos que se adquieran.

- 12.No dar aviso de los cambios producidos en las características de los vehículos inscritos.
- 13.No presentar informes a la Administración Tributaria establecidos en leyes específicas.
- 14.Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización, sin haber dado aviso a la Administración Tributaria.
- 15.Realizar, sin estar inscrito, actividades para las cuales las normas tributarias hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros de la Administración Tributaria.
- 16.No efectuar el pago de tributos.
- 17.Emitir documentos en forma ilegible.
- 18.El agente de retención que no extienda la correspondiente constancia de retención.
- 19.La no exhibición del protocolo por el notario, a requerimiento de la Administración Tributaria, salvo el caso de testamentos.

El domicilio fiscal, "...es el lugar que al contribuyente o responsable designe, para recibir las citaciones, notificaciones y demás correspondencia que se remite, para que los obligados ejerzan los derechos derivados de sus relaciones con el fisco y para que éste pueda exigirles el cumplimiento de las leyes tributarias..."(12:40)

## **2.6. Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas**

Entre los aspectos normativos que destacan y se relacionan con la actividad constructora están:

La obligación de efectuar retención de Impuesto al Valor Agregado a cargo de los agentes de retención establecidos por ley, siendo un 65% en la adquisición de productos agrícolas y pecuarios, 15% para productos no agrícolas y pecuarios, 25% en las compras de bienes y adquisición de servicios que realicen los organismos del Estado, 15% las operadoras de tarjetas de crédito, los agentes de retención por ser contribuyentes especiales un 15%.

Las constructoras quedan sujetas a la retención del Impuesto al Valor Agregado en el momento de efectuar ventas de bienes y prestación de servicios que se sujeten a cualquiera de los rubros detallados anteriormente. Esta retención tiene costo financiero sobre el flujo de efectivo al momento que la compañía no pueda compensar con el débito fiscal el saldo de éstas, no podrá disponer de ellas para otro tipo de actividad que no sea como crédito fiscal.

El decreto en mención también establece la bancarización para los pagos que realicen las constructoras para respaldar costos y gastos superiores a los Q.30,000.00, estos se deben hacer por cualquier medio que faciliten los bancos, estos pueden ser: cheques, transferencias electrónicas, cheques de caja, tarjeta de crédito y débito. La característica principal es que el pago no debe ser en efectivo y se pueda identificar el proveedor del bien o servicio.

## **2.7. Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas**

### **2.7.1. Categorías de Renta**

La ley de actualización tributaria tiene la característica de clasificar la renta gravada de acuerdo a la categoría a la que pertenece, ésta puede ser:

1. Rentas de Actividades Lucrativas

2. Rentas de Trabajo
3. Rentas de Capital y Ganancias de Capital

### **2.7.2. Rentas de Actividades Lucrativas**

Según el artículo 4 del decreto 10-2012, una renta de actividad lucrativa son las que se originan de:

- a) Producción, venta y comercialización de bienes.
- b) Exportación de bienes.
- c) Prestación y exportación de servicios.
- d) Servicio de transporte y carga de personas.
- e) Servicio de comunicaciones y telecomunicaciones.
- f) Servicio de asesoramiento jurídico, técnico, financiero y administrativo.
- g) Espectáculos públicos y actuación.
- h) Producción, distribución, arrendamiento, intermediación de películas cinematográficas, cintas de video, radionovelas, discos fonográficos, grabaciones musicales y auditivas, tiras de historietas, fotonovelas y cualquier otro medio de proyección, trasmisión o difusión de imágenes y sonido.
- i) Subsidios pagados por entes públicos.
- j) Las dietas, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación, gastos de representación, gratificaciones y otras remuneraciones obtenidas por miembros de directorios, consejos de administración y consejos municipales.
- k) Los honorarios de profesionales independientes.

### **2.7.3. Rentas de Capital**

Se constituye rentas de capital, las provenientes de:

- a) Los dividendos, utilidades, beneficios y cualesquiera otras rentas derivadas de la participación o tenencia de acciones en personas jurídicas, entes o patrimonios residentes en Guatemala o derivados de la participación en beneficios de establecimientos permanentes de entidades no residentes.
- b) Los intereses o rendimientos pagados por personas individuales, jurídicas, entes, patrimonios o entidades residentes o que tengan establecimientos permanentes situados en el país, derivados de: i) depósitos de dinero; ii) la inversión de dinero en instrumentos financieros; iii) operaciones y contratos de créditos; iv) la tenencia de títulos de crédito; v) los diferenciales de precio en operaciones de reporto, independientemente de la denominación que le den las partes, u otras rentas obtenidas por la cesión de capitales propios; vi) el arrendamiento financiero, el factoraje, la titularización de activos; vii) cualquier tipo de operaciones de crédito, de financiamiento, de la inversión de capital o el ahorro.
- c) Las regalías pagados por:
  - i. derechos de autor y derechos conexos sobre obras literarias, artísticas o científicas incluidas las películas cinematográficas, cintas de video, radionovelas, discos fonográficos, grabaciones musicales y auditivas, tiras de historietas, fotonovelas y cualquier otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos.
  - ii. Marcas, expresiones o señales de publicidad, nombres comerciales, emblemas, indicaciones geográficas y denominaciones de origen, patentes, diseños industriales, dibujos o modelos de utilidad, planos, suministros de fórmulas o procedimientos secretos, privilegios o franquicias.
  - iii. Derechos o licencias sobre programas informáticos o su actualización.
  - iv. Información relativa a conocimiento o experiencias industriales, comerciales o científicas.

- v. Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen, nombres, sobrenombres y nombres artísticos.
  - vi. Derechos sobre otros activos intangibles
- d) Las rentas derivadas de bienes muebles e inmuebles situados en Guatemala.
  - e) Las ganancias de capital, cuando se deriven de acciones, títulos o valores emitidos por personas o entidades residentes, de otros bienes muebles distintos de las acciones, títulos o valores, o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en Guatemala.
  - f) Las rentas de capital derivadas de derechos, acciones o participaciones en una entidad.
  - g) Las rentas de capital derivadas de la transmisión de derechos, acciones o participaciones en una entidad.
  - h) Las rentas de capital derivadas de la transmisión de bienes muebles o inmuebles situados en territorio nacional o derechos reales sobre los mismos.
  - i) Los premios de loterías, rifas, sorteos, bingos y eventos similares.
  - j) La incorporación al patrimonio del contribuyente residente, de bienes situados en Guatemala o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en Guatemala.

En toda empresa constituida y en las constructoras no es la excepción, están destinadas a la generación de utilidades, en consecuencia, distribuyen dividendos entre los accionistas y socios de la compañía. Así mismo, por su propia actividad, generan rendimiento en intereses por el capital en cuentas bancarias. Estas actividades están sujetas al pago de impuesto sobre la renta en la categoría de rentas de capital.

#### **2.7.4. Régimen de Pago del Impuesto sobre la Renta**

Así mismo, establece dos regímenes de pago del impuesto sobre la renta, lo cuales son:

- Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas
- Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas

Generalmente, las compañías constructoras en Guatemala se inscriben en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, ya que les representa una renta imponible menor al regimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, en consecuencia, pagan menos impuesto .

#### **2.7.5. Método de Reconocimiento de Ingresos y Costos de una Constructora**

Así mismo, la actividad constructora, adicional a inscribirse en el régimen de tributación, debe de establecer su método de reconocimiento de ingresos y costos atendiendo el artículo 34 del decreto 10-2012 y su reforma contenida en el artículo 10 del decreto 19-2013, que literalmente indica:

“Artículo 34. Actividades de construcción y similares. Los contribuyentes que realicen actividades de construcción o trabajos sobre inmuebles, ya sean propios o de terceros, o las actividades similares, cuyas operaciones generadoras de rentas comprendan más de un período de liquidación, deben establecer su renta imponible del período correspondiente, durante la fase de construcción, mediante la aplicación de cualquiera de los métodos siguientes:

1. Asignar como renta bruta del período, el valor total de la venta documentada a través de contratos de promesa de compraventa o escrituras de compraventa en el caso de bienes inmuebles, o la factura en



el caso de obra civil o construcciones. A dicha renta bruta debe deducírsele el monto de los costos, y gastos incurridos efectivamente en el período, determinados de la siguiente forma:

- a) Los costos se determinan de la forma siguiente durante la fase de desarrollo, cuando los trabajos sean sobre inmuebles propios:
    - i. Costo de adquisición del inmueble, incluyendo el monto de la revaluación cuando se haya pagado el impuesto correspondiente.
    - ii. El valor total de los costos y gastos para la construcción según la programación de obra, este valor se incorpora al costo de adquisición del inmueble.
    - iii. El valor total del inmueble integrado conforme al numeral anterior se divide por el número de metros cuadrados de la construcción o unidades.
    - iv. El cociente del numeral anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido o por unidad.
  
  - b) Los costos se determinan de la forma siguiente durante la fase de desarrollo cuando los trabajos sean sobre inmuebles propiedad de terceros:
    - i. El valor total de los costos y gastos estimados para la construcción.
    - ii. El valor total conforme al numeral anterior se divide entre el número de metros cuadrados de la construcción o unidades.
    - iii. El cociente resultante del numeral anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido por unidad.
2. Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período (efectivamente cobrado). A dicha renta debe deducirse el costo como se determinan en los incisos a y b del numeral 1; según el caso, aplicando la

parte proporcional al porcentaje de renta bruta correspondiente a lo percibido, y los gastos incurridos efectivamente.

En cualquier método elegido, al terminar la construcción de la obra, el contribuyente debe efectuar el ajuste pertinente; en cuanto al verdadero resultado de las ventas y del costo final de la construcción y por ello, conservará la documentación de soporte, a partir de este período, durante el plazo de prescripción.

Para los casos en que el constructor sea el propietario del inmueble, la renta imponible de los períodos de liquidación posteriores al de la finalización de la construcción se determina de la forma siguiente:

- a) Se suma el total de costos y gastos incurridos en la construcción.
- b) Dicho total se incorpora al valor del inmueble, incluyendo el de la revaluación cuando se haya pagado el impuesto respectivo.
- c) El valor total del inmueble integrado conforme al numeral anterior, se divide entre el número de metros cuadrados de la construcción.
- d) El cociente resultante del numeral anterior constituye el costo de ventas por metro cuadrado vendido.

Si se trata de obras que se realicen en dos (2) períodos de liquidación, pero su duración total no excede de doce (12) meses, el resultado puede declararse en el período de liquidación en que se termina la obra.

El método elegido debe ser aplicado a todas las obras y trabajos que el contribuyente realice, incluso la construcción de obras civiles y obras públicas en general y sólo puede ser cambiado con autorización previa de la Administración Tributaria y rige para el período de liquidación inmediato siguiente a aquél en que se autorice el cambio.

En cualquier método elegido por el contribuyente, adicionalmente a la documentación de respaldo establecida en el artículo 40, deberá enviar conforme los medios que establezca la Administración Tributaria, juntamente con la declaración anual, la programación de obra al iniciar un proyecto. En el período de liquidación final de dicho proyecto, deberá enviar conforme los medios que establezca la Administración Tributaria, juntamente con la declaración anual correspondiente la integración final de los costos y gastos del proyecto."(10:7)

Para efectos de la presente tesis, se analizará el método de renta bruta documentada por medio de facturación para la constructora Elemento Constructivo, S.A.

#### **2.7.6. Renta Imponible**

Definido el régimen de impuesto sobre la renta y el método de reconocimiento de ingresos y costos, se detalla a continuación los elementos que constituyen la renta imponible, que se determina deduciendo de la renta bruta los costos y gastos totales así como las rentas exentas, a la diferencia se deben sumar los costos y gastos no deducibles y de rentas exentas:

#### **2.7.7. Renta Bruta**

Según el artículo 20 del decreto 10-2012, la renta bruta constituye "el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas..."(7:11)

"Así mismo, constituye renta bruta los ingresos provenientes de ganancias cambiarias en compraventa de moneda extranjera y las originadas de revaluaciones, re expresiones o remediciones en moneda extranjera se registren

por simples partidas de contabilidad. También constituyen renta bruta los beneficios originados por el cobro de indemnizaciones en el caso de pérdidas extraordinarias sufridas en los activos fijos, en el monto de la indemnización que supere el valor en libros de los activos."(10:4)

### **2.7.8. Costos y Gastos Deducibles**

Los costos y gastos que se pueden deducir de la renta bruta, según el artículo 21 del decreto 10-2012, son:

1. El costo de producción y de venta de bienes.
2. Los gastos incurridos en la prestación de servicios.
3. Los gastos de transporte y combustibles.
4. Los sueldos, salarios, aguinaldos, bonificaciones, comisiones, gratificaciones, dietas y otras remuneraciones en dinero.
5. Aguinaldo y bonificación anual hasta el 100% del salario mensual.
6. Las cuotas patronales pagadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social -IGSS-, Instituto de Recreación de los Trabajadores de la Empresa Privada de Guatemala -IRTRA-, Instituto Técnico de Capacitación y Productividad -INTECAP- y otras cuotas o desembolsos obligatorios establecidos por ley.
7. Las asignaciones patronales por jubilaciones, pensiones y las primas por planes de previsión social, tales como seguros de retiro, pensiones, seguros médicos, conforme planes colectivos de beneficio exclusivo para los trabajadores y los familiares de éstos.
8. Las indemnizaciones pagadas por terminación de la relación laboral o las reservas que se constituyan hasta el límite del ocho punto treinta y tres por ciento (8.33%) del total de las remuneraciones anuales.
9. "El monto del gasto derivado por el mantenimiento y funcionamiento de viviendas, escuelas, clínicas, hospitales, servicios de asistencia médica,

medicinas y servicios educativos, en beneficio gratuito de los trabajadores y sus familiares que no sean socios de la personas jurídica, sujeto del impuesto, ni parientes del contribuyente o de dichos socios dentro de los grados de Ley. También será deducible la depreciación sobre los activos que hayan sido construidos o adquiridos para la prestación de los servicios indicados..."(10:5)

- 10.El valor de las tierras laborables inscrito en la matrícula fiscal, que los propietarios de empresas agrícolas adjudiquen gratuitamente en propiedad a sus trabajadores.
- 11.Las primas de seguro de vida, por accidente o enfermedad.
- 12.Las primas de seguros contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos.
- 13.Los arrendamientos de bienes muebles o inmuebles utilizados para la producción de la renta.
- 14.El costo de las mejoras efectuadas por los arrendatarios en edificaciones de inmuebles arrendados.
- 15.Los impuestos, tasas, contribuciones y los arbitrios municipales, efectivamente pagados por el contribuyente.
- 16.Los intereses, los diferenciales de precios, cargos por financiamiento o rendimientos que se paguen derivado de: i) instrumentos financieros; ii) la apertura de crédito, el crédito documentario o los préstamos de dinero; iii) la emisión de títulos de crédito; iv) operaciones de reporto; v) el arrendamiento financiero; el factoraje, la titularización de activos o cualquier tipo de operaciones de crédito o de financiamiento.
- 17.Las pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes.
- 18.Los gastos de mantenimiento y los de reparación que conserven los bienes en buen estado de servicio.
- 19.Las depreciaciones y amortizaciones.

20. "Las cuentas incobrables, para las cuales se justifique tal calificación, que se originen exclusivamente de operaciones del giro habitual del negocio y únicamente por operaciones realizadas con sus clientes, sin incluir créditos fiscales o préstamos a funcionarios y empleados..."(15,5) o deducir la provisión para la formación de una reserva de valuación la cual no podrá exceder del 3% de los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar.
21. Las asignaciones para formar las reservas técnicas computables establecidas por ley.
22. Donaciones.
23. Los honorarios, comisiones o pagos de gastos deducibles por servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado en el país o desde el exterior.
24. Los viáticos comprobables y otorgados para cubrir gastos incurridos dentro o fuera del país.
25. Las regalías.
26. Los gastos por concepto de promoción, publicidad y propaganda.
27. Los gastos de organización.
28. Las pérdidas cambiarias generadas por la compra-venta de divisas, por revaluaciones, re expresiones o remediciones de cuentas por cobrar o por pagar.
29. Los gastos generales y de venta.

#### **2.7.9. Costos y Gastos no Deducibles**

No se podrá deducir de la renta bruta los costos y gastos siguiente según el artículo 23 del decreto 10-2012:

1. Los que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada.

2. Los gastos financieros incurridos en inversiones financieras para actividades de fomento de vivienda.
3. Los que el titular de la deducción no haya cumplido con la obligación de efectuar la retención y pagar el Impuesto Sobre la Renta, cuando corresponda.
4. Los no respaldados por la documentación legal correspondiente. Se entiende por documentación legal la exigida por esta Ley, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos y otras disposiciones legales tributarias y aduaneras, para efectos de comprobar los actos afectos a dichos impuestos.
5. Los que no correspondan al período anual de imposición que se liquida.
6. Los sueldos, salarios y prestaciones laborales, que no sean acreditados con la copia de la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
7. Los respaldados con factura emitida en el exterior en la importación de bienes, que no sean soportados con declaraciones aduaneras de importación debidamente liquidadas con la constancia autorizada de pago.
8. Los consistentes en bonificaciones con base en las utilidades o las participaciones de utilidades que se otorguen a los miembros de las juntas o consejos de administración.
9. Las erogaciones que representen una retribución del capital social o patrimonio aportado.
10. Las sumas retiradas en efectivo y el valor de los bienes utilizados o consumidos por cualquier concepto por el propietario, sus familiares, socios y administradores.
11. Los intereses y otros gastos financieros incluidos en las cuentas incobrables, cuando se operen bajo el método contable de lo percibido.
12. Los derivados de adquisición o de mantenimiento en inversiones de carácter de recreo personal.

13. El valor de las mejoras permanentes realizadas a los bienes del activo fijo.
14. Las pérdidas cambiarias originadas en la adquisición de moneda extranjera para operaciones con el exterior, efectuadas por las sucursales, subsidiarias o agencias con su casa matriz o viceversa.
15. "Las pérdidas cambiarias que resulten de revaluaciones, re expresiones o remediones de cuentas por pagar o cuentas por cobrar expresadas en moneda extranjera, que no cumplan con lo establecido en el numeral 28. Del artículo 21 de esta Ley."(10:6)
16. Las primas por seguro dotal o por cualquier otro tipo de seguro que genere reintegro.
17. La proporción que corresponda a los gastos incurridos y las depreciaciones de bienes utilizados indistintamente en el ejercicio de la profesión y en el uso particular.
18. "El monto de las depreciaciones en bienes inmuebles, cuyo valor base exceda del que conste en la Matrícula Fiscal o en Catastro Municipal..."(10:6)
19. Las donaciones a asociaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, iglesias, entidades religiosas, partidos políticos que no cuenten con la solvencia fiscal.

#### **2.7.10. Tasa Impositiva**

El tipo impositivo anual será del 28% según el artículo 36 y 172 del decreto 10-2012, que tiene una reducción gradual, como a continuación se presenta:

##### Artículo 172

"...1. Para el período de liquidación del uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre de dos mil trece (2013), el tipo impositivo será el treinta y uno por ciento (31%).



2. Para el período de liquidación del uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre de dos mil catorce (2014), el tipo impositivo será el veintiocho por ciento (28%).

3. Para los períodos de liquidación del uno (1) de enero de dos mil quince (2015) en adelante, el tipo impositivo será del 25%, el cual está contenido en la Sección III del Capítulo IV del Título II del Libro I de esta Ley..."(7:76)

#### **2.7.11. Período Contable**

El período de liquidación anual del impuesto sobre la renta será del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año según el artículo 37 del Decreto 10-2012.

#### **2.7.12. Valuación de Inventarios**

La determinación de los inventarios para una entidad constructora generalmente se elabora bajo el método de costo de producción que se menciona en el artículo 41 del Decreto 10-2012 "Valuación de Inventarios".

#### **2.7.13. Sistema Contable**

El artículo 52 menciona: "Sistema de Contabilidad: Los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio y este libro, deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de liquidación, de acuerdo con el sistema contable de lo devengado, tanto para los ingresos como para los costos y gastos, excepto en los casos especiales autorizados por la Administración Tributaria..."(7:26)

Para el caso de las constructoras, tiene su caso especial estipulado en el artículo 10 del decreto 19-2013, que como se mencionó anteriormente, se analizará el de renta bruta documentada por medio de facturación y la estimación de costos correspondientes.

## **2.8. Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República y sus reformas**

El Impuesto al Valor Agregado es generado por:

1. "La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
2. La prestación de servicios en el territorio nacional.
3. Las importaciones.
4. El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
5. Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
6. Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la autoprestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
7. La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado

correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.

8. La venta o permuta de bienes inmuebles.
9. La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.
10. La aportación de bienes inmuebles a sociedades, al tenor de lo establecido en el numeral 3 literal d) del artículo 7 de esta ley..."(9:8)

Derivado de lo anterior, las entidades constructoras están sujetas al impuesto al valor agregado bajo los conceptos en que se desarrolle su propia actividad.

La tarifa para los contribuyentes afectos pagarán un 12% sobre la base imponible. Para efectos tributarios, la base del cálculo del débito fiscal es el precio de venta del bien o prestación de servicios, ya incluidos los descuentos concedidos.

Las entidades constructoras y los contribuyentes en general, deberán llevar y mantener al día un libro de compras y servicios recibidos y otro de ventas y servicios prestados.

Cuando una entidad constructora y contribuyente en general adquiera bienes o servicios de personas individuales que, por la naturaleza de sus actividades, no extiendan las facturas correspondientes, deberá emitir una factura especial por cuenta del vendedor o prestador del servicio, y le retendrá el impuesto respectivo.

## **2.9. Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008 del Congreso de la República.**

Según el artículo 1, "Se establece un Impuesto de Solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de

personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos."(8:2)

El hecho generador del Impuesto de Solidaridad es "realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios..."(8:2)

Según el artículo 7, la base imponible la constituye la que sea mayor entre:

- a) La cuarta parte del monto del activo neto o;
- b) La cuarta parte de los ingresos brutos.

Se exceptúa el caso en que el activo neto sea más de cuatro veces sus ingresos brutos, y se aplicará la base imponible de la literal b). El tipo impositivo será del 1%.

## **CAPITULO III**

### **NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES SECCIÓN 29 IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

#### **3.1. Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades**

Esta norma fue creada con el objetivo de elaborar estados financieros con propósitos de información general, que mejoran la capacidad de los usuarios para tomar decisiones económicas eficientes. Así mismo, proporcionan la base contable para elaborar un juego de estados financieros los cuales comprenden un estado de situación financiera, estado de resultados, estado de flujo de efectivo, estado de cambios en el patrimonio y notas a los estados financieros que pueden estar destinados a una gran variedad de usuarios como accionistas, acreedores, clientes, entidades financieras y público en general.

#### **3.2. Creación de NIIF para las PYMES**

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad conocido con sus siglas en inglés IASB, se creó en 2001 como parte de la Fundación del Comité de Normas Internacionales (IASB).

El IASB es el organismo de emisión y el responsable de la aprobación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y sus interpretaciones elaboradas por el Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), conocido como el antiguo Comité Permanente de Interpretaciones (SIC). Las NIIF fueron creadas para el diseño de estados financieros con propósito de proporcionar información sobre la situación financiera

de una entidad, el rendimiento y los flujos de efectivo para la fácil interpretación de las mismas y la toma de decisiones económicas que puedan afectar significativamente los beneficios futuros.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad creó otra norma por separado, la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), para que fuese aplicada en otro tipo de entidades, que en otros países se les denomina como pequeñas y medianas empresas (PYMES), estas corresponden a empresas privadas o entidades sin la obligación pública de rendir cuentas de su información financiera.

### **3.3. Aprobación de NIIF para las PYMES en Guatemala**

En el párrafo P13 del Prólogo de la NIIF para las PYMES hace mención de la decisión sobre a qué entidades se les aprueba o solicita la utilización de dicha norma, esta recae en las autoridades reguladoras, legislativas y en los emisores de normas de cada jurisdicción. Corresponde al Colegio de Contadores Públicos y Auditores (CCPG) la responsabilidad de autorizar dicha norma en Guatemala.

Fue el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas el que aprobó inicialmente, por medio de la Asamblea General Extraordinaria del 18 de febrero de 1983, el acuerdo de creación de la Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA); luego en Asamblea General Extraordinaria de fecha 2 de marzo de 2001, según el acta 2-2000/2002, resolvió aprobar la sustitución de la Comisión de Normas de Contabilidad y Auditoría del IGCPA y reconoce al Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASB) y Auditoría (Federación Internacional de Contadores - IFAC-, por sus siglas en inglés).

En el acta mencionada con anterioridad, se aprueba la sustitución de los 44 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que fueron emitidos por la Comisión de Principios del IGCPA desde 1984, por las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el Comité Internacional de Estándares de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés, que fue sustituido por el IASB en el año 2001) y adoptadas por el IGCPA.

El Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG), como entidad rectora de la profesión del Contador Público y Auditor en el país. El 20 de diciembre de 2007, la Junta Directiva de dicho colegio publica dos resoluciones para adoptar el marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera y sus interpretaciones, las cuales fueron optativas para el período que inició el 1 de enero de 2008 y obligatorias a partir de enero 2009.

El 29 de junio de 2010, en Asamblea General Extraordinaria del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, se resolvió adoptar la "NIIF para las PYMES" como parte de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que hace referencia el Código de Comercio de Guatemala. Dicha normativa deberá aplicarse de forma obligatoria a partir del 1 de enero de 2011, se permite su aplicación anticipada.

El Criterio adoptado por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- sobre la utilización de NIIF para las PYMES en la preparación de estados financieros para fines fiscales, indica que no es obligatorio el cumplimiento de dicha norma; lo que es exigible por la Administración Tributaria, es que la información que presenten los contribuyentes en sus estados financieros, cumplan con las regulaciones legales de la legislación tributaria vigente y que coincidan con los registros contables, con las declaraciones de impuestos y los estados financieros de los libros contables.

### **3.4. Importancia de NIIF para las PYMES Sección 29 Impuesto a las Ganancias**

Esta sección de la NIIF para las PYMES trata lo relacionado a todo impuesto a las ganancias (de la base financiera y la base fiscal) ya sea nacional o extranjero que se origine en el territorio nacional. Una entidad debe reconocer los efectos fiscales así como toda transacción que afecte los estados financieros y sus registros contables.

Estos impuestos comprenden un impuesto corriente y un impuesto diferido.

La importancia de la sección 29 radica en el reconocimiento de las diferencias temporarias; medición y contabilización del impuesto corriente y diferido, para los cuales hay que tomar en cuenta lo siguiente:

- a) Reconocer los impuestos corrientes por pagar según su base fiscal y tasa impositiva.
- b) Identificar las partidas que afecten las ganancias fiscales (liquidación de activos y pasivos por su importe en libros o partidas de ingresos o egresos que son imponibles o deducibles).
- c) Determinar la base fiscal para el cálculo del impuesto fiscal.
- d) Identificar las diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.
- e) Reconocer las diferencias temporarias como impuestos diferidos activos o impuestos diferidos pasivos.
- f) Medición de los activos y pasivos por impuesto diferido por medio de la tasa impositiva aplicable.



### **3.5. Definiciones**

#### **3.5.1. Base Fiscal**

"La medición, conforme a una ley aplicable a punto de aprobarse, de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio."(13:223)

A la base fiscal se le denomina a la legislación aprobada o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente concluído, de cada país para determinar el impuesto a las ganancias; en el caso de Guatemala se utiliza como base fiscal el Impuesto sobre la Renta contenida en el Libro I del decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria.

#### **3.5.2. Ganancia Contable o Financiera**

Es la ganancia neta o la pérdida neta del período antes deducir el gasto por el impuesto sobre las ganancias. También se le denomina a la ganancia de la base financiera para determinar el impuesto a las ganancias.

#### **3.5.3. Ganancia (Pérdida) Fiscal**

Es la ganancia o pérdida del período calculada en base al Impuesto sobre la Renta y su reglamento. Para efectos tributarios en Guatemala, también se le denomina renta imponible, que resulta de restar a la renta bruta, las rentas exentas y los costos y gastos deducibles y de sumar los costos y gastos de rentas exentas y los no deducibles.

#### **3.5.4. Diferencias Temporarias**

"Diferencias entre el importe en libros de un activo pasivo u otra partida en los estados financieros y su base fiscal, que la entidad espera que afectará a la ganancia fiscal cuando el importe del activo o pasivo se recupere o liquide."(13:225). Surgen cuando:

- a) Existe diferencia entre la base financiera y la base fiscal en el reconocimiento inicial de activos y pasivos.
- b) Existe diferencia entre la base financiera y la base fiscal que surge tras el reconocimiento de un ingreso o gasto en el resultado integral o patrimonio.
- c) La base fiscal de un activo o pasivo cambia y dicho cambio no se reconoce en la base financiera de ningún período.

#### **3.5.5. Impuesto Corriente**

Es el valor por pagar o recuperar por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia financiera del período actual o de períodos contables anteriores. Una entidad reconocerá por impuesto corriente por pagar, un pasivo por impuestos corrientes. Si el importe pagado excede del importe adeudado, la entidad reconocerá un activo por impuestos corrientes.

El impuesto corriente se medirá por la tasa impositiva que establecen las leyes fiscales y que hayan sido aprobadas o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa, que incluye el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de la Administración Tributaria.

### **3.5.6. Impuesto sobre la Renta Diferido**

El impuesto diferido se origina de la variación entre los importes reconocidos por los activos y pasivos de una entidad en el estado de situación financiera y de su reconocimiento por parte de la Administración Tributaria, y la compensación a futuro de las pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, procedentes de períodos anteriores.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos se reconocen por el impuesto a las ganancias que se prevé recuperar o pagar con relación a la ganancia fiscal de períodos contables futuros como resultado de operaciones o hechos pasados.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos se miden a un valor que incluye el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de la Administración Tributaria, con el uso de la tasa impositiva conforme a la legislación fiscal vigente, y se espera que sean aplicables cuando se realice el activo por impuestos diferidos o se liquide el pasivo por impuestos diferidos.

### **3.5.7. Gasto (Ingreso) por Impuesto a las Ganancias**

"Es el importe total que se incluye al determinar la ganancia (pérdida) neta del período, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido."(13:188) Lo que indica que el impuesto puede ser gasto o ingreso dependiendo de los abonos que se hagan por conceptos de impuesto sobre la renta diferido.

### **3.5.8. Activos por Impuestos Diferidos**

Un activo por impuesto diferido se reconoce para toda diferencia temporaria que se espera que reduzca la ganancia fiscal en el futuro, para la compensación de pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.

Ejemplo: una entidad reconoce un pasivo por compra a un proveedor, el cual entregará la factura hasta el período siguiente por valor de Q.2,000.00, la política de la compañía es reconocer el pasivo al conocer la obligación. En este caso, un gasto que se reconocerá en el estado de resultado de la base financiera en el primer período, pero fiscalmente no será deducible, en el segundo período el gasto no se reconocerá en el estado de resultados de la base financiera pero será deducible fiscalmente.

### Estado de Resultados del Primer Período

<u>Descripción</u>	<u>Financiero</u>	<u>Fiscal</u>	<u>Diferencia Temporaria</u>	<u>Activo por Impuesto Diferido</u>
Ingresos	Q 15,000.00	Q 15,000.00		
Gastos	Q 10,000.00	Q 8,000.00	Q 2,000.00	Q 560.00
Ganancia	<b>Q 5,000.00</b>	<b>Q 7,000.00</b>		
<b>Impuesto 28%</b>	<b>Q 1,400.00</b>	<b>Q 1,960.00</b>		

### Estado de Resultados del Segundo Período

<u>Descripción</u>	<u>Financiero</u>	<u>Fiscal</u>	<u>Diferencia Temporaria</u>	<u>Reversión de Activo por Impuesto Diferido</u>
Ingresos	Q 15,000.00	Q 15,000.00		
Gastos	Q 8,000.00	Q 10,000.00	Q (2,000.00)	Q (560.00)
Ganancia	<b>Q 7,000.00</b>	<b>Q 5,000.00</b>		
<b>Impuesto 28%</b>	<b>Q 1,960.00</b>	<b>Q 1,400.00</b>		

Como se puede observar en el primer año, el gasto fue no deducible del impuesto, en consecuencia, esto originó una diferencia temporaria por Q.560.00 por lo que se reconoce un impuesto diferido activo. Para el siguiente período, el gasto fue deducible del impuesto para la base fiscal, en consecuencia, se reduce la ganancia y se produce un efecto contrario del impuesto diferido activo.

### 3.5.9. Pasivos por Impuestos Diferidos

Un pasivo por impuesto diferido se reconoce para toda diferencia temporaria que se espera que incremente la ganancia fiscal en el futuro.

Ejemplo: Una entidad registra como gasto las cuentas incobrables únicamente los casos que se conoce la pérdida real de la cartera de clientes. Fiscalmente se reconoce la provisión según el porcentaje de ley del 3% máximo. La cartera asciende a Q.100,000. Al período siguiente, un 3% de los clientes se declara en quiebra, en consecuencia, no pagará el saldo adeudado. En este caso, el gasto no se reconocerá en el estado de resultados de la base financiera en el primer período, pero si será deducible fiscalmente. En el segundo período, el gasto se reconocerá en el estado de resultados de la base financiera y no será deducible fiscalmente.

#### Estado de Resultados del Primer Período

<b>Descripción</b>	<b>Financiero</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Diferencia Temporaria</b>	<b>Pasivo por Impuesto Diferido</b>
Ingresos	Q 15,000.00	Q 15,000.00		
Gastos	Q 10,000.00	Q 13,000.00	Q (3,000.00)	Q (840.00)
Ganancia	<b>Q 5,000.00</b>	<b>Q 2,000.00</b>		
<b>Impuesto 28%</b>	<b>Q 1,400.00</b>	<b>Q 560.00</b>		

## Estado de Resultados del Segundo Período

Descripción	Financiero	Fiscal	Diferencia Temporaria	Reversión de Pasivo por Impuesto Diferido
Ingresos	Q 15,000.00	Q 15,000.00		
Gastos	Q 13,000.00	Q 10,000.00	Q 3,000.00	Q 840.00
Ganancia	<b>Q 2,000.00</b>	<b>Q 5,000.00</b>		
<b>Impuesto 28%</b>	<b>Q 560.00</b>	<b>Q 1,400.00</b>		

### 3.6. Principios Básicos

#### 3.6.1. Fases de la Contabilización del Impuesto a las Ganancias

Según el párrafo 29.3 de la NIIF para las PYMES, una entidad contabilizará el impuesto a las ganancias de conformidad con las siguientes fases:

- a) Reconocer el impuesto corriente medido a un valor que incluya los efectos de los posibles resultados de una revisión por parte de la Administración Tributaria, quién es la autoridad fiscal en Guatemala.
- b) Identificar los activos y pasivos que se esperan que afecten a las ganancias fiscales si se recuperan o liquidan por su importe en libros.
- c) Determinar la base fiscal, al final del período sobre el que se informa.
- d) Determinar las diferencias temporarias, pérdida fiscal no utilizada y crédito fiscal no utilizado.
- e) Reconocer los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos.

- f) Medir los activos y pasivos por impuestos diferidos a un valor que incluya el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de la Administración Tributaria.
- g) Reconocer una correlación valorativa para los activos por impuestos diferidos.
- h) Distribuir los impuestos corriente y diferido entre los componentes relacionados de resultados, otro resultado integral y patrimonio.
- i) Presentar y revelar información requerida.

### **3.6.2. Medición del Impuesto sobre la Renta Diferido**

Una entidad medirá un activo o pasivo por impuestos diferidos a una tasa impositiva que haya sido aprobada en la legislación o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa. En el caso que se apliquen tasas impositivas diferentes en distintos niveles de ganancia fiscal, una entidad medirá los gastos (ingresos) por impuestos diferidos y los pasivos (activos) por impuestos diferidos relacionados, utilizando las tasas promedio aprobadas, que se espera que sean aplicables a la ganancia (pérdida) fiscal de los períodos en los que se espere que el activo por impuestos diferidos se realice o que el pasivo por impuestos diferidos se liquide.

### **3.6.3. Información a Revelar del Impuesto sobre la Renta Diferido**

Una entidad revelará información que permita a los usuarios de los estados financieros, evaluar la naturaleza y el efecto financiero de las consecuencias de los impuestos corrientes y diferidos. Así mismo, revelará por separado, los principales elementos del gasto (ingreso) por impuestos, éstos pueden incluir:

- a) El gasto (ingreso) por el impuesto corriente.

- b) Reconocimiento de ajustes en el período por impuestos corrientes de períodos anteriores.
- c) Gasto (ingreso) por impuestos diferidos con relación al origen y reversión de diferencias temporarias.
- d) Gasto (ingreso) por impuestos diferidos con relación a cambios en las tasas impositivas.
- e) El efecto sobre el gasto por impuesto diferido que surja de los cambios en una revisión por la autoridad fiscal.
- f) Ajustes al gasto por impuesto diferido que surjan del cambio de régimen fiscal o accionistas.
- g) Gasto por impuestos relacionados con cambios en políticas contables y errores.

Así mismo, en la conciliación del impuesto sobre la renta se debe presentar de forma separada la siguiente información:

- a) "Impuesto corriente y diferido reconocidas en partidas de otro resultado integral.
- b) Explicación de las diferencias significativas en los valores presentados en el resultado integral y los presentados a la autoridad fiscal.
- c) Explicación de los cambios en la tasa impositiva.
- d) Fecha de caducidad de las diferencias temporarias y de las pérdidas y créditos fiscales no utilizados."(13:192)



### **3.7. Aspectos Generales**

#### **3.7.1. Políticas Contables, Estimaciones y Errores**

Según la sección 10 de la NIIF para PYMES, las políticas contables son los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad constructora en la preparación de sus estados financieros.

Las políticas contables que adoptó la entidad constructora, son las contenidas en la NIIF para PYMES, en caso dicha norma no trate específicamente una transacción o condición, la gerencia de la constructora utilizará su juicio para desarrollar y aplicar una política contable que dé lugar a que la información financiera sea relevante y fiable.

La constructora seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para todas sus transacciones y actividades, y cambiará una política solo si es requerido por la NIIF para PYMES y dé lugar a que los estados financieros suministren información fiable y relevante.

Los cambios a estimaciones contables son los ajustes al importe en libros de un activo o un pasivo, derivados de la evaluación de su situación actual, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con dichos activos y pasivos.

Es importante mencionar que los cambios en las políticas contables pueden realizarse de forma retroactiva mientras que las estimaciones contables son cambios que únicamente afecta la información financiera de forma prospectiva.

Los errores de períodos anteriores, son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros correspondiente a uno o más períodos anteriores que se

originan de no emplear o de un error al utilizar información fiable que estaba disponible y haber tenido en cuenta en la elaboración y presentación de esos estados financieros.

Estos errores pueden ser: aritméticos, error en la aplicación de políticas contables, supervisión o mala interpretación de hechos, así como fraudes.

A continuación se presentarán las políticas contables que la entidad constructora adoptó en la preparación y presentación de sus estados financieros.

### **3.7.2. Reconocimiento de Ingresos**

Se reconocerá ingreso de actividades ordinarias toda operación que se deriven de las transacciones de venta de bienes que sean del giro habitual del negocio, prestación de servicios, contratos de construcción, arrendamiento, dividendos en negocios conjuntos.

Una entidad constructora de edificios propiedad de terceros reconocerá como ingresos de actividades ordinarias cuando pueda estimarse con fiabilidad el resultado de un contrato de construcción, así mismo se reconocerán los costos del contrato asociados con el contrato de construcción como ingresos de actividades ordinarias y gastos por referencia al grado de terminación del contrato al final del período sobre el que se informa.

Existe una regulación en el Impuesto Sobre la Renta que difiere en el reconocimiento de ingresos en una entidad constructora y que se adoptó como método de reconocimiento de ingresos, costos y gastos de la base fiscal para el análisis del impuesto sobre la renta diferido de la presente tesis, y se refiere a lo descrito en el Capítulo II numeral 2.7.6 con relación a que los ingresos fiscales lo

constituyen la facturación realizada durante el período, independientemente del grado de terminación del proyecto en ejecución.

Ejemplo: Una entidad constructora realiza la ejecución de un Proyecto "A" que según el contrato asciende a un monto neto total de Q.1,500,000 y que a la fecha de cierre sobre la que se informa, el proyecto tiene un grado de terminación del 55%. La entidad ha emitido una facturación por un valor neto de Q.750,000 de conformidad con los acuerdos con el cliente. El Proyecto "A" es finalizado y facturado en su totalidad en el siguiente período.

### **Estado de Resultados del Primer Período**

<b>Descripción</b>	<b>Financiero</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Diferencia Temporaria</b>	<b>Pasivo por Impuesto Diferido</b>
Ingresos por Actividades Ordinarias	Q 750,000.00	Q 750,000.00		
Ajuste por grado de Terminación (*)	Q 75,000.00		Q 75,000.00	Q 21,000.00
<b>Total de Ingresos</b>	<b>Q 825,000.00</b>	<b>Q 750,000.00</b>		
Costos y Gastos	Q (600,000.00)	Q (600,000.00)		
Ganancia	<b>Q 225,000.00</b>	<b>Q 150,000.00</b>		
<b>Impuesto 28%</b>	<b>Q 63,000.00</b>	<b>Q 42,000.00</b>		<b>Q 21,000.00</b>

(\*) La variación por grado de terminación es del 5% con respecto al importe facturado.  $Q.1,500,000 \times 5\% = Q.75,000$

## Estado de Resultados del Segundo Período

Descripción	Financiero	Fiscal	Diferencia Temporaria	Reversión de Pasivo por Impuesto Diferido
Ingresos por Actividades Ordinarias	Q 750,000.00	Q 750,000.00		
Ajuste por grado de Terminación	Q (75,000.00)		Q (75,000.00)	Q (21,000.00)
<b>Total de Ingresos</b>	<b>Q 675,000.00</b>	<b>Q 750,000.00</b>		
Costos y Gastos	Q (600,000.00)	Q (600,000.00)		
Ganancia	<b>Q 75,000.00</b>	<b>Q 150,000.00</b>		
<b>Impuesto 28%</b>	<b>Q 21,000.00</b>	<b>Q 42,000.00</b>		<b>Q (21,000.00)</b>

Según la sección 23 Ingresos por Actividades Ordinarios, en el primer período fue necesario realizar un ajuste por grado de terminación de contrato por Q.75,000 de conformidad con el grado de terminación del Proyecto "A", sin embargo, en la base fiscal no es posible registrarlo como ingreso derivado a que no se facturó y según el método de reconocimiento de ingresos, costos y gastos, ser tomará como renta bruta, la facturación que se haya emitido durante el período.

En consecuencia, para el siguiente período, el ajuste tiene un efecto contrario al que se presentó en el primero, ya que el porcentaje de grado de terminación del contrato es menor que el primero y que corresponde al 45% del total del Proyecto "A", sin embargo, en la base fiscal presenta la diferencia de ingresos no facturados en el primer período lo que ocasiona que los ingresos sean mayores.

### **3.7.3. Límite de Gastos**

Los gastos los define la Sección 2 de la NIIF para las PYMES que indica: "Los que surgen de la actividad ordinaria incluyendo el costo de ventas, los salarios y las depreciaciones. Usualmente, toman la forma de una salida o disminución del valor

de los activos, tales como efectivo y equivalentes de efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo."(21,20)

Para la base fiscal, se establecen los gastos deducibles y no deducibles detallados en el capítulo II numerales 2.7.9 y 2.7.10 de donde pueden diferir de la base financiera según la regulaciones tributarias.

#### **3.7.4. Inventarios Deteriorados**

Toda entidad debe evaluar el deterioro de los inventarios al final del período sobre el que se informa, es decir, si el importe en libros no es recuperable ya sea por daños, obsolescencia o precios de venta decrecientes. Este valor debe presentarse como una pérdida por deterioro del valor en el estado de resultados o como pérdida por inventarios obsoletos.

Fiscalmente, un inventario se puede dar de baja por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de bienes debidamente comprobados y sea autorizado por la Administración Tributaria.

Ejemplo: Al final del período sobre el que se informa, una entidad determina que tiene inventario dañado que asciende a Q.10,000, los cuales no han sido reportados para dar de baja físicamente con autorización de la autoridad tributaria. La resolución de autorización fue otorgada en el siguiente período para la base fiscal.

### Estado de Resultados del Primer Período

Descripción	Financiero	Fiscal	Diferencia Temporaria	Activo por Impuesto Diferido
Ingresos por Actividades Ordinarias	Q 100,000.00	Q 100,000.00		
Costos y Gastos	Q (50,000.00)	Q (50,000.00)		
Pérdida por deterioro del valor y/o Pérdida por inventario obsoleto	Q (10,000.00)	Q -	Q (10,000.00)	Q (2,800.00)
Ganancia	<u>Q 40,000.00</u>	<u>Q 50,000.00</u>		
<b>Impuesto 28%</b>	<u>Q 11,200.00</u>	<u>Q 14,000.00</u>		<u>Q (2,800.00)</u>

### Estado de Resultados del Segundo Período

Descripción	Financiero	Fiscal	Diferencia Temporaria	Reversión de Activo por Impuesto Diferido
Ingresos por Actividades Ordinarias	Q 100,000.00	Q 100,000.00		
Costos y Gastos	Q (50,000.00)	Q (50,000.00)		
Pérdida por deterioro del valor y/o Pérdida por inventario obsoleto	Q -	Q (10,000.00)	Q 10,000.00	Q 2,800.00
Ganancia	<u>Q 50,000.00</u>	<u>Q 40,000.00</u>		
<b>Impuesto 28%</b>	<u>Q 14,000.00</u>	<u>Q 11,200.00</u>		<u>Q 2,800.00</u>

En el primer período se registra la pérdida por el inventario dañado en la base financiera al final del período sobre el que se informa y no se registró en la base fiscal debido a que no posee la documentación de soporte correspondiente exigida por la legislación tributaria.

Para el segundo período el registro de la pérdida se realiza en la base fiscal, ya que se documentó el proceso de destrucción física ante un auditor de la Administración Tributaria, en consecuencia, reduce la renta imponible o ganancia fiscal para ese período.

Se generó una diferencia temporaria en el primer período por lo cual se registró un activo por impuesto diferido por la diferencia del registro de la pérdida, sin embargo, en el segundo período fue revertido al momento de registrar el efecto del inventario dañado en la ganancia fiscal.

### **3.7.5. Provisiones y Contingencias**

Las provisiones se registrarán de conformidad con la sección 21 de la NIIF para las PYMES cuando:

- a) La entidad tenga una obligación en la fecha sobre la que se informa como resultado de un suceso pasado.
- b) Sea probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos.
- c) El importe de la obligación pueda ser estimado de forma fiable.

La mejor forma en que una entidad puede medir con fiabilidad el importe de la provisión es el valor que una entidad pagaría para liquidar la obligación al final del período sobre el que se informa.

Para la base fiscal, se establecen varias provisiones como por ejemplo: la de cuentas incobrables, indemnizaciones (independientemente si al final del contrato laboral se lleva a cabo el pago).

Ejemplo: Una entidad tiene una cartera de clientes que asciende a Q.25,000 en el primer y segundo período, en el primero se verificó que se recuperará la cartera a excepción de un cliente que se encuentra en proceso de declararse en quiebra y tiene un saldo de Q.100. En el segundo período se determina otra posible cuenta incobrable por valor de Q.1,400.00

### Estado de Resultados del Primer Período

Descripción	Financiero	Fiscal	Diferencia Temporaria	Pasivo por Impuesto Diferido
Ingresos por Actividades Ordinarias	Q 100,000.00	Q 100,000.00		
Costos y Gastos	Q (50,000.00)	Q (50,000.00)		
Gasto por provisión de cuentas incobrables	Q (100.00)	Q (750.00)	Q 650.00	Q 182.00
Ganancia	<b>Q 49,900.00</b>	<b>Q 49,250.00</b>		
<b>Impuesto 28%</b>	<b>Q 13,972.00</b>	<b>Q 13,790.00</b>		<b>Q 182.00</b>

En la base financiera del primer período, se registra la provisión por un valor que incluye únicamente el cliente que se declarará en quiebra y del que probablemente no se recupere su saldo de Q.100. En la base fiscal se registra como gasto deducible el 3% que establece la ley sobre el saldo de la cartera total. Derivado de la aplicación de distintos criterios, se establece una diferencia temporaria por el cual se registra un pasivo por impuesto diferido.

### Estado de Resultados del Segundo Período

Descripción	Financiero	Fiscal	Diferencia Temporaria	Reversión de Pasivo por Impuesto Diferido
Ingresos por Actividades Ordinarias	Q 100,000.00	Q 100,000.00		
Costos y Gastos	Q (50,000.00)	Q (50,000.00)		
Gasto por provisión de cuentas incobrables	Q (1,400.00)	Q (750.00)	Q (650.00)	Q (182.00)
Ganancia	<b>Q 48,600.00</b>	<b>Q 49,250.00</b>		
<b>Impuesto 28%</b>	<b>Q 13,608.00</b>	<b>Q 13,790.00</b>		<b>Q (182.00)</b>



Para la base financiera del segundo período se determina la provisión por el importe que se estima no se recuperará por valor de Q.1,400.00, para la base fiscal se aplicó la tasa que autoriza la ley, en consecuencia, se obtiene una diferencia temporaria que por su efecto, revierte el saldo del período anterior.

### **3.7.6. Reconocimiento de pasivos**

La sección 2 de la NIIF para PYMES en sus párrafos 2.20 y 2.21 establece que se reconocerá un pasivo cuando exista una obligación legal o una obligación implícita. Una obligación legal es aquella exigible legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato vinculante o de una norma legal. Una obligación implícita es aquella que cuando una entidad por medio de una política, comportamiento del pasado o una declaración actual suficientemente específica haya manifestado a terceros que acepta cierto tipo de responsabilidades y compromisos.

Para la base fiscal, no se reconocen los pasivos hasta tener los documentos que exige el Impuesto sobre la Renta y las demás leyes para soportar el gasto, como lo menciona el numeral 4 del inciso 2.7.10 del capítulo II. Ejemplo: Una entidad contrató los servicios para el mantenimiento de ventanería del edificio, al final del período sobre el que se informa, la compañía de mantenimiento únicamente ha finalizado el 50% del encargo, y no proporcionó la factura correspondiente. Por dicho trabajo se pactó un valor de Q.10,000. Dicho valor no incluye IVA.

### Estado de Resultados del Primer Período

Descripción	Financiero	Fiscal	Diferencia Temporaria	Activo por Impuesto Diferido
Ingresos por Actividades Ordinarias	Q 75,000.00	Q 75,000.00		
Costos y Gastos	Q (45,000.00)	Q (45,000.00)		
Gasto por provisión de cuentas incobrables	Q (5,000.00)	Q -	Q (5,000.00)	Q (1,400.00)
<b>Ganancia</b>	<b>Q 25,000.00</b>	<b>Q 30,000.00</b>		
<b>Impuesto 28%</b>	<b>Q 7,000.00</b>	<b>Q 8,400.00</b>		<b>Q (1,400.00)</b>

### Estado de Resultados del Segundo Período

Descripción	Financiero	Fiscal	Diferencia Temporaria	Reversión de Activo por Impuesto Diferido
Ingresos por Actividades Ordinarias	Q 75,000.00	Q 75,000.00		
Costos y Gastos	Q (45,000.00)	Q (45,000.00)		
Gasto por provisión de cuentas incobrables	Q -	Q (5,000.00)	Q 5,000.00	Q 1,400.00
<b>Ganancia</b>	<b>Q 30,000.00</b>	<b>Q 25,000.00</b>		
<b>Impuesto 28%</b>	<b>Q 8,400.00</b>	<b>Q 7,000.00</b>		<b>Q 1,400.00</b>

Para la base financiera del primer período se reconoce el pasivo por el trabajo de mantenimiento y consecuentemente, el gasto debido a que es probable la obligación adquirida por la proporción del trabajo concluido. Fiscalmente no se registra derivado que la legislación exige una factura o documentación de soporte para registrarlo como deducible. Para el segundo período, en la base financiera se registra la proporción final del servicio y en la base fiscal se registra el 100% que corresponde a la factura recibida.

### **3.7.7. Contrato de Construcción**

Cuando una entidad tenga por actividad principal la construcción o venta por medio de contratos, utilizará el método del porcentaje de terminación. Una entidad determinará el grado de terminación de una transacción o contrato por el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Los métodos que se pueden utilizar son:

- a) La proporción de los costos incurridos por la ejecución del trabajo hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados.
- b) Inspecciones del trabajo ejecutado.
- c) La terminación de una proporción física de la transacción del servicio o del contrato de trabajo.

Para los efectos fiscales, el capítulo II en el inciso 2.7.6 se estableció el método de reconocimiento de ingresos y costo para el análisis de la presente tesis, que será el de renta bruta documentada por medio de la facturación y los costos estimados de la misma y por el cual se determinará una diferencia temporaria.

Ejemplo: Una entidad constructora de edificios tiene un proyecto que al finalizar el año su grado de avance es del 60%, el contrato es por un total de Q.1,000,000.00 y se estima que el costo representará el 80%. Para la base fiscal se ha facturado únicamente Q.750,000. El proyecto finaliza a medio año del siguiente período.

### Estado de Resultados del Primer Período

Descripción	Financiero	Fiscal	Diferencia Temporaria	Impuesto Diferido
Ingresos por Actividades Ordinarias	Q 600,000.00	Q 750,000.00	Q (150,000.00)	Q (42,000.00)
Costo del Proyecto	Q (480,000.00)	Q (600,000.00)	Q 120,000.00	Q 33,600.00
<b>Total de Ingresos</b>	<b>Q 120,000.00</b>	<b>Q 150,000.00</b>		
Gastos Operativos	Q (25,000.00)	Q (25,000.00)		
Ganancia	<b>Q 95,000.00</b>	<b>Q 125,000.00</b>		
<b>Impuesto 28%</b>	<b>Q 26,600.00</b>	<b>Q 35,000.00</b>		<b>Q (8,400.00)</b>

### Estado de Resultados del Segundo Período

Descripción	Financiero	Fiscal	Diferencia Temporaria	Impuesto Diferido
Ingresos por Actividades Ordinarias	Q 400,000.00	Q 250,000.00	Q 150,000.00	Q 42,000.00
Costo del Proyecto	Q (320,000.00)	Q (200,000.00)	Q (120,000.00)	Q (33,600.00)
<b>Total de Ingresos</b>	<b>Q 80,000.00</b>	<b>Q 50,000.00</b>		
Gastos Operativos	Q (25,000.00)	Q (25,000.00)		
Ganancia	<b>Q 55,000.00</b>	<b>Q 25,000.00</b>		
<b>Impuesto 28%</b>	<b>Q 15,400.00</b>	<b>Q 7,000.00</b>		<b>Q 8,400.00</b>

Como se puede observar en los cuadros anteriores, por el método de reconocimiento de ingresos y costo tanto de la base financiera y base fiscal, surgen diferencias temporarias, que en el caso de los ingresos del primer período es un activo por impuesto diferido y por el costo es un pasivo por impuesto a diferido, sin embargo, para el segundo periodo el efecto es contrario, en consecuencia se reversa el activo y pasivo por impuesto diferido.

### 3.7.8. Depreciaciones

La sección 17 de la NIIF para las PYMES "Propiedades, Planta y Equipo", en su párrafo 17.16 menciona que si los principales componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo tienen estándares significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, depreciará cada uno de estos componentes por separado a lo largo de su vida útil. El gasto por depreciación para cada período se reconocerá en el resultado, excepto si este pertenece a otra sección de los estados financieros.

El Impuesto sobre la Renta, establece los porcentajes máximos para depreciar las propiedades, planta y equipo que una entidad posea para la generación de beneficios económicos futuros. Estos pueden diferir en cuanto a la vida útil que se estima pueda tener un elemento de propiedades, planta y equipo y por los cuales surgen una diferencia temporaria.

Ejemplo: Una entidad posee una maquinaria por valor de Q.100,000. Su vida útil es de 8 años y la deprecia por el método de la línea recta. En consecuencia, para la base financiera se deprecia Q.12,500 por año y Q.20,000 para la base fiscal.

#### Estado de Resultados del Primer Período

Descripción	Financiero	Fiscal	Diferencia Temporaria	Pasivo por Impuesto Diferido
Ingresos por Actividades Ordinarias	Q 500,000.00	Q 500,000.00		
Costo de Ventas	Q (300,000.00)	Q (300,000.00)		
<b>Total de Ingresos</b>	Q 200,000.00	Q 200,000.00		
Gastos por Depreciaciones	Q (12,500.00)	Q (20,000.00)	Q 7,500.00	Q 2,100.00
Ganancia	<b>Q 187,500.00</b>	<b>Q 180,000.00</b>		
<b>Impuesto 28%</b>	<b>Q 52,500.00</b>	<b>Q 50,400.00</b>		<b>Q 2,100.00</b>

En la base financiera se registra el gasto por depreciación según la vida útil de cada propiedad, planta y equipo y la base fiscal según el porcentaje máximo legal, en consecuencia se origina diferencia temporaria. A continuación se presenta cómo se registran los impuestos diferidos por año:

Descripción	AÑO 1	AÑO 2	...AÑO 8	TOTAL
Depreciación Financiera	Q 12,500.00	Q 12,500.00	Q 12,500.00	Q 100,000.00
Depreciación Fiscal	Q 20,000.00	Q 20,000.00	Q -	Q 100,000.00
Diferencia Temporaria	Q (7,500.00)	Q (7,500.00)	Q 12,500.00	-
Impuesto Diferido	Q (2,100.00)	Q (2,100.00)	Q 3,500.00	-

ISR Diferido Pasivo	
	Q 2,100.00 Año 1
	Q 2,100.00 Año 2
	Q 2,100.00 Año 3
	Q 2,100.00 Año 4
	Q 2,100.00 Año 5
Año 6	Q 3,500.00
Año 7	Q 3,500.00
Año 8	Q 3,500.00
	<b>Q 10,500.00</b>
	<b>Q 10,500.00</b>

Hasta el año cinco se presenta un pasivo por impuesto diferido, esto se deriva a que en los primeros años la ganancia fiscal es menor que la financiera ya que se registra un gasto mayor por depreciación y para el año seis al ocho se registra un activo por impuesto diferido ya que no existe un gasto por depreciación de la base fiscal, la ganancia financiera es menor.

### 3.7.9. Deterioro

El deterioro del valor lo presentan los bienes de propiedades, planta y equipo, que sufren desgaste por su uso para producir beneficios económicos; los inventarios

por sus condiciones en el mercado, pueden devaluarse, sin embargo, también pueden sufrir deterioro del valor derivado a que el valor en libros es menor al valor recuperable, según la NIIF para las PYMES en su sección 27 "Deterioro del Valor de los Activos", hace mención que al final del período sobre el que se informa, evaluará si los activos presentan indicios de deterioro del valor.

Los indicios sobre los cuales una entidad puede evaluar si existe deterioro son:

- a) Fuentes externas de información: durante un período el valor de mercado ha disminuido significativamente al que se espera, o bien que durante el período o un período inmediato tendrá cambios significativos que serán desfavorables para la entidad, por entorno legal, tecnológico o cambios en el mercado en el que se opera.
- b) Fuentes internas de información: el activo presenta obsolescencia o deterioro físico o que durante el período ha tenido lugar o se espera tenga lugar en un futuro inmediato, cambios significativos por la forma en que se usa o se espera usar el activo, el hecho que el activo este ocioso, planes de discontinuación, la nueva evaluación de la vida útil, evidencia que el rendimiento económico es o será peor que el esperado.

El importe recuperable de un activo es aquel que sea mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso. El valor razonable menos los costos de venta es el importe que se puede obtener por la venta de un activo, en una operación realizada en condiciones de independencia mutua entre partes relacionadas y debidamente informadas, menos los costos de disposición.

La pérdida que surge cuando el valor del importe recuperable es mayor al del valor en libros, el deterioro del valor se reporta en resultados.

El Impuesto sobre la Renta no permite gastos por deterioro del valor. Por ejemplo: en caso de activos fijos, no se puede depreciar por un valor mayor al establecido por lo porcentajes máximos.

Ejemplo: deterioro del valor de activos fijos. Una entidad posee una maquinaria que presenta un valor en libros de Q.25,000.00 se estima que existe una pérdida en el valor de la maquinaria derivado a que en el mercado, su precio ha disminuído significativamente en Q.7,500.00 en su primer período. La vida útil es de 5 años.

### **Estado de Resultados del Primer Período**

<b>Descripción</b>	<b>Financiero</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Diferencia Temporaria</b>	<b>Activo por Impuesto Diferido</b>
Ingresos por Actividades Ordinarias	Q 400,000.00	Q 400,000.00		
Costo de Ventas	Q (275,000.00)	Q (275,000.00)		
<b>Total de Ingresos</b>	<b>Q 125,000.00</b>	<b>Q 125,000.00</b>		
Gastos por Depreciaciones	Q (20,000.00)	Q (20,000.00)		
Pérdida por deterioro del valor	Q (7,500.00)	Q -	Q (7,500.00)	Q (2,100.00)
Ganancia	<b>Q 97,500.00</b>	<b>Q 105,000.00</b>		
<b>Impuesto 28%</b>	<b>Q 27,300.00</b>	<b>Q 29,400.00</b>		<b>Q (2,100.00)</b>

Se registra un activo por impuesto diferido derivado de la diferencia temporaria generada por la pérdida por deterioro del valor de la base financiera, ésta se reversa en cuanto la depreciación fiscal concluya.

### **3.7.10. Arrendamientos Financieros**

Se le domina también leasing y están regulados por la sección 20 de la NIIF para PYMES "Arrendamientos". Se reconoce un arrendamiento financiero cuando es



transferido todo el riesgo y ventaja inherente a la propiedad y éste tiene opción de compra. Por este arrendamiento se registra un activo por el bien a arrendar por el importe del valor razonable y un pasivo (cuenta por pagar) y se deducirá en cada cuota de arrendamiento pagada. En los casos que el bien sea un activo fijo se depreciarán según su vida útil de acuerdo a la sección 17 "Propiedades, Planta y Equipo" y se debe evaluar si al final del período sobre el que se informa, si no han sufrido deterioro del valor como lo menciona la sección 27 "Deterioro del Valor de los Activos."

El impuesto sobre la Renta, indica el artículo 21 literal b) que son deducibles del impuesto los arrendamientos de bienes muebles o inmuebles utilizados para la producción de la renta. Dicho arrendamiento que menciona el Impuesto sobre la Renta se refiere al arrendamiento operativo, que existe mediante un contrato y el cual se registra el gasto conforme al tiempo transcurrido o pactado.

La legislación guatemalteca, actualmente no reconoce las partidas contables del arrendamiento financiero, por lo que se genera un impuesto diferido entre el gasto fiscal registrado como parte de la renta y la depreciación financiera del contrato de arrendamiento reconocido como activo.

Ejemplo: Una entidad adquiere un tractor por arrendamiento financiero, el cual tiene un costo según contrato de Q.80,000.00 y serán pagaderos a 4 años, de los pagos realizados cada año se recibirá una factura por concepto de arrendamiento de Q.20,000.00, la vida útil del tractor será de 5 años, por lo que se realizará una depreciación de Q.16,000.00 por año. A continuación se presenta el análisis del impuesto diferido desde el punto de vista del arrendatario.

## Estado de Resultados del Primer Período

Descripción	Financiero	Fiscal	Diferencia Temporaria	Pasivo por Impuesto Diferido
Ingresos por Actividades Ordinarias	Q 500,000.00	Q 500,000.00		
Costo de Ventas	Q (400,000.00)	Q (400,000.00)		
<b>Ganancia Bruta</b>	<b>Q 100,000.00</b>	<b>Q 100,000.00</b>		
Gastos por Depreciaciones	Q (16,000.00)	Q -	Q (16,000.00)	Q (4,480.00)
Arrendamiento del Tractor	Q -	Q (20,000.00)	Q 20,000.00	Q 5,600.00
Ganancia	<b>Q 84,000.00</b>	<b>Q 80,000.00</b>	Q 4,000.00	Q 1,120.00
<b>Impuesto 28%</b>	<b>Q 23,520.00</b>	<b>Q 22,400.00</b>		<b>Q 1,120.00</b>

Como se presenta en la base financiera se registró la depreciación del tractor adquirido por arrendamiento por Q.16,000.00, en el pasivo quedará la cuenta por pagar de Q.60,000.00 al final del período sobre el que se informa. En la base fiscal se operó la factura recibida por valor de Q.20,000.00. Esto genera una diferencia temporaria neta de Q.4,000.00, esta diferencia genera un pasivo por impuesto diferido y en períodos posteriores la ganancia fiscal aumentará.

Descripción	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5	TOTAL
Depreciación						
Financiera	Q 16,000.00	Q 16,000.00	Q 16,000.00	Q 16,000.00	Q 16,000.00	Q 80,000.00
Arrendamiento de Tractor	Q 20,000.00	Q 20,000.00	Q 20,000.00	Q 20,000.00		Q 80,000.00
Diferencia Temporaria	Q (4,000.00)	Q (4,000.00)	Q (4,000.00)	Q (4,000.00)	Q 16,000.00	Q -
Impuesto Diferido	Q (1,120.00)	Q (1,120.00)	Q (1,120.00)	Q (1,120.00)	Q 4,480.00	Q -

El impuesto diferido activo se registrará hasta el cuarto año, y se reversará su efecto en el quinto año por el total acumulado de las diferencias temporarias como lo presenta el cuadro anterior.

### **3.8. Activo y Pasivo por Impuesto Diferido**

Según la sección 29 de la NIIF para PYMES en su párrafo 29.15 indica que una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuesto diferido para:

- a) Un pasivo por impuesto diferido para las diferencias temporarias que se esperan que incremente la ganancia fiscal en el futuro.
- b) Un activo por impuesto diferido para las diferencias temporarias que se esperan que reduzca la ganancia fiscal en el futuro.
- c) Un activo por impuesto diferido para la compensación de pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados de períodos anteriores.

## **CAPÍTULO IV**

### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO DE UNA EMPRESA CONSTRUCTORA DE EDIFICIOS (CASO PRÁCTICO)**

#### **4.1. Introducción al Trabajo a Realizar**

La empresa "Elemento Constructivo, S.A." inició sus operaciones en el año 2013 y su actividad principal es la consultoría, el diseño, la contratación, y la construcción de toda clase de ingeniería civil, la cual comprende edificios para apartamentos, oficinas, casas particulares, centros comerciales, entre otros. Los proyectos son desarrollados para beneficio de terceros.

Como parte de sus obligaciones financieras y tributarias, debe elaborar un análisis del Impuesto sobre la Renta Diferido, para lo cual contrata los servicios de Palacios García & Asociados, S.C. , firma de auditores, asesores y consultores para que le presente un informe con las observaciones y recomendaciones pertinentes en cada caso a evaluar.

Debe de tomar en consideración que la entidad constructora de edificios utiliza como base contable la Norma Internacional de Información Financiera para las PYMES por el período del 1 de enero al 31 de diciembre 2014 y el trabajo para lo cual se le contratará consistirá en lo siguiente:

- ✓ Evaluar los Estados Financieros de la compañía y las integraciones contables proporcionadas.
- ✓ Formular los ajustes y/o reclasificaciones necesarios para regularizar las operaciones financieras y presentar un estado financiero para efectos fiscales.

- ✓ Conciliar los estados financieros de la base fiscal y la base financiera donde se mostrarán las diferencias temporarias por cada rubro.
- ✓ Presentar un análisis y ajustes de la disminución en la tasa impositiva para el período 2014.
- ✓ Integrar los impuestos diferidos activo y pasivo que se originaron por los ajustes a la base financiera.
- ✓ Presentar un informe con las observaciones y recomendaciones de cada partida contable por impuesto diferido.

La firma de Contadores Públicos y Auditores presenta su propuesta de servicios profesionales para llevar a cabo el análisis del Impuesto sobre la Renta Diferido

## 4.2. Propuesta de Servicios Profesionales

Guatemala, 15 de enero de 2015.

Licenciado,

Juan Carlos Escobedo,

Gerente General

Elemento Constructivo, S.A.

Presente.

Servicio: Asesoría Impuesto sobre  
la Renta Diferido

Estimado Lic. Escobedo:

A continuación se presenta la propuesta de servicios y honorarios, para realizar el análisis del Impuesto sobre la Renta Diferido de Elemento Constructivo, S.A., por el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014, bajo los términos y condiciones siguientes.

### 1) **SERVICIOS A PRESTAR: ASESORÍA EXTERNA**

#### **A. OBJETIVO DE LA ASESORÍA EXTERNA**

Analizar los Estados Financieros tomados en su conjunto, de acuerdo a la base integral de contabilización, contenida en la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES y formular los ajustes y/o reclasificaciones necesarios para el cálculo del Impuesto sobre la Renta por Pagar (Base Fiscal).

En forma específica, como objetivos se pueden mencionar:

a) Emitir Informe sobre la base técnica de determinación de las diferencias temporarias entre la base financiera y la base fiscal, así mismo las recomendaciones pertinentes para la eliminación de las mismas.

b) Presentar un análisis sobre la factibilidad y conveniencia del cambio de políticas contables que le permita a la compañía ahorrar flujo de efectivo y simplificar procedimientos en la determinación del Impuesto sobre la Renta.

## **B. BASES SOBRE LA CUAL SE PRESTA EL SERVICIO DE ASESORÍA EXTERNA**

La evaluación de los Estados Financieros, se realiza de acuerdo con los principios contables de la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES. Para determinar los ajustes a los Estados Financieros, se utilizó la base integral de contabilización, contenida en el Impuesto sobre la Renta y sus reformas.

Para presentar las observaciones y recomendaciones sobre el Impuesto sobre la Renta Diferido, se efectuarán cálculos y pruebas suficientes para obtener la seguridad sobre las cifras y efectos sobre los flujos de efectivo.

## **C. PLANEACIÓN DE LA ASESORÍA**

La planeación de la asesoría y sus respectivos honorarios, está elaborada partiendo que la compañía cuentan con un sistema contable confiable, que los Estados Financieros no contienen errores importantes.

Se estima realizar la Asesoría Externa mediante una visita a sus oficinas en las cuales un Contador Público y Auditor, laborará un máximo de una semana, revisará y analizará la información financiera de la compañía, de acuerdo al

programa de asesoría, posteriormente se necesitará una semana de trabajo para elaborar, revisar y discutir el Informe que se les enviará como definitivo.

Nuestro trabajo incluirá el análisis sobre la factibilidad y conveniencia del cambio de políticas contables en la determinación del Impuesto sobre la Renta.

#### **D. COLABORACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN**

Dentro del desarrollo de la asesoría, se espera contar con la colaboración de la administración y del departamento de contabilidad, proporcionando los libros, registros e información que sea necesaria para analizar las operaciones que se realizan.

#### **E. RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN SOBRE LA INFORMACIÓN FINANCIERA**

La responsabilidad por la preparación de los Estados Financieros, incluyendo las revelaciones suficientes, recae en la Administración de Elemento Constructivo, S.A. Esto incluye el mantenimiento de registros contables y controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad y la salvaguarda de los activos de la compañía.

También es responsabilidad de la Administración implementar los controles recomendados y la mejora de los procesos que se consideren débiles, después que las mismas recomendaciones hayan sido consensuadas con la Administración.

#### **F. PERSONAL ASIGNADO**

Se asignaría el siguiente personal para realizar la auditoría:



a) Un encargado de la asesoría y de la firma del informe. Así mismo realizará la visita de campo, elaboración de papeles de trabajo y preparación del informe.

## **G. OTRAS CONSIDERACIONES**

- ✓ Se hace énfasis en que los honorarios están calculados sobre la base de un control interno confiable y de procesos verificables y satisfactorios. Si durante el proceso de la asesoría se descubren fraudes o irregularidades, ó es necesario efectuar cálculos adicionales, este tiempo o trabajo extra se factura por separado, del cual es informada la Administración, con nuestras razones para considerarlo de esta forma, para su aprobación.
- ✓ La responsabilidad de mi persona es hasta por el monto de los honorarios cobrados según esta propuesta, los que están calculados según las horas a invertir y no según el monto de las operaciones que serán objeto de análisis y revisión.
- ✓ Los gastos necesarios para prestar el servicio, papelería y otros serán facturados por aparte o proporcionados por la compañía.

## **H. SERVICIOS NO INCLUIDOS**

En la presente propuesta no están incluidos los siguientes servicios:

- a. Defensa de ajustes de impuestos. Se entiende por defensa de ajustes de impuestos, aquellas notificaciones de la Administración Tributaria donde se impone el cobro de impuestos, multas y recargos.
- b. Dictámenes y estudios especiales. Se entiende por dictámenes y estudios especiales, aquellos que deban gestionarse ante la Administración Tributaria. También aquellos que se deban emitir, donde sea necesario realizar estudios

de gran envergadura o no sean producto de las operaciones diarias de las compañías.

- c. Elaboración de contabilidad.
- d. Elaboración de integraciones de cuentas especiales.
- e. Gestiones Administrativas: No está incluido el servicio de gestiones administrativas ante Instituciones del Estado.
- f. Los viáticos u hospedaje, que bajo circunstancias especiales, fueran necesarias para aclarar los hallazgos detectados.

Estos servicios también pueden ser prestados por mi persona, los cuales son cotizados por separado.

## **I. HONORARIOS**

Esta propuesta de honorarios pretende mantener una adecuada relación con la compañía Elemento Constructivo, S.A., y poder seguir planificando y ejecutando el trabajo con la debida calidad que requieren las normas de auditoria.

Los honorarios para el período 2014 serán de Veinte Mil quetzales (Q 20,000.00) más el Impuesto al Valor Agregado, los cuales serán facturados así:

- a) 50% al inicio del trabajo de asesoría
- b) 50% contra entrega del Informe definitivo

Atentamente,

Ronny David Palacios García  
Socio Director

### **4.3. Aceptación de la Propuesta de Servicios Profesionales**

Guatemala, 22 de enero de 2015

Licenciado,  
Ronny David Palacios García  
Socio Director  
Palacios García & Asociados, S.C.  
Presente

Estimado Lic. Palacios

Con relación a su propuesta de servicios de asesoría en el Impuesto sobre la Renta Diferido para la compañía Elemento Constructivo, S.A. que comprende el período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014, estamos de acuerdo con las condiciones y honorarios establecidos.

Nuestro personal del departamento de contabilidad estará en la completa disposición de proporcionarle la información financiera para que se realice el trabajo de asesoría.

Sin otro en particular.

Atentamente,

Juan Carlos Escobedo  
Gerente General

**4.4. Información proporcionada por el Cliente: Estados Financieros de Elemento Constructivo, S.A. del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014 elaborados en base a NIIF para PYMES (Base Financiera)**

**ELEMENTO CONSTRUCTIVO, S.A.**  
**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA**  
 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014 Y 2013  
 (Cifras expresadas en Q.)

	<b>2014</b>	<b>2013</b>	<b>Ref.</b>
<b><u>ACTIVO</u></b>	<b><u>38,150,000</u></b>	<b><u>33,212,500</u></b>	
<b><u>Corriente</u></b>	<b><u>26,400,000</u></b>	<b><u>19,150,000</u></b>	
Caja y Bancos	13,500,000	9,500,000	
Clientes	7,500,000	5,500,000	Pag. 94
Cuentas por Cobrar	1,500,000	1,100,000	
Inventarios	1,300,000	1,150,000	Pag. 94
Créditos Fiscales	2,600,000	1,900,000	Pag. 95
<b><u>No Corriente</u></b>	<b><u>11,750,000</u></b>	<b><u>14,062,500</u></b>	Pag. 96
Mobiliario y Equipo	500,000	500,000	
Depreciación acumulada de Mobiliario y Equipo	(125,000)	(62,500)	
Equipo de Computación	325,000	325,000	
Depreciación acumulada Equipo de Computación	(130,000)	(65,000)	
Vehículos	750,000	750,000	
Depreciación acumulada de Vehículos	(250,000)	(125,000)	
Maquinaria y Equipo	12,000,000	12,000,000	
Depreciación acumulada de Maquinaria y Equipo	(4,000,000)	(2,000,000)	
Inmuebles	2,800,000	2,800,000	
Depreciación acumulada de Inmuebles	(120,000)	(60,000)	
_____ Jorge Estrada Representante Legal	_____ Mario Caballeros Contador General		

**ELEMENTO CONSTRUCTIVO, S.A**  
**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA**  
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014 Y 2013  
(Cifras expresadas en Q.)

	2014	2013	Ref.
<b><u>PASIVO</u></b>	<b><u>17,180,677</u></b>	<b><u>15,878,298</u></b>	
<b><u>Corriente</u></b>	<b><u>16,730,677</u></b>	<b><u>15,578,298</u></b>	
Proveedores	5,225,000	2,675,000	Pag. 97
Cuentas por Pagar	475,000	625,000	
Impuestos por Pagar	1,730,677	1,078,298	Pag. 97
Pagaré por Pagar a Corto Plazo	3,500,000	3,000,000	Pag. 98
Provisiones Laborales	300,000	200,000	
Anticipos de Proyectos	5,500,000	8,000,000	
<b><u>No corriente</u></b>	<b><u>450,000</u></b>	<b><u>300,000</u></b>	
Provisión de Indemnización	450,000	300,000	
<b><u>PATRIMONIO</u></b>	<b><u>20,969,323</u></b>	<b><u>17,334,202</u></b>	
Capital autorizado y pagado	12,212,500	12,212,500	
Ganancias Acumuladas	5,035,617	3,313,915	
Reserva Legal	181,756	86,085	
Resultado del Ejercicio	3,539,450	1,721,702	
<b><u>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO</u></b>	<b><u>38,150,000</u></b>	<b><u>33,212,500</u></b>	

\_\_\_\_\_  
Jorge Estrada  
Representante Legal

\_\_\_\_\_  
Mario Caballeros  
Contador General

**ELEMENTO CONSTRUCTIVO, S.A.**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014 Y 2013  
(Cifras expresadas en Q.)

	<b>2014</b>	<b>2013</b>	<b>Ref.</b>
<b>Ventas</b>	59,400,000	32,500,000	Pag. 98
Costo de Ventas	<u>44,759,000</u>	<u>24,525,000</u>	Pag. 99
<b>Margen</b>	14,641,000	7,975,000	
<b><u>Gastos de Operación</u></b>	<b><u>9,492,220</u></b>	<b><u>5,379,780</u></b>	
Sueldos y Bonificación	3,400,000	1,600,000	
Depreciación de Maquinaria y Equipo	2,000,000	2,000,000	
Prestaciones Laborales	1,422,220	669,280	
Honorarios Profesionales	1,100,000	400,000	
Viáticos	750,000	175,000	
Servicios Básicos	150,000	80,000	
Publicidad y Propaganda	125,000	75,000	
Depreciación de Vehículos	125,000	125,000	
Garantías en Proyectos Finalizados	100,000	0	
Gastos Generales	100,000	0	
Depreciación de Equipo de Computación	65,000	65,000	
Depreciación de Mobiliario y Equipo	62,500	62,500	
Depreciación Acumulada de Inmuebles	60,000	60,000	
Pérdida por Deterioro del Valor	32,500	0	
Pérdida por Inventarios Dañados	0	68,000	
<b><u>Otros Ingresos y Gastos Financieros</u></b>	<b><u>(100,000)</u></b>	<b><u>(100,000)</u></b>	
Productos Financieros	200,000	100,000	
Gastos Financieros	300,000	200,000	
<b>Ganancia antes de Impuesto</b>	<b>5,048,780</b>	<b>2,495,220</b>	
Impuesto sobre la Renta	<u>1,413,658</u>	<u>773,518</u>	
<b>Ganancia después de Impuesto</b>	<b><u>3,635,122</u></b>	<b><u>1,721,702</u></b>	

\_\_\_\_\_  
Jorge Estrada  
Representante Legal

\_\_\_\_\_  
Mario Caballeros  
Contador General

A continuación se presenta las principales políticas contables de Elemento Constructivo, S.A. e información financiera complementaria:

**a) Valuación de las Operaciones**

Todas las transacciones se valúan a su costo histórico, es decir que se valúan por el monto del efectivo desembolsado, del activo obtenido o por el pasivo contraído a la fecha de la realización de cada transacción.

**b) Período Contable**

El período contable está establecido del 01 de enero al 31 de diciembre de cada año.

**c) Reservas de Valuación**

La compañía realiza reservas para valuación de los activos, la cuales corresponden a cuentas incobrables y garantías de contratos.

**d) Deudores Varios**

Son aquellas transacciones que la compañía tiene el derecho de cobrar y que no se deben a transacciones de venta de mercaderías o prestación de servicios y que se tiene la expectativa de recuperar a corto plazo.

**e) Inventarios**

Los inventarios son bienes tangibles propiedad de la entidad, que se tiene para la venta y/o para usarse en la producción de bienes y servicios. Los mismos están valuados al costo promedio.

## **f) Propiedades, Planta y Equipo**

Las propiedades, planta y equipo son bienes tangibles que tienen por objeto:

- i. El uso y usufructo de los mismos en beneficio de la entidad.
- ii. La producción de artículos para su venta.
- iii. La prestación de servicios a la entidad, a su clientela o público y en general.

Los porcentajes de depreciación se calculan con base en la vida útil de cada bien, a continuación se detalla:

Inmuebles	30 años
Maquinaria y Equipo	6 años
Mobiliario y Equipo	8 años
Equipo de Computación	5 años
Vehículos	6 años

## **g) Capital Contable**

Este rubro está constituido por el monto de las aportaciones de los socios al capital social de la compañía.

## **h) Prestaciones Laborales**

Sobre el monto de los salarios reportados al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS) la compañía realiza las siguientes provisiones laborales:

Aguinaldo	8.33% sobre el monto de los salarios pagados
Bono 14	8.33% sobre el monto de los salarios pagados
Indemnización	8.33% sobre el monto de los salarios pagados



Cuando se presenta el pago de una de las prestaciones indicadas, la compañía procede a rebajar la reserva correspondiente.

**i) Reconocimiento de Ingresos y Gastos**

En general los ingresos y gastos se reconocen bajo el método contable de lo devengado, es decir que los mismos se registran cuando se conocen, independientemente de cuándo se liquiden.

La ejecución de los contratos de construcción se miden por el grado de terminación que éstos tengan a la fecha de cierre sobre la que se informa, en consecuencia, los ingresos y costos están en relación a ese grado de terminación.

**j) Gastos de Sueldos, Salarios y Bonificaciones**

Este gasto representa los gastos de mano de obra, personal de ventas y administrativo, con los cuales la compañía tiene una relación obrero-patronal. Para efectos de los pagos al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS) se encuentran reportados aquéllos pagos que la compañía considera como afectos, considerando el resto de pagos como parte de la Bonificación Incentivo, la cual no se encuentra tampoco afecta al pago de prestaciones laborales.

### **Integración de Clientes (Estado de Situación Financiera Pag. 88)**

La cartera de clientes se origina de la facturación pendiente de cobro por los proyectos en ejecución. Al 31 de diciembre se integran de la siguiente manera:

	<b>2014</b>		<b>2013</b>	
Cliente Proyecto "A"	Q	3,000,000	Q	1,000,000
Cliente Proyecto "B"	Q	1,500,000	Q	1,750,000
Cliente Proyecto "C"	Q	1,400,000	Q	1,500,000
Cliente Proyecto "D"	Q	900,000	Q	1,250,000
Cliente Proyecto "E"	Q	700,000	Q	-
<b>Total</b>	<b>Q</b>	<b>7,500,000</b>	<b>Q</b>	<b>5,500,000</b>

La compañía considera que no existe riesgo en la recuperación de la cartera de clientes a la fecha por valor de Q.7,500,000.

### **Integración de Inventario (Estado de Situación Financiera Pag. 88)**

Al 31 de diciembre de 2014 y 2013, se integra de la siguiente manera:

	<b>2014</b>		<b>2013</b>	
Hierro y Acero	Q	562,000	Q	563,000
Ladrillos y Block	Q	325,000	Q	275,000
Cemento y Mezclas	Q	250,000	Q	200,000
Arena	Q	75,000	Q	50,000
Piedrin	Q	75,000	Q	50,000
Clavos y Tornillos	Q	5,000	Q	5,000
Tubería y Accesorios	Q	5,000	Q	5,000
Varios	Q	3,000	Q	2,000
<b>Total</b>	<b>Q</b>	<b>1,300,000</b>	<b>Q</b>	<b>1,150,000</b>

En la realización de la toma física de inventarios (materiales) del período 2013 se encontraron materiales dañados correspondiente a 850 bolsas de cemento las cuales se humedecieron y se endurecieron lo que impidió su uso. Por lo anterior se realizó la solicitud de baja correspondiente a la Administración Tributaria y se espera obtener respuesta en el próximo año. El monto total de inventario dañado asciende a Q.68,000.

### **Integración de Créditos Fiscales (Estado de Situación Financiera Pag. 88)**

Al 31 de diciembre de 2014 y 2013, se tienen los siguientes créditos fiscales pendientes de liquidar:

	<b>2014</b>		<b>2013</b>	
Impuesto de Solidaridad	Q	1,050,000	Q	800,000
Impuesto sobre la Renta Trimestral	Q	950,000	Q	750,000
IVA Crédito Fiscal por Operación	Q	600,000	Q	350,000
<b>Total</b>	<b>Q</b>	<b>2,600,000</b>	<b>Q</b>	<b>1,900,000</b>

**Integración de Propiedades, Planta y Equipo (Estado de Situación Financiera  
Pag. 88)**

	<b>2014</b>	<b>Adiciones</b>	<b>Retiros</b>	<b>2013</b>
<b><u>Activo</u></b>				
Maquinario y Equipo	Q 12,000,000	Q -	Q -	Q 12,000,000
Inmuebles	Q 2,800,000	Q -	Q -	Q 2,800,000
Vehículos	Q 750,000	Q -	Q -	Q 750,000
Mobiliario y Equipo	Q 500,000	Q -	Q -	Q 500,000
Equipo de Computación	Q 325,000	Q -	Q -	Q 325,000
<b>Sub-Total</b>	<b>Q 16,375,000</b>	<b>Q -</b>	<b>Q -</b>	<b>Q 16,375,000</b>
<b><u>Depreciación Acumulada</u></b>				
Maquinario y Equipo	Q (4,000,000)	Q (2,000,000)	Q -	Q (2,000,000)
Inmuebles	Q (120,000)	Q (60,000)	Q -	Q (60,000)
Vehículos	Q (250,000)	Q (125,000)	Q -	Q (125,000)
Mobiliario y Equipo	Q (125,000)	Q (62,500)	Q -	Q (62,500)
Equipo de Computación	Q (130,000)	Q (65,000)	Q -	Q (65,000)
<b>Sub-Total</b>	<b>Q (4,625,000)</b>	<b>Q (2,312,500)</b>	<b>Q -</b>	<b>Q (2,312,500)</b>
<b>Total</b>	<b>Q 11,750,000</b>			<b>Q 14,062,500</b>

- a) Maquinaria y equipos propios y dos retroexcavadoras en arrendamiento financiero. Se deprecian a una vida útil de 6 años.
- b) Inmuebles, se deprecian a una vida útil de 30 años. El valor del terreno es de Q.1,000,000. y de la construcción de Q.1,800,000.
- c) Los vehículos, se deprecian a una vida útil de 6 años derivado al uso que se da.
- d) El mobiliario y equipo, se deprecia a una vida útil de 8 años.
- e) El equipo de computación, a 5 años y no incluye licencias de software.

Toda las propiedades, planta y equipo fueron adquiridos el 1 de enero de 2013. Al final del período 2014 se determina que el equipo de computación sufrió pérdidas

por deterioro del valor por un importe equivalente al 10% de su costo de adquisición.

Los arrendamientos financieros son pagaderos de la siguiente manera: por el vehículo, a tres años con cuotas de Q.75,000. por año; las retroexcavadoras a seis años con cuotas de Q.75,000. cada año.

### **Integración de Proveedores (Estado de Situación Financiera Pag. 89)**

En este rubro se registran los compromisos u obligaciones adquiridos por la compañía por compra de materiales para la construcción, se encuentra integrada de la siguiente forma:

	<b>2014</b>		<b>2013</b>	
Global Concrete, S.A.	Q	1,900,000	Q	1,200,000
Aceros de Guatemala	Q	1,700,000	Q	900,000
División DMC Guatemala, S.A.	Q	1,300,000	Q	375,000
Andaequipos, S.A.	Q	325,000	Q	200,000
<b>Total</b>	<b>Q</b>	<b>5,225,000</b>	<b>Q</b>	<b>2,675,000</b>

### **Integración de Impuestos por Pagar (Estado de Situación Financiera Pag. 89)**

Integrada por las obligaciones tributarias de la compañía originadas por el giro de sus operaciones:

	<b>2014</b>		<b>2013</b>	
Impuesto sobre la Renta Anual	Q	1,413,658	Q	773,518
Retenciones de I.S.R. Proveedores	Q	280,000	Q	270,000
Retenciones de I.S.R. Empleados	Q	25,000	Q	20,000
IVA e I.S.R. Facturas Especiales	Q	12,018	Q	14,780
<b>Total</b>	<b>Q</b>	<b>1,730,677</b>	<b>Q</b>	<b>1,078,298</b>

### Pagaré por Pagar a Corto Plazo (Estado de Situación Financiera Pag. 89)

Pagaré con el Banco de Desarrollo Rural, S.A. por valor de Q.3,500,000 a una tasa de interés anual del 14%, pagadero mediante una cuota el 1 de marzo de 2015.

### Integración de Ventas (Estado de Resultados Pag. 90)

Las ventas de la compañía comprenden los proyectos de construcción terminados total y parcialmente, integrados de la siguiente manera:

	2014		2013	
	Q	%	Q	%
Proyecto A	6,000,000	10%	9,000,000	28%
Proyecto B	12,500,000	21%	12,500,000	38%
Proyecto C	14,400,000	24%	7,500,000	23%
Proyecto D	17,500,000	29%	3,500,000	11%
Proyecto E	9,000,000	15%	-	0%
<b>Total</b>	<b>Q 59,400,000</b>	<b>100%</b>	<b>Q 32,500,000</b>	<b>100%</b>

A continuación se detalla la información contractual de los proyectos de construcción en ejecución al 31 de diciembre de 2013 y 2014 respectivamente:

Descripción	Fecha de Inicio	Fecha de Finalización	Grado de Terminación	Ingresos	Costo Estimado
Proyecto A	01/02/2013	31/03/2014	60%	Q 15,000,000	78%
Proyecto B	01/06/2013	31/07/2014	50%	Q 25,000,000	74%
Proyecto C	09/10/2013	31/07/2015	25%	Q 30,000,000	76%
Proyecto D	01/12/2013	30/11/2015	10%	Q 35,000,000	73%

Descripción	Fecha de Inicio	Fecha de Finalización	Grado de Terminación		Ingresos	Costo Estimado
Proyecto A	01/02/2013	31/03/2014	100%	Q	15,000,000	78%
Proyecto B	01/06/2013	31/07/2014	100%	Q	25,000,000	74%
Proyecto C	09/10/2013	31/07/2015	73%	Q	30,000,000	76%
Proyecto D	01/12/2013	30/11/2015	60%	Q	35,000,000	73%
Proyecto E	01/06/2014	31/12/2015	45%	Q	20,000,000	79%

La facturación de los proyectos se realizó de la siguiente manera:

Descripción	2014		2013	
Proyecto A	Q	7,000,000	Q	8,000,000
Proyecto B	Q	12,000,000	Q	13,000,000
Proyecto C	Q	18,000,000	Q	6,000,000
Proyecto D	Q	16,000,000	Q	4,000,000
Proyecto E	Q	9,000,000	Q	-
<b>TOTAL</b>	<b>Q</b>	<b>62,000,000</b>	<b>Q</b>	<b>31,000,000</b>

### Integración del Costo de Ventas (Estado de Resultados Pag. 90)

Comprende todos los costos y gastos en que la compañía incurre para la ejecución y construcción de los proyectos:

	2014		2013	
	Q	%	Q	%
Proyecto A	Q 4,680,000	10%	Q 7,020,000	29%
Proyecto B	Q 9,250,000	21%	Q 9,250,000	38%
Proyecto C	Q 10,944,000	24%	Q 5,700,000	23%
Proyecto D	Q 12,775,000	29%	Q 2,555,000	10%
Proyecto E	Q 7,110,000	16%	Q -	0%
<b>Total</b>	<b>Q 44,759,000</b>	<b>100%</b>	<b>Q 24,525,000</b>	<b>100%</b>

## Información Adicional

Se tiene la política de indemnización universal para todos los empleados de la compañía. Los sueldos asciende a Q.1,500,000 y tienen una antigüedad de 2 años, desde que inició la compañía.

Al 31 de diciembre de 2014, quedarón pendientes de recibir las facturas correspondiente a los siguientes gastos y servicios adquiridos durante diciembre:

<b>Descripción</b>	<b>Factura</b>	<b>Valor</b>	
Honorarios Legales	B4433	Q	10,000
Limpieza y Mantenimiento	C2389	Q	12,000
Teléfono e Internet	F9921	Q	25,000
<b>TOTAL</b>		<b>Q</b>	<b>47,000</b>

La compañía ha recibido anticipos de proyectos para la ejecución de la siguiente manera:

<b>Descripción</b>	<b>2014</b>		<b>2013</b>	
Proyecto A	Q	5,000,000	Q	10,000,000
Proyecto B	Q	10,000,000	Q	15,000,000
Proyecto C	Q	16,000,000	Q	8,000,000
Proyecto D	Q	12,900,000	Q	7,500,000
Proyecto E	Q	13,000,000	Q	-
<b>TOTAL</b>	<b>Q</b>	<b>56,900,000</b>	<b>Q</b>	<b>40,500,000</b>

## Unidad Monetaria

El tipo de cambio de referencia determinado por el Banco de Guatemala al cierre del período al 31 de diciembre 2014 y 2013 era de: Q.7.59675 y Q.7.84137



respecto al Dólar US\$1.00 y tipo de cambio promedio de Q.7.72041 y Q.7.84517 respectivamente.

#### 4.5. Cálculo de las Diferencias Temporarias y Ajustes por Impuestos Diferidos.

Para efectos de presentación del cuadro de las diferencias temporarias y de cómo éstas se compensan durante el tiempo de diferimiento, se calculó para el año 2013, una tasa impositiva del 28%, sin embargo, el ajuste por disminución de la tasa del 31%, se presentará dentro de los ajustes financieros que resultarán de la diferencia temporaria del período 2013 por la tasa impositiva del 31%.

##### 4.5.1. Depreciación de Vehículos

La diferencia temporaria se genera derivado a la política de depreciación, ya que es distinta para la base fiscal. A continuación se presenta:

Vehículos	Costo de Adquisición	BASE		Diferencia Temporaria	Pasivo por Impuesto Diferido
		Financiera (16.67%)	Fiscal (20%)		
Pick Up Toyota	Q 250,000	Q 41,667	Q 50,000	Q (8,333)	Q (2,333)
Pick Up Ford	Q 275,000	Q 45,833	Q 55,000	Q (9,167)	Q (2,567)
<b>TOTALES</b>	<b>Q 525,000</b>	<b>Q 87,500</b>	<b>Q 105,000</b>	<b>Q (17,500)</b>	<b>Q (4,900)</b>

Ref. Estado de Situación Financiera Pag. 88

La variación de Q.225,000 con respecto a los Estados Financieros, corresponde al arrendamiento financiero, que se analiza por separado. Ver pág. 112. La depreciación según base fiscal es más acelerada que la base financiera, lo que genera la diferencia temporaria y un pasivo por impuesto diferido. El pasivo por impuesto diferido se liquidará durante los años posteriores de la siguiente manera:

Descripción	2013	2014	2015	2016	2017	2018	TOTAL
Depreciación Financiera	Q 87,500	Q 87,500	Q 87,500	Q 87,500	Q 87,500	Q 87,500	Q 525,000
Depreciación Fiscal	Q 105,000	Q 105,000	Q 105,000	Q 105,000	Q 105,000	Q -	Q 525,000
Diferencia Temporal	Q (17,500)	Q (17,500)	Q (17,500)	Q (17,500)	Q (17,500)	Q 87,500	Q -
Impuesto Diferido	Q (4,900)	Q (4,900)	Q (4,900)	Q (4,900)	Q (4,900)	Q 24,500	Q -

ISR Diferido Pasivo			
	Q	4,900	2013
	Q	4,900	2014
	Q	4,900	2015
	Q	4,900	2016
	Q	4,900	2017
2018	Q	24,500	
	<b>Q</b>	<b>24,500</b>	<b>Q 24,500</b>

A continuación se presentan los registros contables, tanto para la base financiera como la fiscal:

AJUSTES FISCALES			
CUENTAS	DEBE	HABER	
Ganancias Acumuladas	Q 17,500		
Depreciación Acumulada de Vehículos		Q 17,500	
Registro de la depreciación del periodo 2013	<b>Q 17,500</b>	<b>Q 17,500</b>	
Depreciación de Vehículo	Q 17,500		
Depreciación Acumulada de Vehículos		Q 17,500	
Registro de la depreciación del periodo 2014	<b>Q 17,500</b>	<b>Q 17,500</b>	
AJUSTES FINANCIEROS			
Ganancias Acumuladas	Q 5,425		
Impuesto sobre la Renta Diferido Pasivo		Q 5,425	
Registro del pago en exceso de ISR 2013	<b>Q 5,425</b>	<b>Q 5,425</b>	
Impuesto sobre la Renta por Pagar	Q 4,900		
Impuesto sobre la Renta Diferido Pasivo		Q 4,900	
Rerversión de impuesto sobre la renta por pagar según base fiscal período 2014	<b>Q 4,900</b>	<b>Q 4,900</b>	

#### 4.5.2. Depreciación de Mobiliario y Equipo

La diferencia temporaria se origina por la política de depreciación, ya que financieramente se realiza sobre una vida útil de 8 años y fiscalmente sobre 5 años, a continuación se presenta:

Vehículos	Costo de Adquisición	BASE		Diferencia Temporaria	Pasivo por Impuesto Diferido
		Financiera (12.50%)	Fiscal (20%)		
Mobiliario Depto. Financiero	Q 125,000	Q 15,625	Q 25,000	Q (9,375)	Q (2,625)
Mobiliario Depto. Gerencia	Q 125,000	Q 15,625	Q 25,000	Q (9,375)	Q (2,625)
Mobiliario Depto. Logística	Q 125,000	Q 15,625	Q 25,000	Q (9,375)	Q (2,625)
Mobiliario Depto. Operación	Q 125,000	Q 15,625	Q 25,000	Q (9,375)	Q (2,625)
<b>TOTALES</b>	<b>Q 500,000</b>	<b>Q 62,500</b>	<b>Q 100,000</b>	<b>Q (37,500)</b>	<b>Q (10,500)</b>

Ref. Estado de Situación Financiera Pag. 88

Para la base fiscal, es una depreciación más acelerada derivado a que tiene una vida útil de 5 años, que es menor a los 8 años de la base financiera, en consecuencia, se origina un pasivo por impuesto diferido, el cual se liquida de la siguiente manera:

Descripción	2013	...2017	2018	2019	2020	TOTAL
Depreciación Financiera	Q 62,500	Q 62,500	Q 62,500	Q 62,500	Q 62,500	Q 500,000
Depreciación Fiscal	Q 100,000	Q 100,000	Q -	Q -	Q -	Q 500,000
Diferencia Temporaria	Q (37,500)	Q (37,500)	Q 62,500	Q 62,500	Q 62,500	Q -
Impuesto Diferido	Q (10,500)	Q (10,500)	Q 17,500	Q 17,500	Q 17,500	Q -

ISR Diferido Pasivo			
	Q	10,500	2013
	Q	10,500	2014
	Q	10,500	2015
	Q	10,500	2016
	Q	10,500	2017
2018	Q	17,500	
2019	Q	17,500	
2020	Q	17,500	
	<b>Q</b>	<b>52,500</b>	<b>Q 52,500</b>

A continuación se presentan los registros contables, para la base financiera y base fiscal:

<b>AJUSTES FISCALES</b>			
<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>	
Ganancias Acumuladas	Q 37,500		
Depreciación Acumulada de Mobiliario		Q 37,500	
Registro de la depreciación del período 2013	<b>Q 37,500</b>	<b>Q 37,500</b>	
Depreciación de Mobiliario	Q 37,500		
Depreciación Acumulada de Mobiliario		Q 37,500	
Registro de la depreciación del período 2014	<b>Q 37,500</b>	<b>Q 37,500</b>	
<b>AJUSTES FINANCIEROS</b>			
Ganancias Acumuladas	Q 11,625		
Impuesto sobre la Renta Diferido Pasivo		Q 11,625	
Registro del pago en exceso de ISR 2013	<b>Q 11,625</b>	<b>Q 11,625</b>	
Impuesto sobre la Renta por Pagar	Q 10,500		
Impuesto sobre la Renta Diferido Pasivo		Q 10,500	
Rerversión de impuesto sobre la renta por pagar según base fiscal período 2014	<b>Q 10,500</b>	<b>Q 10,500</b>	

#### 4.5.3. Depreciación de Equipo de Computación

La diferencia temporaria se origina por la política de depreciación, ya que financieramente se realiza sobre una vida útil de 5 años y fiscalmente sobre 3 años, a continuación se presenta:

<b>Vehículos</b>	<b>Costo de Adquisición</b>	<b>BASE</b>		<b>Diferencia Temporaria</b>	<b>Pasivo por Impuesto Diferido</b>
		<b>Financiera (20%)</b>	<b>Fiscal (33.33%)</b>		
Eq. Computo Depto. Financiero	Q 75,000	Q 15,000	Q 25,000	Q (10,000)	Q (2,800)
Eq. Computo Depto. Gerencia	Q 75,000	Q 15,000	Q 25,000	Q (10,000)	Q (2,800)
Eq. Computo Depto. Logística	Q 75,000	Q 15,000	Q 25,000	Q (10,000)	Q (2,800)
Eq. Computo Depto. Operación	Q 100,000	Q 20,000	Q 33,333	Q (13,333)	Q (3,733)
<b>TOTALES</b>	<b>Q 325,000</b>	<b>Q 65,000</b>	<b>Q 108,333</b>	<b>Q (43,333)</b>	<b>Q (12,133)</b>

Ref. Estado de Situación Financiera Pag. 88

Para la base fiscal, es una depreciación más acelerada derivado a que tiene una vida útil de 3 años menor a los 5 años de la base financiera, en consecuencia, se origina un pasivo por impuesto diferido, el cual se liquida de la siguiente manera:

Descripción	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
Depreciación Financiera	Q 65,000	Q 65,000	Q 65,000	Q 65,000	Q 65,000	Q 325,000
Depreciación Fiscal	<u>Q 108,333</u>	<u>Q 108,333</u>	<u>Q 108,333</u>	<u>Q -</u>	<u>Q -</u>	<u>Q 325,000</u>
Diferencia Temporal	Q (43,333)	Q (43,333)	Q (43,333)	Q 65,000	Q 65,000	Q -
Impuesto Diferido	Q (12,133)	Q (12,133)	Q (12,133)	Q 18,200	Q 18,200	Q -

ISR Diferido Pasivo			
	Q	12,133	2013
	Q	12,133	2014
	Q	12,133	2015
2016	Q	18,200	
2017	Q	18,200	
	<u>Q</u>	<u>36,400</u>	<u>Q 36,400</u>

A continuación se presentan los registros contables para la base financiera y base fiscal:

AJUSTES FISCALES			
CUENTAS	DEBE	HABER	
Ganancias Acumuladas	Q 43,333		
Depreciación Acumulada de Eq. Computo		Q 43,333	
Registro de la depreciación del periodo 2013	<u>Q 43,333</u>	<u>Q 43,333</u>	
Depreciación de Eq. Computo	Q 43,333		
Depreciación Acumulada de Eq. Computo		Q 43,333	
Registro de la depreciación del periodo 2014	<u>Q 43,333</u>	<u>Q 43,333</u>	
AJUSTES FINANCIEROS			
Ganancias Acumuladas	Q 13,433		
Impuesto sobre la Renta Diferido Pasivo		Q 13,433	
Registro del pago en exceso de ISR 2013	<u>Q 13,433</u>	<u>Q 13,433</u>	
Impuesto sobre la Renta por Pagar	Q 12,133		
Impuesto sobre la Renta Diferido Pasivo		Q 12,133	
Rerversión de impuesto sobre la renta por pagar según base fiscal período 2014	<u>Q 12,133</u>	<u>Q 12,133</u>	

#### 4.5.4. Depreciación de Maquinaria y Equipo

La diferencia temporaria se origina por la política de depreciación, ya que financieramente se realiza sobre una vida útil de 6 años y fiscalmente sobre 5 años, a continuación se presenta:

Vehículos	Costo de Adquisición	BASE		Diferencia Temporaria	Pasivo por Impuesto Diferido
		Financiera (16.67%)	Fiscal (20%)		
Retroexcavadora	Q 1,450,000	Q 241,667	Q 290,000	Q (48,333)	Q (13,533)
Camión Volcador	Q 1,800,000	Q 300,000	Q 360,000	Q (60,000)	Q (16,800)
Aplanadora	Q 1,800,000	Q 300,000	Q 360,000	Q (60,000)	Q (16,800)
Hidrofresa	Q 1,750,000	Q 291,667	Q 350,000	Q (58,333)	Q (16,333)
Microcargador	Q 1,700,000	Q 283,333	Q 340,000	Q (56,667)	Q (15,867)
Topadora	Q 1,600,000	Q 266,667	Q 320,000	Q (53,333)	Q (14,933)
Dragalina	Q 1,450,000	Q 241,667	Q 290,000	Q (48,333)	Q (13,533)
<b>TOTALES</b>	<b>Q 11,550,000</b>	<b>Q 1,925,000</b>	<b>Q 2,310,000</b>	<b>Q (385,000)</b>	<b>Q (107,800)</b>

Ref. Estado de Situación Financiera Pag. 88

La variación de Q.450,000 con respecto a la integración contable, corresponde a las dos retroexcavadoras que se adquirieron por arrendamiento financiero, el análisis se presenta por separado (Ver Pág. 112)

Para la base fiscal, es una depreciación más acelerada derivado a que tiene una vida útil de 5 años menor a los 6 años de la base financiera, en consecuencia, se origina un pasivo por impuesto diferido, el cual se liquida de la siguiente manera:

Descripción	2013	2014	2015	2016	2017	2018	TOTAL
Depreciación Financiera	Q 1,925,000	Q 1,925,000	Q 1,925,000	Q 1,925,000	Q 1,925,000	Q 1,925,000	Q 11,550,000
Depreciación Fiscal	Q 2,310,000	Q 2,310,000	Q 2,310,000	Q 2,310,000	Q 2,310,000	Q -	Q 11,550,000
Diferencia Temporaria	Q (385,000)	Q (385,000)	Q (385,000)	Q (385,000)	Q (385,000)	Q 1,925,000	Q -
Impuesto Diferido	Q (107,800)	Q (107,800)	Q (107,800)	Q (107,800)	Q (107,800)	Q 539,000	Q -

<b>ISR Diferido Pasivo</b>			
	Q	107,800	2013
	Q	107,800	2014
	Q	107,800	2015
	Q	107,800	2016
	Q	107,800	2017
2018	Q	539,000	
	<b>Q</b>	<b>539,000</b>	<b>Q 539,000</b>

A continuación se presentan los registros contables, para la base financiera y base fiscal:

<b>AJUSTES FISCALES</b>			
<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>	
Ganancias Acumuladas	Q 385,000		
Depreciación Acumulada de Maquinaria		Q 385,000	
Registro de la depreciación del periodo 2013	<b>Q 385,000</b>	<b>Q 385,000</b>	
Depreciación de Maquinaria	Q 385,000		
Depreciación Acumulada de Maquinaria		Q 385,000	
Registro de la depreciación del período 2014	<b>Q 385,000</b>	<b>Q 385,000</b>	
<b>AJUSTES FINANCIEROS</b>			
Ganancias Acumuladas	Q 119,350		
Impuesto sobre la Renta Diferido Pasivo		Q 119,350	
Registro del pago en exceso de ISR 2013	<b>Q 119,350</b>	<b>Q 119,350</b>	
Impuesto sobre la Renta por Pagar	Q 107,800		
Impuesto sobre la Renta Diferido Pasivo		Q 107,800	
Rerversión de impuesto sobre la renta por pagar según base fiscal período 2014	<b>Q 107,800</b>	<b>Q 107,800</b>	

#### 4.5.5. Depreciación de Inmuebles

La diferencia temporaria se origina por la política de depreciación, ya que financieramente se realiza sobre una vida útil de 30 años y fiscalmente sobre 20 años, a continuación se presenta:

Vehículos	Costo de Adquisición	BASE		Diferencia Temporal	Pasivo por Impuesto Diferido
		Financiera (3.33%)	Fiscal (5%)		
Inmueble (Construcción)	Q 1,800,000	Q 60,000	Q 90,000	Q (30,000)	Q (8,400)
<b>TOTALES</b>	<b>Q 1,800,000</b>	<b>Q 60,000</b>	<b>Q 90,000</b>	<b>Q (30,000)</b>	<b>Q (8,400)</b>

Ref. Estado de Situación Financiera Pag. 88

Para la base fiscal, es una depreciación más acelerada derivado a que tiene una vida útil de 20 años menor a los 30 años de la base financiera, en consecuencia, se origina un pasivo por impuesto diferido, el cual se liquida de la siguiente manera:

Descripción	2013	2014	2015...	...2033...	...2042	TOTAL
Depreciación Financiera	Q 60,000	Q 60,000	Q 60,000	Q 60,000	Q 60,000	Q 1,800,000
Depreciación Fiscal	Q 90,000	Q 90,000	Q 90,000		Q -	Q 1,800,000
Diferencia Temporal	Q (30,000)	Q (30,000)	Q (30,000)	Q 60,000	Q 60,000	Q -
Impuesto Diferido	Q (8,400)	Q (8,400)	Q (8,400)	Q 16,800	Q 16,800	Q -



<b>ISR Diferido Pasivo</b>			
	Q	8,400	2013
	Q	8,400	2014
	Q	8,400	2015
	Q	8,400	2016
	Q	8,400	2017
	Q	8,400	2018
	Q	8,400	2019
	Q	8,400	2020
	Q	8,400	2021
	Q	8,400	2022
	Q	8,400	2023
	Q	8,400	2024
	Q	8,400	2025
	Q	8,400	2026
	Q	8,400	2027
	Q	8,400	2028
	Q	8,400	2029
	Q	8,400	2030
	Q	8,400	2031
	Q	8,400	2032
2033	Q	16,800	
2034	Q	16,800	
2035	Q	16,800	
2036	Q	16,800	
2037	Q	16,800	
2038	Q	16,800	
2039	Q	16,800	
2040	Q	16,800	
2041	Q	16,800	
2042	Q	16,800	
	<b>Q</b>	<b>168,000</b>	<b>Q 168,000</b>

A continuación se presentan los registros contables, para la base financiera y base fiscal:

<b>AJUSTES FISCALES</b>				
<b>CUENTAS</b>	<b>DEBE</b>		<b>HABER</b>	
Ganancias Acumuladas	Q	30,000		
Depreciación Acumulada de Inmueble			Q	30,000
Registro de la depreciación del periodo 2013	<b>Q</b>	<b>30,000</b>	<b>Q</b>	<b>30,000</b>
Depreciación de Inmueble	Q	30,000		
Depreciación Acumulada de Inmueble			Q	30,000
Registro de la depreciación del periodo 2014	<b>Q</b>	<b>30,000</b>	<b>Q</b>	<b>30,000</b>
<b>AJUSTES FINANCIEROS</b>				
Ganancias Acumuladas	Q	9,300		
Impuesto sobre la Renta Diferido Pasivo			Q	9,300
Registro del pago en exceso de ISR 2013	<b>Q</b>	<b>9,300</b>	<b>Q</b>	<b>9,300</b>
Impuesto sobre la Renta por Pagar	Q	8,400		
Impuesto sobre la Renta Diferido Pasivo			Q	8,400
Rerversión de impuesto sobre la renta por pagar según base fiscal período 2014	<b>Q</b>	<b>8,400</b>	<b>Q</b>	<b>8,400</b>

#### 4.5.6. Deterioro de Equipo de Computación

El equipo de computo de la compañía Elemento Constructivo, S.A., sufrió un 10% de deterioro del valor sobre el importe de adquisición.

<b>Vehículos</b>	<b>Costo de Adquisición</b>	<b>BASE</b>		<b>Diferencia Temporal</b>	<b>Activo por Impuesto</b>
		<b>Financiera</b>	<b>Fiscal</b>		
Equipo de Computo	Q 325,000	Q -	Q -	Q -	Q -
Pérdida por Deterioro del Valor	Q -	Q 32,500	Q -	Q 32,500	Q 9,100
<b>TOTALES</b>	<b>Q 325,000</b>	<b>Q 32,500</b>	<b>Q -</b>	<b>Q 32,500</b>	<b>Q 9,100</b>

Ref. Estado de Situación Financiera Pag. 88

Debido a que el valor de mercado al final del período 2014 disminuyó en un 10% del valor adquirido, se registra la pérdida por deterioro en la base financiera y se hace el ajuste de la depreciación de la base fiscal con relación al período restante a depreciar para revertir el efecto de la diferencia temporal por la depreciación anterior. El activo por impuesto diferido será liquidado de la siguiente manera:

<b>Descripción</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>TOTAL</b>
Deterioro (Financiera)	Q 32,500	Q -	Q -	Q 32,500
Depreciación Fiscal	Q -	Q 16,250	Q 16,250	Q 32,500
Diferencia Temporal	Q 32,500	Q (16,250)	Q (16,250)	Q -
Impuesto Diferido	Q 9,100	Q (4,550)	Q (4,550)	Q -

<b>ISR Diferido Activo</b>			
2014	Q	9,100	
			Q 4,550 2015
			Q 4,550 2016
	<b>Q</b>	<b>9,100</b>	<b>Q 9,100</b>

A continuación se presentan los registros contables para la base financiera, y para la base fiscal:

<b>AJUSTE FISCAL</b>			
Equipo de Computo	Q	32,500	
Pérdida por Deterioro del Valor			Q 32,500
Reversión de la pérdida del deterioro del valor en la base fiscal			
	<b>Q</b>	<b>32,500</b>	<b>Q 32,500</b>
<b>AJUSTES FINANCIEROS</b>			
Pérdida por Deterioro del Valor	Q	32,500	
Equipo de Computo			Q 32,500
Registro de diferencia temporal por deterioro del valor del equipo de computo			
	<b>Q</b>	<b>32,500</b>	<b>Q 32,500</b>
Impuesto sobre la Renta Activo	Q	9,100	
Impuesto sobre la Renta Gasto			Q 9,100
Rerversión de impuesto sobre la renta por pagar según base fiscal período 2014			
	<b>Q</b>	<b>9,100</b>	<b>Q 9,100</b>

#### 4.5.7. Arrendamientos Financieros

El registro del arrendamiento financiero genera una diferencia temporaria derivado a que la forma de registro es distinta en la base financiera que en la base fiscal y se debe a que la base fiscal no reconoce dicho arrendamiento financiero, a continuación se presenta:

Vehículos	Costo de Adquisición	BASE		Diferencia Temporaria	Pasivo por Impuesto Diferido
		Financiera Gasto Depreciación	Fiscal Gasto Arrendamiento		
Pick Up Nissan	Q 225,000	Q 37,500	Q 75,000	Q (37,500)	Q (10,500)
Retroexcavadoras	Q 450,000	Q 75,000	Q 75,000	Q -	Q -
<b>TOTALES</b>	<b>Q 675,000</b>	<b>Q 112,500</b>	<b>Q 150,000</b>	<b>Q (37,500)</b>	<b>Q (10,500)</b>

Ref. Estado de Situación Financiera Pag. 88

Como se muestra en el cuadro anterior, existe diferencia entre lo que se registra por depreciación de la base financiera y lo que se registra como gasto por arrendamiento del base fiscal del vehículo Pick Up Nissan por lo que se generó un pasivo por impuesto diferido, en el caso de las retroexcavadoras únicamente se reclasifica el gasto, ya que el importe registrado coinciden. A continuación se presenta la liquidación del pasivo por impuesto diferido:

Descripción	2013	2014	2015	2016	2017	2018	TOTAL
Depreciación Financiera	Q 112,500	Q 112,500	Q 112,500	Q 112,500	Q 112,500	Q 112,500	Q 675,000
Gasto Arrendamiento Fiscal	Q 150,000	Q 150,000	Q 150,000	Q 75,000	Q 75,000	Q 75,000	Q 675,000
Diferencia Temporaria	Q (37,500)	Q (37,500)	Q (37,500)	Q 37,500	Q 37,500	Q 37,500	Q -
Impuesto Diferido	Q (10,500)	Q (10,500)	Q (10,500)	Q 10,500	Q 10,500	Q 10,500	Q -

<b>ISR Diferido Pasivo</b>			
		Q	10,500 2013
		Q	10,500 2014
		Q	10,500 2015
2016	Q	10,500	
2017	Q	10,500	
2018	Q	10,500	
	<b>Q</b>	<b>31,500</b>	<b>Q 31,500</b>

A continuación se presentan los registros contables para la base financiera y la base fiscal:

<b>AJUSTE FISCAL</b>			
Ganancias Acumuladas	Q	37,500	
Depreciación Acumulada de Vehículos	Q	37,500	
Depreciación Acumulada de Maquinaria	Q	75,000	
Arrendamientos por Pagar			Q 150,000
Registro del gasto de arrendamiento financiero en la base fiscal período 2013		<b>Q 150,000</b>	<b>Q 150,000</b>
Arrendamiento Financiero -Activo-	Q	150,000	
Depreciación Acumulada de Vehículos	Q	37,500	
Depreciación Acumulada de Maquinaria	Q	75,000	
Depreciación Vehículos			Q 37,500
Depreciación Maquinaria			Q 75,000
Arrendamientos por Pagar			Q 150,000
Registro del gasto por arrendamiento financiero en la base fiscal período 2014		<b>Q 262,500</b>	<b>Q 262,500</b>
Arrendamientos por Pagar	Q	675,000	
Vehículos			Q 225,000
Maquinaria y Equipo			Q 450,000
Reclasificación de los activos en arrendamiento para efectos fiscales período 2013 y 2014		<b>Q 675,000</b>	<b>Q 675,000</b>
<b>AJUSTES FINANCIEROS</b>			
Ganancias Acumuladas	Q	11,625	
Impuesto sobre la Renta Diferido Pasivo			Q 11,625
Registro del I.S.R. Diferido Pasivo por arrendamiento financiero período 2013		<b>Q 11,625</b>	<b>Q 11,625</b>
Impuesto sobre la Renta por Pagar	Q	10,500	
Impuesto sobre la Renta Diferido Pasivo			Q 10,500
Registro del I.S.R. Diferido Pasivo por arrendamiento financiero período 2014		<b>Q 10,500</b>	<b>Q 10,500</b>

#### 4.5.8. Estimación de Cuentas Incobrables

A continuación se presenta la diferencia temporaria originada por la estimación que permite el Impuesto sobre la Renta, independientemente si existe riesgo de incobrabilidad, para la base financiera únicamente se registra cuando el existe riesgo de incobrabilidad y se puede medir con fiabilidad:

Vehículos	Saldo	BASE 2014		Diferencia Temporaria	Pasivo por Impuesto
		Financiera	Fiscal (3%)		
Cliente Proyecto "A"	Q 3,000,000	Q -	Q 90,000	Q (90,000)	Q (25,200)
Cliente Proyecto "B"	Q 1,500,000	Q -	Q 45,000	Q (45,000)	Q (12,600)
Cliente Proyecto "C"	Q 1,400,000	Q -	Q 42,000	Q (42,000)	Q (11,760)
Cliente Proyecto "D"	Q 900,000	Q -	Q 27,000	Q (27,000)	Q (7,560)
Cliente Proyecto "E"	Q 700,000	Q -	Q 21,000	Q (21,000)	Q (5,880)
<b>TOTALES</b>	<b>Q 7,500,000</b>	<b>Q -</b>	<b>Q 225,000</b>	<b>Q (225,000)</b>	<b>Q (63,000)</b>

Vehículos	Saldo	BASE 2013		Diferencia Temporaria	Pasivo por Impuesto
		Financiera	Fiscal (3%)		
Cliente Proyecto "A"	Q 1,000,000	Q -	Q 30,000	Q (30,000)	Q (8,400)
Cliente Proyecto "B"	Q 1,750,000	Q -	Q 52,500	Q (52,500)	Q (14,700)
Cliente Proyecto "C"	Q 1,500,000	Q -	Q 45,000	Q (45,000)	Q (12,600)
Cliente Proyecto "D"	Q 1,250,000	Q -	Q 37,500	Q (37,500)	Q (10,500)
<b>TOTALES</b>	<b>Q 5,500,000</b>	<b>Q -</b>	<b>Q 165,000</b>	<b>Q (165,000)</b>	<b>Q (46,200)</b>

Ref. Estado de Situación Financiera Pag. 88

Para la base financiera no se registra estimación de cuentas incobrables porque se estima que todo será recuperable, fiscalmente se registra como estimación el porcentaje máximo establecido por la ley (3%) sobre el saldo de clientes. La diferencia temporaria se genera al momento en que financieramente no se registra el gasto, esto aumenta la ganancia y crea un impuesto más alto al que se tiene por pagar, en consecuencia, se registra un pasivo por impuesto diferido.

El diferimiento de este impuesto será hasta que en la base financiera exista una estimación o pérdida por cuentas incobrables. A continuación los registros contables para la base financiera y la base fiscal:

<b>AJUSTE FISCAL</b>			
Ganancias Acumuladas	Q	165,000	
Estimación de Cuentas Incobrables			Q 165,000
Registro de la estimación de cuentas incobrables para el periodo 2013 base fiscal			
	<b>Q</b>	<b>165,000</b>	<b>Q 165,000</b>
<hr/>			
Cuentas Incobrables	Q	60,000	
Estimación de Cuentas Incobrables			Q 60,000
Registro de la estimación de cuentas incobrables para el periodo 2014 base fiscal			
	<b>Q</b>	<b>60,000</b>	<b>Q 60,000</b>
<hr/>			
<b>AJUSTES FINANCIEROS</b>			
Ganancias Acumuladas	Q	51,150	
Impuesto sobre la Renta Diferido Pasivo			Q 51,150
Registro del pasivo por impuesto diferido de cuentas incobrables período 2013 (*)			
	<b>Q</b>	<b>51,150</b>	<b>Q 51,150</b>
<hr/>			
Impuesto sobre la Renta por Pagar	Q	16,800	
Impuesto sobre la Renta Diferido Pasivo			Q 16,800
Registro del pasivo por impuesto diferido de cuentas incobrables período 2014 (**)			
	<b>Q</b>	<b>16,800</b>	<b>Q 16,800</b>
<hr/>			

(\*) La diferencia temporaria pasiva del período 2013 por valor de Q.165,000 por el 31% de la tasa Impositiva que aplica al período.

(\*\*) La diferencia temporaria pasiva del período 2014 por valor de Q.225,000 por el 28% de la tasa impositiva, menos el valor de la diferencia temporaria pasiva del período 2013 por valor de Q.51,150.

#### 4.5.9. Inventario Obsoleto

La NIIF para las PYMES menciona que toda entidad debe evaluar el deterioro del valor de los inventarios al final del período sobre el que se informa, en la compañía Elemento Constructivo, S.A. se realizó esta evaluación en el 2013 y 2014 y se observó en el período 2013 la pérdida por producto dañado, la diferencia es originada al período en que financiera y fiscalmente se registra la baja, en consecuencia, existe una diferencia temporaria. A continuación se presenta:

Vehículos	Saldo	BASE 2014		Diferencia Temporaria	Reversión de Activo por Impuesto Diferido
		Financiera	Fiscal		
850 bolsas de cemento	Q 68,000	Q -	Q 68,000	Q (68,000)	Q (19,040)
<b>TOTALES</b>	<b>Q 68,000</b>	<b>Q -</b>	<b>Q 68,000</b>	<b>Q (68,000)</b>	<b>Q (19,040)</b>

Ref. Integración Contable Pag. 94 y 95

Financieramente, la información se registra en el momento en que se reconoce el inventario obsoleto, en consecuencia, el registro se realiza en el período 2013, fiscalmente se reconoce en el momento que es autorizado por la Administración Tributaria que es durante el período 2014. A continuación se presenta como se liquida el activo por impuesto diferido:

Inventario Obsoleto	2013	2014	TOTAL
Financiera	Q 68,000	Q -	Q 68,000
Fiscal	Q -	Q 68,000	Q 68,000
Diferencia Temporaria	Q 68,000	Q (68,000)	Q -
Impuesto Diferido	Q 19,040	Q (19,040)	Q -



ISR Diferido Activo				
2013	Q	19,040		
			Q	19,040
				2014
	<b>Q</b>	<b>19,040</b>	<b>Q</b>	<b>19,040</b>

A continuación se presentan los registros contables para la base financiera y base fiscal:

AJUSTE FISCAL			
Inventarios	Q	68,000	
Ganancias Acumuladas			Q 68,000
Ajuste del inventario obsoleto por no estar documentado fiscalmente en periodo 2013	<b>Q</b>	<b>68,000</b>	<b>Q 68,000</b>
Inventario Obsoleto (Dañado)	Q	68,000	
Inventarios			Q 68,000
Ajuste del inventario obsoleto documentado en el período 2014 base fiscal	<b>Q</b>	<b>68,000</b>	<b>Q 68,000</b>
AJUSTES FINANCIEROS			
Impuesto sobre la Renta Diferido Activo	Q	21,080	
Ganancias Acumuladas			Q 21,080
Registro del pasivo por impuesto diferido de cuentas incobrables período 2013 (*)	<b>Q</b>	<b>21,080</b>	<b>Q 21,080</b>
Impuesto sobre la Renta por Pagar	Q	19,040	
Impuesto sobre la Renta Diferido Activo			Q 19,040
Registro del pasivo por impuesto diferido de cuentas incobrables período 2014 (**)	<b>Q</b>	<b>19,040</b>	<b>Q 19,040</b>

(\*) La diferencia temporaria activa del período 2013 por valor de Q.68,000 por el 31% de la tasa impositiva.

(\*\*) La reversión de la diferencia temporaria activa del período 2014 por valor de Q.68,000 por el 28% de la tasa impositiva. El punto 4.5 del presente capítulo, presenta el ajuste a la tasa impositiva que se disminuyó del período 2013 al 2014.

#### 4.5.10. Gastos no Documentados

Para la base fiscal, el Impuesto sobre la Renta hace mención que no se puede registrar como gasto deducible, aquel que no esté debidamente documentado de acuerdo a la leyes ordinarias, en consecuencia, aumenta la ganancia fiscal con relación a la ganancia financiera, ya que en ésta se registra en el momento que se reconoce la obligación. A continuación se presenta la diferencia temporaria que origina un activo por impuesto diferido:

Vehículos	Saldo	BASE 2014		Diferencia Temporaria	Activo por Impuesto Diferido
		Financiera	Fiscal		
Honorarios Legales	Q 10,000	Q 10,000	Q -	Q 10,000	Q 2,800
Limpieza y Mantenimiento	Q 12,000	Q 12,000	Q -	Q 12,000	Q 3,360
Teléfono e Internet	Q 25,000	Q 25,000	Q -	Q 25,000	Q 7,000
<b>TOTALES</b>	<b>Q 47,000</b>	<b>Q 47,000</b>	<b>Q -</b>	<b>Q 47,000</b>	<b>Q 13,160</b>

Ref. Información Contable Adicional Pag. 100

Financieramente se registró el gasto, ya que se conoce la obligación y se puede medir fiablemente, en consecuencia se originó el activo por impuesto diferido. A continuación se presenta la liquidación de la diferencia temporaria:

Inventario Obsoleto	2014	2015	TOTAL
Financiera	Q 47,000	Q -	Q 47,000
Fiscal	Q -	Q 47,000	Q 47,000
Diferencia Temporaria	Q 47,000	Q (47,000)	Q -
Impuesto Diferido	Q 13,160	Q (13,160)	Q -

ISR Diferido Activo				
2014	Q	13,160		
			Q	13,160
				2015
	<b>Q</b>	<b>13,160</b>	<b>Q</b>	<b>13,160</b>

A continuación se presentan los ajustes para la base financiera y la base fiscal:

AJUSTE FISCAL				
Cuentas por Pagar		Q	47,000	
Honorarios Profesionales				Q 10,000
Servicios Básicos				Q 37,000
Ajuste fiscal de gastos no documentados con la factura			<b>Q 47,000</b>	<b>Q 47,000</b>
AJUSTES FINANCIEROS				
Impuesto sobre la Renta Activo		Q	11,750	
Impuesto sobre la Renta Gasto				Q 11,750
Registro del activo por impuesto sobre la renta diferido del período 2014 (*)			<b>Q 11,750</b>	<b>Q 11,750</b>

(\*) La diferencia temporaria pasiva por gastos no documentados por valor de Q.47,000 por el 25% de la tasa impositiva que aplica para el período 2015. Se utilizó dicha tasa para valorar la diferencia temporaria que se liquidará en el período 2015 según el párrafo 29.19 de la Sección 29 Impuesto a las Ganancias.

#### 4.5.11. Reconocimiento de Ingresos y Costo

Es un particular caso para las entidades constructoras el reconocimiento de ingresos y costo por los contratos de construcción, ya que el método establecido por NIIF para las PYMES difiere de gran manera del método del Impuesto sobre la Renta. En la presente tesis, se origina una diferencia temporaria por el método

que se aplica en cada una de la bases para determinar el impuesto sobre la renta, a continuación se presenta:

Proyecto	BASE 2014		Diferencia Temporal	Activo por Impuesto Diferido
	Financiera	Fiscal		
Ingresos	Q 59,400,000	Q 62,000,000	Q (2,600,000)	Q (728,000)
Costo	Q 44,759,000	Q 46,810,000	Q (2,051,000)	Q (574,280)
	<b>Q 14,641,000</b>	<b>Q 15,190,000</b>	<b>Q (549,000)</b>	<b>Q (153,720)</b>

Proyecto	BASE 2013		Diferencia Temporal	Activo por Impuesto Diferido
	Financiera	Fiscal		
Ingresos	Q 32,500,000	Q 31,000,000	Q 1,500,000	Q 420,000
Costo	Q 24,525,000	Q 23,340,000	Q 1,185,000	Q 331,800
	<b>Q 57,025,000</b>	<b>Q 54,340,000</b>	<b>Q 315,000</b>	<b>Q 88,200</b>

Ref. Estado de Resultados Pag. 90

Como se observa en el cuadro anterior, difiere el método financiero de reconocimiento de ingresos por el grado de terminación de los contratos de construcción, del método fiscal de renta bruta documentada por facturación. Durante el período 2013 se originó un pasivo por impuesto diferido, ya que la ganancia financiera es mayor que la fiscal, sin embargo, para el período 2014 el efecto es contrario, ya que la ganancia financiera es menor que la fiscal, en consecuencia, se originó un activo por impuesto a la ganancias. El diferimiento se liquida en el momento que se finalizan los proyectos y se factura el 100% de los mismos. A continuación se presentan los ajustes para la base fiscal y la base financiera:

### AJUSTE FISCAL

Ganancias Acumuladas	Q 1,500,000	
Anticipo de Proyectos		Q 1,500,000
Construcciones en Proceso	Q 1,185,000	
Ganancias Acumuladas		Q 1,185,000
Registro de los ingresos y costo de venta de la base fiscal de conformidad con la facturación realizada en el período 2013	<b>Q 2,685,000</b>	<b>Q 2,685,000</b>
Clientes	Q 2,600,000	
Ingresos		Q 2,600,000
Costo de Venta	Q 2,051,000	
Cuenta por Pagar (Provisión de Proyectos)		Q 2,051,000
Registro de los ingresos y costo de venta de la base fiscal de conformidad con la facturación realizada en el período 2014	<b>Q 4,651,000</b>	<b>Q 4,651,000</b>

### AJUSTES FINANCIEROS

Ganancias Acumuladas	Q 97,650	
Impuesto sobre la Renta Diferido Pasivo		Q 97,650
Impuesto sobre la Renta Diferido Pasivo	Q 97,650	
Impuesto sobre la Renta Diferido Activo	Q 56,070	
Impuesto sobre la Renta Gasto		Q 153,720
	<b>Q 153,720</b>	<b>Q 153,720</b>

#### 4.6. Resumen de ajustes a los Estados Financieros de la base financiera para determinar los Estados Financieros de la base fiscal.

**ELEMENTO CONSTRUCTIVO, S.A.**  
**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA**  
 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014  
 (Cifras expresadas en Q.)

	NIIF para las PYMES 2014	AJUSTES		I.S.R. 2014	Ref. Pag. Ajustes
		DEBE	HABER		
<b><u>ACTIVO</u></b>	<b><u>38,150,000</u></b>			<b><u>41,309,625</u></b>	
<b><u>Corriente</u></b>	<b><u>26,400,000</u></b>			<b><u>30,258,478</u></b>	
Caja y Bancos	13,500,000			13,500,000	
Clientes (Neto) Punto No. 4.3.8, 4.3.11	7,500,000	2,600,000	225,000	9,875,000	114, 119
Cuentas por Cobrar	1,500,000			1,500,000	
Inventarios Punto No. 4.3.9	1,300,000	68,000	68,000	1,300,000	116
Créditos Fiscales	2,600,000	298,478		2,898,478	
Construcciones en Proceso Punto No. 4.3.11	0	1,185,000		1,185,000	119
<b><u>No Corriente</u></b>	<b><u>11,750,000</u></b>			<b><u>11,051,147</u></b>	
Mobiliario y Equipo	500,000			500,000	
Depreciación acumulada de Mobiliario y Equipo Punto No. 4.3.2	(125,000)		75,000	(200,000)	103
Equipo de Computación Punto No. 4.3.6	325,000	32,500		357,500	110
Depreciación acumulada Equipo de Computación Punto No. 4.3.3.	(130,000)		86,667	(216,667)	104
Vehículos Punto No. 4.3.7	750,000		225,000	525,000	112
Depreciación acumulada de Vehículos Punto No. 4.3.1, 4.3.7	(250,000)	75,000	35,000	(210,000)	101, 112
Maquinaria y Equipo Punto No. 4.3.7	12,000,000		450,000	11,550,000	112
Depreciación acumulada de Maquinaria y Equipo Punto No. 4.3.4, 4.3.7	(4,000,000)	150,000	770,000	(4,620,000)	106, 112
Inmuebles	2,800,000			2,800,000	
Depreciación acumulada de Inmuebles Punto No. 4.3.5	(120,000)		60,000	(180,000)	107
Impuesto sobre la Renta Diferido	0	745,313	0	745,313	137

**ELEMENTO CONSTRUCTIVO, S.A**  
**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA**  
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014  
(Cifras expresadas en Q.)

	NIIF para las PYMES 2014	AJUSTES		I.S.R. 2014	Ref. Pag. Ajustes
		DEBE	HABER		
<b><u>PASIVO</u></b>	<b><u>17,180,677</u></b>			<b><u>21,040,897</u></b>	
<b><u>Corriente</u></b>	<b><u>16,730,677</u></b>			<b><u>19,859,677</u></b>	
Proveedores	5,225,000			5,225,000	
Cuentas por Pagar Punto No. 4.3.7, 4.3.10, 4.3.11	475,000	722,000	2,351,000	2,104,000	112, 118, 119
Impuestos por Pagar	1,730,677			1,730,677	
Págare por Pagar a Corto Plazo	3,500,000			3,500,000	
Provisiones Laborales	300,000			300,000	
Anticipos de Proyectos Punto No 4.3.11	5,500,000		1,500,000	7,000,000	119
<b><u>No corriente</u></b>	<b><u>450,000</u></b>			<b><u>1,181,220</u></b>	
Provisión de Indemnización	450,000			450,000	
Impuesto sobre la Renta Diferido	0		731,220	731,220	137
<b><u>PATRIMONIO</u></b>	<b><u>20,969,323</u></b>			<b><u>20,268,728</u></b>	
Capital autorizado y pagado	12,212,500			12,212,500	
Ganancias Acumuladas Punto No. 4.3.1, 4.3.2, 4.3.3, 4.3.4, 4.3.5, 4.3.7, 4.3.8, 4.3.9, 4.3.11	5,035,617	2,215,833	1,551,478	4,371,262	101, 103, 104, 106 107, 112, 114, 116, 119
Reserva Legal	181,756		1,812	183,568	
Resultado del Ejercicio	3,539,451	1,812		3,501,399	
<b><u>TOTAL DE PASIVO Y PATRIMONIO</u></b>	<b><u>38,150,000</u></b>			<b><u>41,309,625</u></b>	

Nota: Se elaboró un ajuste por valor de Q.298,478 que corresponde al Impuesto sobre la Renta diferido del período 2013, en el cual se afectaron las cuentas de créditos fiscales y utilidades acumuladas.

**ELEMENTO CONSTRUCTIVO, S.A**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014  
(Cifras expresadas en Q.)

	NIIF para las PYMES 2014	AJUSTES		I.S.R. 2014	Ref. Pag. Ajustes
		DEBE	HABER		
<b>Ventas</b>	59,400,000		2,600,000	62,000,000	119
Punto No. 4.3.11					
Costo de Ventas	44,759,000	2,051,000		46,810,000	119
Punto No. 4.3.11					
<b>Margen</b>	14,641,000			15,190,000	
<b><u>Gastos de Operación</u></b>	<b><u>9,492,220</u></b>			<b><u>10,091,553</u></b>	
Sueldos y Bonificación	3,400,000			3,400,000	
Depreciación de Maquinaria y Equipo	2,000,000	385,000	75,000	2,310,000	106, 112
Punto No. 4.3.4, 4.3.7					
Prestaciones Laborales	1,422,220			1,422,220	
Honorarios Profesionales	1,100,000		10,000	1,090,000	118
Punto No. 4.3.10					
Viáticos	750,000			750,000	
Cuentas Incobrables	0	60,000		60,000	114
Punto No. 4.3.8					
Servicios Básicos	150,000		37,000	113,000	118
Punto No. 4.3.10					
Arrendamiento	0	150,000		150,000	112
Punto No. 4.3.7					
Publicidad y Propaganda	125,000			125,000	
Depreciación de Vehículos	125,000	17,500	37,500	105,000	101, 112
Punto No. 4.3.1, 4.3.7					
Garantías en Proyectos Finalizados	100,000			100,000	
Gastos Generales	100,000			100,000	
Depreciación de Equipo de Computación	65,000	43,333		108,333	104
Punto No. 4.3.3					
Depreciación de Mobiliario y Equipo	62,500	37,500		100,000	103
Punto No. 4.3.2					
Depreciación Acumulada de Inmuebles	60,000	30,000		90,000	107
Punto No. 4.3.5					
Pérdida por Deterioro del Valor	32,500		32,500	0	110
Punto No. 4.3.6					
Pérdida por Inventarios Dañados	0	68,000		68,000	116
Punto No. 4.3.9					
<b><u>Otros Ingresos y Gastos Financieros</u></b>	<b><u>(100,000)</u></b>			<b><u>(100,000)</u></b>	
Productos Financieros	200,000			200,000	
Gastos Financieros	300,000			300,000	
<b>Ganancia antes de Impuesto</b>	<b>5,048,780</b>			<b>4,998,447</b>	
Impuesto sobre la Renta	1,413,658			1,399,565	
<b>Ganancia después de Impuesto</b>	<b><u>3,635,122</u></b>			<b><u>3,598,882</u></b>	



**4.7. Ajuste de la tasa impositiva a aplicar derivado de la reducción del porcentaje fiscal establecido en el decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria para los períodos 2013, 2014 y 2015.**

A continuación se presenta el análisis de disminución de la tasa impositiva del período 2013 al 2014, pasa de ser de un 31% a un 28%:

<b>ELEMENTO CONSTRUCTIVO, S.A</b>						
<b>VARIACIÓN EN TASA IMPOSITIVA</b>						
<b>REDUCCIÓN DEL PERÍODO 2013 AL 2014</b>						
<b>(Ajuste en el período 2013)</b>						
<b>Rubro que originó la Diferencia Temporaria</b>	<b>Diferencias Temporarias</b>		<b>Impuesto</b>		<b>Ajuste a Dif. Tempo.</b>	
	<b>Activo</b>	<b>Pasivo</b>	<b>Diferido al 31%</b>	<b>Diferido al 28%</b>	<b>Activo</b>	<b>Pasivo</b>
Ventas		Q 1,500,000	Q 465,000	Q 420,000		Q 45,000
Costo de Ventas	Q 1,185,000		Q 367,350	Q 331,800	Q 35,550	
Depreciación de Maquinaria y Equipo		Q 310,000	Q 96,100	Q 86,800		Q 9,300
Cuentas Incobrables		Q 165,000	Q 51,150	Q 46,200		Q 4,950
Arrendamientos		Q 150,000	Q 46,500	Q 42,000		Q 4,500
Depreciación de Vehículos	Q 20,000		Q 6,200	Q 5,600	Q 600	
Depreciación de Equipo de Computación		Q 43,333	Q 13,433	Q 12,133		Q 1,300
Depreciación de Mobiliario y Equipo		Q 37,500	Q 11,625	Q 10,500		Q 1,125
Depreciación Acumulada de Inmuebles		Q 30,000	Q 9,300	Q 8,400		Q 900
Pérdida por Inventarios Dañados	Q 68,000		Q 21,080	Q 19,040	Q 2,040	
<b>TOTALES</b>	<b>Q 1,273,000</b>	<b>Q 2,235,833</b>	<b>Q 1,087,738</b>	<b>Q 982,473</b>	<b>Q 38,190</b>	<b>Q 67,075</b>

Existe un ajuste neto por impuestos diferidos de Q.28,885 el cual se debe realizar en la base financiera del período 2013, ya que la reducción fue aprobada en ley antes de la fecha de cierre sobre la que se informa.

A continuación se presenta el análisis de disminución de la tasa impositiva del período 2014 al 2015, pasa de ser de un 28% a un 25%:

<b>ELEMENTO CONSTRUCTIVO, S.A</b>						
<b>VARIACIÓN EN TASA IMPOSITIVA</b>						
REDUCCIÓN DEL PERÍODO 2014 AL 2015						
(Ajuste en el período 2014)						
Rubro que originó la Diferencia Temporaria	Diferencias Temporarias		Impuesto		Ajuste a Dif. Tempo.	
	Activo	Pasivo	Diferido al 28%	Diferido al 25%	Activo	Pasivo
Ventas	Q 2,600,000		Q 728,000	Q 650,000	Q 78,000	
Costo de Ventas		Q 2,051,000	Q 574,280	Q 512,750		Q 61,530
Depreciación de Maquinaria y Equipo		Q 310,000	Q 86,800	Q 77,500		Q 9,300
Honorarios Profesionales	Q 10,000		Q 2,800	Q 2,500	Q 300	
Cuentas Incobrables		Q 60,000	Q 16,800	Q 15,000		Q 1,800
Servicios Básicos	Q 37,000		Q 10,360	Q 9,250	Q 1,110	
Arrendamientos		Q 150,000	Q 42,000	Q 37,500		Q 4,500
Depreciación de Vehículos	Q 20,000		Q 5,600	Q 5,000	Q 600	
Depreciación de Equipo de Computación		Q 43,333	Q 12,133	Q 10,833		Q 1,300
Depreciación de Mobiliario y Equipo		Q 37,500	Q 10,500	Q 9,375		Q 1,125
Depreciación Acumulada de Inmuebles		Q 30,000	Q 8,400	Q 7,500		Q 900
Pérdida por Deterioro del Valor	Q 32,500		Q 9,100	Q 8,125	Q 975	
Pérdida por Inventarios Dañados		Q 68,000	Q 19,040	Q 17,000		Q 2,040
<b>TOTALES</b>	<b>Q 2,699,500</b>	<b>Q 2,749,833</b>	<b>Q 1,525,813</b>	<b>Q 1,362,333</b>	<b>Q 80,985</b>	<b>Q 82,495</b>

Existe un ajuste neto por impuestos diferidos de Q.1,510 el cual se debe realizar en la base financiera del período 2014, ya que la reducción fue aprobada en ley antes de la fecha de cierre sobre la que se informa.

A continuación se presentan los ajustes para la base financiera de los períodos 2013 y 2014 por la reducción de la tasa impositiva aprobada el Impuesto sobre la Renta antes de la fecha de cierre sobre la que se informa, de conformidad con el párrafo 29.6 y 28.18 de la sección 29 "Impuesto a las Ganancias" de la NIIF para las PYMES:

<b>AJUSTES FINANCIEROS</b>			
Impuesto sobre la Renta Diferido Pasivo	Q	67,075	
Impuesto sobre la Renta Diferido Activo			Q 38,190
Diferencial de Tasa Impositiva			Q 28,885
Ajuste a los activos y pasivos por impuestos diferidos de la disminución para el período 2013	<b>Q</b>	<b>67,075</b>	<b>Q 67,075</b>
Impuesto sobre la Renta Diferido Pasivo	Q	82,495	
Impuesto sobre la Renta Diferido Activo			Q 80,985
Diferencial de Tasa Impositiva			Q 1,510
Ajuste a los activos y pasivos por impuestos diferidos de la disminución para el período 2014	<b>Q</b>	<b>82,495</b>	<b>Q 82,495</b>

#### 4.8. Estados Financieros de Elemento Constructivo, S.A. base fiscal.

**ELEMENTO CONSTRUCTIVO, S.A**  
**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA**  
 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014 Y 2013  
 (Cifras expresadas en Q.)

	I.S.R. 2014	I.S.R. 2013	Ref.
<b><u>ACTIVO</u></b>	<b><u>40,564,312</u></b>	<b><u>33,224,667</u></b>	
<b><u>Corriente</u></b>	<b><u>30,258,478</u></b>	<b><u>20,238,000</u></b>	
Caja y Bancos	13,500,000	9,500,000	
Clientes (Neto)	9,875,000	5,335,000	Pag. 131
Cuentas por Cobrar	1,500,000	1,100,000	
Inventarios	1,300,000	1,218,000	Pag. 131
Créditos Fiscales	2,898,478	1,900,000	Pag. 132
Construcciones en Proceso	1,185,000	1,185,000	
<b><u>No Corriente</u></b>	<b><u>10,305,833</u></b>	<b><u>12,986,667</u></b>	Pag. 132
Mobiliario y Equipo	500,000	500,000	
Depreciación acumulada de Mobiliario y Equipo	(200,000)	(100,000)	
Equipo de Computación	357,500	325,000	
Depreciación acumulada Equipo de Computación	(216,667)	(108,333)	
Vehículos	525,000	525,000	
Depreciación acumulada de Vehículos	(210,000)	(105,000)	
Maquinaria y Equipo	11,550,000	11,550,000	
Depreciación acumulada de Maquinaria y Equipo	(4,620,000)	(2,310,000)	
Inmuebles	2,800,000	2,800,000	
Depreciación acumulada de Inmuebles	(180,000)	(90,000)	

**ELEMENTO CONSTRUCTIVO, S.A**  
**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA**  
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014 Y 2013  
(Cifras expresadas en Q.)

	I.S.R. 2014	I.S.R. 2013	Ref.
<b><u>PASIVO</u></b>	<b><u>20,295,583</u></b>	<b><u>16,554,820</u></b>	
<b><u>Corriente</u></b>	<b><u>19,845,583</u></b>	<b><u>16,254,820</u></b>	
Proveedores	5,225,000	2,675,000	Pag. 133
Cuentas por Pagar	2,104,000	100,000	
Impuestos por Pagar	1,716,583	779,820	Pag. 133
Págare por Pagar a Corto Plazo	3,500,000	3,000,000	Pag. 134
Provisiones Laborales	300,000	200,000	
Anticipos de Proyectos	7,000,000	9,500,000	Pag. 134
<b><u>No corriente</u></b>	<b><u>450,000</u></b>	<b><u>300,000</u></b>	
Provisión de Indemnización	450,000	300,000	
<b><u>PATRIMONIO</u></b>	<b><u>20,268,728</u></b>	<b><u>16,669,847</u></b>	
Capital autorizado y pagado	12,212,500	12,212,500	
Ganancias Acumuladas	4,371,262	3,313,915	
Reserva Legal	183,568	86,085	
Resultado del Ejercicio	3,501,399	1,057,347	
<b><u>TOTAL DE PASIVO Y PATRIMONIO</u></b>	<b><u>40,564,312</u></b>	<b><u>33,224,667</u></b>	

**ELEMENTO CONSTRUCTIVO, S.A.**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014 Y 2013  
(Cifras expresadas en Q.)

	I.S.R. 2014	I.S.R. 2013	Ref.
<b>Ventas</b>	62,000,000	31,000,000	Pag. 135
Costo de Ventas	<u>46,810,000</u>	<u>23,340,000</u>	Pag. 135
<b>Margen</b>	15,190,000	7,660,000	
<b><u>Gastos de Operación</u></b>	<b><u>10,091,553</u></b>	<b><u>6,027,613</u></b>	
Sueldos y Bonificación	3,400,000	1,600,000	
Depreciación de Maquinaria y Equipo	2,310,000	2,310,000	
Prestaciones Laborales	1,422,220	669,280	
Honorarios Profesionales	1,090,000	400,000	
Viáticos	750,000	175,000	
Cuentas Incobrables	60,000	165,000	
Servicios Básicos	113,000	80,000	
Arrendamientos	150,000	150,000	
Publicidad y Propaganda	125,000	75,000	
Depreciación de Vehículos	105,000	105,000	
Garantías en Proyectos Finalizados	100,000	0	
Gastos Generales	100,000	0	
Depreciación de Equipo de Computación	108,333	108,333	
Depreciación de Mobiliario y Equipo	100,000	100,000	
Depreciación Acumulada de Inmuebles	90,000	90,000	
Pérdida por Deterioro del Valor	0	0	
Pérdida por Inventarios Dañados	68,000	0	
<b><u>Otros Ingresos y Gastos Financieros</u></b>	<b><u>(100,000)</u></b>	<b><u>(100,000)</u></b>	
Productos Financieros	200,000	100,000	
Gastos Financieros	300,000	200,000	
<b>Ganancia antes de Impuesto</b>	<b>4,998,447</b>	<b>1,532,387</b>	
Impuesto sobre la Renta	<u>1,399,565</u>	<u>475,040</u>	
<b>Ganancia después de Impuesto</b>	<b><u>3,598,882</u></b>	<b><u>1,057,347</u></b>	

## Integración contable de Clientes (Neto)

La cartera de clientes se origina de la facturación pendiente de cobro por los proyectos en ejecución. Al 31 de diciembre se integran de la siguiente manera:

	2014		2013	
Cliente Proyecto "A"	Q	4,000,000	Q	1,000,000
Cliente Proyecto "B"	Q	1,000,000	Q	1,750,000
Cliente Proyecto "C"	Q	4,480,412	Q	1,500,000
Cliente Proyecto "D"	Q	-	Q	1,250,000
Cliente Proyecto "E"	Q	700,000	Q	-
<b>Total de Clientes</b>	<b>Q</b>	<b>10,180,412</b>	<b>Q</b>	<b>5,500,000</b>
(-) Reserva de Cuentas Incobrables	Q	(305,412)	Q	(165,000)
<b>Total</b>	<b>Q</b>	<b>9,875,000</b>	<b>Q</b>	<b>5,335,000</b>

## Integración contable de Inventarios

Al 31 de diciembre de 2014 y 2013, se integra de la siguiente manera:

	2014		2013	
Hierro y Acero	Q	562,000	Q	563,000
Ladrillos y Block	Q	325,000	Q	275,000
Cemento y Mezclas	Q	250,000	Q	268,000
Arena	Q	75,000	Q	50,000
Piedrin	Q	75,000	Q	50,000
Clavos y Tornillos	Q	5,000	Q	5,000
Tubería y Accesorios	Q	5,000	Q	5,000
Varios	Q	3,000	Q	2,000
<b>Total</b>	<b>Q</b>	<b>1,300,000</b>	<b>Q</b>	<b>1,218,000</b>

## Integración Contable de Créditos Fiscales

Al 31 de diciembre de 2014 y 2013, se tienen los siguientes créditos fiscales pendientes de liquidar:

	2014		2013	
Impuesto de Solidaridad	Q	1,050,000	Q	800,000
Impuesto sobre la Renta Trimestral	Q	950,000	Q	750,000
IVA Crédito Fiscal por Operación	Q	600,000	Q	350,000
Acreditamiento ISR Período 2013	Q	298,478	Q	-
<b>Total</b>	<b>Q</b>	<b>2,898,478</b>	<b>Q</b>	<b>1,900,000</b>

## Integración Contable de Propiedades, Planta y Equipo

	2014		Adiciones		Retiros		2013	
<b>Activo</b>								
Maquinario y Equipo	Q	11,550,000	Q	-	Q	-	Q	11,550,000
Inmuebles	Q	2,800,000	Q	-	Q	-	Q	2,800,000
Vehículos	Q	525,000	Q	-	Q	-	Q	525,000
Mobiliario y Equipo	Q	500,000	Q	-	Q	-	Q	500,000
Equipo de Computación	Q	357,500	Q	32,500	Q	-	Q	325,000
<b>Sub-Total</b>	<b>Q</b>	<b>15,732,500</b>	<b>Q</b>	<b>32,500</b>	<b>Q</b>	<b>-</b>	<b>Q</b>	<b>15,700,000</b>
<b>Depreciación Acumulada</b>								
Maquinario y Equipo	Q	(4,620,000)	Q	(2,310,000)	Q	-	Q	(2,310,000)
Inmuebles	Q	(180,000)	Q	(90,000)	Q	-	Q	(90,000)
Vehículos	Q	(210,000)	Q	(105,000)	Q	-	Q	(105,000)
Mobiliario y Equipo	Q	(200,000)	Q	(100,000)	Q	-	Q	(100,000)
Equipo de Computación	Q	(216,667)	Q	(108,334)	Q	-	Q	(108,333)
<b>Sub-Total</b>	<b>Q</b>	<b>(5,426,667)</b>	<b>Q</b>	<b>(2,713,334)</b>	<b>Q</b>	<b>-</b>	<b>Q</b>	<b>(2,713,333)</b>
<b>Total</b>	<b>Q</b>	<b>10,305,833</b>					<b>Q</b>	<b>12,986,667</b>



## Integración Contable de Proveedores

En este rubro se registran los compromisos u obligaciones adquiridos por la compañía por concepto de compra de materiales para la construcción, se encuentra integrada de la siguiente forma:

	<b>2014</b>		<b>2013</b>	
Global Concrete, S.A.	Q	1,900,000	Q	1,200,000
Aceros de Guatemala	Q	1,700,000	Q	900,000
División DMC Guatemala, S.A.	Q	1,300,000	Q	375,000
Andaequipos, S.A.	Q	325,000	Q	200,000
<b>Total</b>	<b>Q</b>	<b>5,225,000</b>	<b>Q</b>	<b>2,675,000</b>

## Integración contable de Impuestos por Pagar

Integrada por la obligaciones tributarias de la compañía originadas por el giro de sus operaciones:

	<b>2014</b>		<b>2013</b>	
Impuesto sobre la Renta Anual	Q	1,399,565	Q	475,040
Retenciones de I.S.R. Proveedores	Q	280,000	Q	270,000
Retenciones de I.S.R. Empleados	Q	25,000	Q	20,000
IVA e I.S.R. Facturas Especiales	Q	12,018	Q	14,780
<b>Total</b>	<b>Q</b>	<b>1,716,583</b>	<b>Q</b>	<b>779,820</b>

### **Integración Contable de Pagaré por Pagar a Corto Plazo**

Pagaré con el Banco de Desarrollo Rural, S.A. por valor de Q.3,500,000 a una tasa de interés anual del 14%, pagadero mediante una cuota el 1 de marzo de 2015.

### **Integración Contable de Anticipos de Proyectos**

Este rubro lo constituye el efectivo recibido de manera anticipada por los proyectos en ejecución que al 31 de diciembre de 2014 y 2013 se integran de la siguiente manera:

	<b>2014</b>		<b>2013</b>	
Proyecto "A"	Q	1,000,000	Q	2,000,000
Proyecto "B"	Q	2,500,000	Q	2,000,000
Proyecto "C"	Q	600,000	Q	2,000,000
Proyecto "D"	Q	-	Q	3,500,000
Proyecto "E"	Q	3,400,000	Q	-
<b>Total</b>	<b>Q</b>	<b>7,500,000</b>	<b>Q</b>	<b>9,500,000</b>

## Integración Contable de Ventas

Las ventas de la compañía comprenden los proyectos de construcción terminados total y parcialmente, integrados de la siguiente manera:

	2014		2013	
	Q	%	Q	%
Proyecto A	7,000,000	11%	8,000,000	26%
Proyecto B	12,000,000	19%	13,000,000	42%
Proyecto C	18,000,000	29%	6,000,000	19%
Proyecto D	16,000,000	26%	4,000,000	13%
Proyecto E	9,000,000	15%	-	0%
<b>Total</b>	<b>Q 62,000,000</b>	<b>100%</b>	<b>Q 31,000,000</b>	<b>100%</b>

## Integración Contable de Costo de Ventas

Comprende todos los costos y gastos en que la compañía incurre para la ejecución y construcción de los proyectos:

	2014		2013	
	Q	%	Q	%
Proyecto A	5,460,000	12%	6,240,000	27%
Proyecto B	8,880,000	19%	9,620,000	41%
Proyecto C	13,680,000	29%	4,560,000	20%
Proyecto D	11,680,000	25%	2,920,000	13%
Proyecto E	7,110,000	15%	-	0%
<b>Total</b>	<b>Q 46,810,000</b>	<b>100%</b>	<b>Q 23,340,000</b>	<b>100%</b>

#### 4.9. Conciliación de Estados Financieros de la base financiera y la fiscal período 2014.

**ELEMENTO CONSTRUCTIVO, S.A**  
**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA**  
 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014  
 (Cifras expresadas en Q.)

	NIIF para las PYMES 2014	I.S.R. 2014	VARIACIÓN
<b><u>ACTIVO</u></b>	<b><u>38,150,000</u></b>	<b><u>40,564,312</u></b>	
<b><u>Corriente</u></b>	<b><u>26,400,000</u></b>	<b><u>30,258,478</u></b>	
Caja y Bancos	13,500,000	13,500,000	0
Clientes (Neto)	7,500,000	9,875,000	2,375,000
Cuentas por Cobrar	1,500,000	1,500,000	0
Inventarios	1,300,000	1,300,000	0
Créditos Fiscales	2,600,000	2,898,478	298,478
Construcciones en Proceso	0	1,185,000	1,185,000
<b><u>No Corriente</u></b>	<b><u>11,750,000</u></b>	<b><u>10,305,833</u></b>	
Mobiliario y Equipo	500,000	500,000	0
Depreciación acumulada de Mobiliario y Equipo	(125,000)	(200,000)	(75,000)
Equipo de Computación	325,000	357,500	32,500
Depreciación acumulada Equipo de Computación	(130,000)	(216,667)	(86,667)
Vehículos	750,000	525,000	(225,000)
Depreciación acumulada de Vehículos	(250,000)	(210,000)	40,000
Maquinaria y Equipo	12,000,000	11,550,000	(450,000)
Depreciación acumulada de Maquinaria y Equipo	(4,000,000)	(4,620,000)	(620,000)
Inmuebles	2,800,000	2,800,000	0
Depreciación acumulada de Inmuebles	(120,000)	(180,000)	(60,000)
<b><u>PASIVO</u></b>	<b><u>17,180,677</u></b>	<b><u>20,295,584</u></b>	
<b><u>Corriente</u></b>	<b><u>16,730,677</u></b>	<b><u>19,845,584</u></b>	
Proveedores	5,225,000	5,225,000	0
Cuentas por Pagar	475,000	2,104,000	1,629,000
Impuestos por Pagar	1,730,677	1,716,584	(14,093)
Págare por Pagar a Corto Plazo	3,500,000	3,500,000	0
Provisiones Laborales	300,000	300,000	0
Anticipos de Proyectos	5,500,000	7,000,000	1,500,000
<b><u>No corriente</u></b>	<b><u>450,000</u></b>	<b><u>450,000</u></b>	
Provisión de Indemnización	450,000	450,000	0
<b><u>PATRIMONIO</u></b>	<b><u>20,969,323</u></b>	<b><u>20,268,728</u></b>	
Capital autorizado y pagado	12,212,500	12,212,500	0
Ganancias Acumuladas	5,035,617	4,371,262	(664,355)
Reserva Legal	181,756	183,568	1,812
Resultado del Ejercicio	3,539,451	3,501,399	(38,052)
<b><u>TOTAL DE PASIVO Y PATRIMONIO</u></b>	<b><u>38,150,000</u></b>	<b><u>40,564,312</u></b>	

**ELEMENTO CONSTRUCTIVO, S.A**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014  
(Cifras expresadas en Q.)

	<b>NIF para las PYMES 2014</b>	<b>I.S.R. 2014</b>	<b>DIFERENCIAS TEMPORARIAS</b>	<b>IMPUESTO DIFERIDO</b>
<b>Ventas</b>	59,400,000	62,000,000	2,600,000	728,000
Costo de Ventas	44,759,000	46,810,000	(2,051,000)	(574,280)
<b>Margen</b>	14,641,000	15,190,000		
<b><u>Gastos de Operación</u></b>	<b><u>9,492,220</u></b>	<b><u>10,091,553</u></b>		
Sueldos y Bonificación	3,400,000	3,400,000	0	0
Depreciación de Maquinaria y Equipo	2,000,000	2,310,000	(310,000)	(86,800)
Prestaciones Laborales	1,422,220	1,422,220	0	0
Honorarios Profesionales	1,100,000	1,090,000	10,000	2,800
Viáticos	750,000	750,000	0	0
Cuentas Incobrables	0	60,000	(60,000)	(16,800)
Servicios Básicos	150,000	113,000	37,000	10,360
Arrendamientos	0	150,000	(150,000)	(42,000)
Publicidad y Propaganda	125,000	125,000	0	0
Depreciación de Vehículos	125,000	105,000	20,000	5,600
Garantías en Proyectos Finalizados	100,000	100,000	0	0
Gastos Generales	100,000	100,000	0	0
Depreciación de Equipo de Computación	65,000	108,333	(43,333)	(12,133)
Depreciación de Mobiliario y Equipo	62,500	100,000	(37,500)	(10,500)
Depreciación Acumulada de Inmuebles	60,000	90,000	(30,000)	(8,400)
Pérdida por Deterioro del Valor	32,500	0	32,500	9,100
Pérdida por Inventarios Dañados	0	68,000	(68,000)	(19,040)
<b><u>Otros Ingresos y Gastos Financieros</u></b>	<b><u>(100,000)</u></b>	<b><u>(100,000)</u></b>		
Productos Financieros	200,000	200,000	0	0
Gastos Financieros	300,000	300,000	0	0
<b>Ganancia antes de Impuesto</b>	<b>5,048,780</b>	<b>4,998,447</b>		
Impuesto sobre la Renta	1,413,658	1,399,565		
<b>Ganancia después de Impuesto</b>	<b><u>3,635,122</u></b>	<b><u>3,598,882</u></b>		
			<b>SUMA DE VARIACIÓN</b>	
			<b>(50,333)</b>	<b>(14,093)</b>
			Impuesto Diferido Activo 2014	731,220
			Impuesto Diferido Pasivo 2014	(745,313)
			Total de Impuesto Diferido	<b><u>(14,093)</u></b>

**ELEMENTO CONSTRUCTIVO, S.A**  
**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA**  
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013  
(Cifras expresadas en Q.)

	NIIF para las PYMES 2013	I.S.R. 2013	VARIACIÓN
<b><u>ACTIVO</u></b>	<b><u>33,212,500</u></b>	<b><u>33,224,667</u></b>	
<b><u>Corriente</u></b>	<b><u>19,150,000</u></b>	<b><u>20,238,000</u></b>	
Caja y Bancos	9,500,000	9,500,000	0
Clientes (Neto)	5,500,000	5,335,000	(165,000)
Cuentas por Cobrar	1,100,000	1,100,000	0
Inventarios	1,150,000	1,218,000	68,000
Créditos Fiscales	1,900,000	1,900,000	0
Construcciones en Proceso	0	1,185,000	1,185,000
<b><u>No Corriente</u></b>	<b><u>14,062,500</u></b>	<b><u>12,986,667</u></b>	
Mobiliario y Equipo	500,000	500,000	0
Depreciación acumulada de Mobiliario y Equipo	(62,500)	(100,000)	(37,500)
Equipo de Computación	325,000	325,000	0
Depreciación acumulada Equipo de Computación	(65,000)	(108,333)	(43,333)
Vehículos	750,000	525,000	(225,000)
Depreciación acumulada de Vehículos	(125,000)	(105,000)	20,000
Maquinaria y Equipo	12,000,000	11,550,000	(450,000)
Depreciación acumulada de Maquinaria y Equipo	(2,000,000)	(2,310,000)	(310,000)
Inmuebles	2,800,000	2,800,000	0
Depreciación acumulada de Inmuebles	(60,000)	(90,000)	(30,000)
<b><u>PASIVO</u></b>	<b><u>15,878,298</u></b>	<b><u>16,554,820</u></b>	
<b><u>Corriente</u></b>	<b><u>15,578,298</u></b>	<b><u>16,254,820</u></b>	
Proveedores	2,675,000	2,675,000	0
Cuentas por Pagar	625,000	100,000	(525,000)
Impuestos por Pagar	1,078,298	779,820	(298,478)
Págare por Pagar a Corto Plazo	3,000,000	3,000,000	0
Provisiones Laborales	200,000	200,000	0
Anticipos de Proyectos	8,000,000	9,500,000	1,500,000
<b><u>No corriente</u></b>	<b><u>300,000</u></b>	<b><u>300,000</u></b>	
Provisión de Indemnización	300,000	300,000	0
<b><u>PATRIMONIO</u></b>	<b><u>17,334,202</u></b>	<b><u>16,669,847</u></b>	
Capital autorizado y pagado	12,212,500	12,212,500	0
Ganancias Acumuladas	3,313,915	3,313,915	0
Reserva Legal	86,085	52,867	(33,218)
Resultado del Ejercicio	1,721,702	1,090,565	(631,137)
<b><u>PATRIMONIO Y PASIVO</u></b>	<b><u>33,212,500</u></b>	<b><u>33,224,667</u></b>	

**ELEMENTO CONSTRUCTIVO, S.A**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013  
(Cifras expresadas en Q.)

	NIIF para las PYMES 2013	I.S.R. 2013	DIFERENCIAS TEMPORARIAS	IMPUESTO DIFERIDO
<b>Ventas</b>	32,500,000	31,000,000	1,500,000	465,000
Costo de Ventas	24,525,000	23,340,000	(1,185,000)	(367,350)
<b>Margen</b>	<u>7,975,000</u>	<u>7,660,000</u>		
<b><u>Gastos de Operación</u></b>	<b><u>5,379,780</u></b>	<b><u>6,027,613</u></b>		
Sueldos y Bonificación	1,600,000	1,600,000	0	0
Depreciación de Maquinaria y Equipo	2,000,000	2,310,000	310,000	96,100
Prestaciones Laborales	669,280	669,280	0	0
Honorarios Profesionales	400,000	400,000	0	0
Viáticos	175,000	175,000	0	0
Cuentas Incobrables	0	165,000	165,000	51,150
Servicios Básicos	80,000	80,000	0	0
Arrendamientos	0	150,000	150,000	46,500
Publicidad y Propaganda	75,000	75,000	0	0
Depreciación de Vehículos	125,000	105,000	(20,000)	(6,200)
Garantías en Proyectos Finalizados	0	0	0	0
Gastos Generales	0	0	0	0
Depreciación de Equipo de Computación	65,000	108,333	43,333	13,433
Depreciación de Mobiliario y Equipo	62,500	100,000	37,500	11,625
Depreciación Acumulada de Inmuebles	60,000	90,000	30,000	9,300
Pérdida por Deterioro del Valor	0	0	0	0
Pérdida por Inventarios Dañados	68,000	0	(68,000)	(21,080)
<b><u>Otros Ingresos y Gastos Financieros</u></b>	<b><u>(100,000)</u></b>	<b><u>(100,000)</u></b>		
Productos Financieros	100,000	100,000	0	0
Gastos Financieros	200,000	200,000	0	0
<b>Ganancia antes de Impuesto</b>	<b>2,495,220</b>	<b>1,532,387</b>		
Impuesto sobre la Renta	773,518	475,040		
<b>Ganancia después de Impuesto</b>	<b><u>1,721,702</u></b>	<b><u>1,057,347</u></b>		
			<b>SUMA DE VARIACIÓN</b>	<b>962,833</b>
			Impuesto Diferido Activo 2013	686,908
			Impuesto Diferido Pasivo 2013	(388,430)
			Total de Impuesto Diferido	<b><u>298,478</u></b>

#### 4.10. Integración de Impuestos Diferidos Activos y Pasivos.

La integración de los impuestos diferidos activos y pasivos del año 2013 es la siguiente:

Rubro de Diferencia Temporaria	2013	
	Activo	Pasivo
Depre de Vehículos	Q 5,425	Q -
Depre de Mobiliario y Equipo	Q 11,625	Q -
Depre de Equipo de Computo	Q 13,433	Q -
Depre de Maquinaria y Equipo	Q 119,350	Q -
Depre de Inmuebles	Q 9,300	Q -
Arrendamientos	Q 11,625	Q -
Cuentas Incobrables	Q 51,150	Q -
Inventario Obsoleto	Q -	Q 21,080
Ingresos	Q 465,000	Q -
Costo de Ventas	Q -	Q 367,350
<b>TOTALES</b>	<b>Q 686,908</b>	<b>Q 388,430</b>

La integración de los impuestos diferidos activos y pasivos del año 2014 es la siguiente:

Rubro de Diferencia Temporaria	2014	
	Activo	Pasivo
Depre de Vehículos	Q -	Q 4,900
Depre de Mobiliario y Equipo	Q -	Q 10,500
Depre de Equipo de Computo	Q -	Q 12,133
Depre de Maquinaria y Equipo	Q -	Q 107,800
Depre de Inmuebles	Q -	Q 8,400
Deterioro de Computo	Q 9,100	Q -
Arrendamientos	Q -	Q 10,500
Cuentas Incobrables	Q -	Q 16,800
Inventario Obsoleto	Q (19,040)	Q -
Gastos Operativos	Q 13,160	Q -
Ingresos	Q 728,000	Q -
Costo de Ventas	Q -	Q 574,280
<b>TOTALES</b>	<b>Q 731,220</b>	<b>Q 745,313</b>



#### **4.11. Informe de Asesoría en la determinación del Impuesto sobre la Renta Diferido de Elemento Constructivo, S.A.**

Guatemala, 20 de Marzo de 2015.

Lic. Juan Carlos Escobedo,  
Gerente General  
Elemento Constructivo, S.A.  
Presente.

Estimado Lic Escobedo:

Atentamente presentamos a Usted el informe sobre el análisis del Impuesto sobre la Renta Diferido de Elemento Constructivo, S.A. por el período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014.

Se ha examinado la información contable y el cumplimiento de las políticas adoptadas por la compañía en la elaboración de los Estados Financieros.

Este informe presenta las observaciones en las diferentes áreas de los Estados Financieros, en cuanto a las diferencias entre la base financiera y la base fiscal, así como las correspondientes recomendaciones que a mí criterio deben ser tomadas en consideración para mejorar los flujos de efectivo y simplificar los procesos contables en la determinación del Impuesto sobre la Renta.

Sin otro en particular.

Atentamente,

Ronny Palacios  
Socio Director

## **ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO**

A continuación se presentarán las observaciones y recomendaciones de los rubros de los Estados Financieros en base a NIIF PYMES sobre los cuales se realizó ajuste para efectos de la determinación del Impuesto sobre la Renta por Pagar (Base Fiscal). Para efectos de la presente tesis, se omitirán los cuadros donde se hace el cálculo de las diferencias temporarias y los activos y pasivos por impuestos diferidos; se colocará una referencia a la página donde se encuentra dicho cuadro. En todo informe, debe incluir el cuadro de cálculo, las observaciones y recomendaciones en cada caso, la integración de los activos y pasivos por impuestos diferidos y un estado financiero comparativo donde presente dichas situaciones.

### **1. Depreciación de Vehículos**

Se determinó una diferencia temporaria de Q.17,500 en el cálculo de la depreciación de vehículos. (Ver Pág. 101)

Nota: El valor total de vehículos, según los Estados Financieros proporcionados por el cliente, ascienden a Q.750,000, sin embargo, existe un vehículo adquirido por arrendamiento financiero, el cual tiene un valor de Q.225,000 el que se analizó en un punto específico.

#### **Observación:**

La variación en la vida útil de la base financiera y base fiscal origina la diferencia temporaria que aplicado a la tasa impositiva del 28% genera un pasivo por impuesto diferido de Q.4,900.

Base Financiera: Según la sección 17, párrafo 18 de la NIIF para PYMES, la depreciación se realiza en base a su vida útil que es de 6 años.

Base Fiscal: Según el art. 28 del decreto 10-2012, la depreciación de vehículos se realiza por el 20% (5 años vida útil).

**Recomendación:**

Para evitar la diferencia temporaria en el impuesto sobre la renta, la compañía puede solicitar a la Administración Tributaria, cambiar la vida útil de depreciación de los vehículos y que estos se deprecien a 6 años.

**2. Depreciación de Mobiliario y Equipo**

Se determinó una diferencia temporaria de Q.37,500 en el cálculo de la depreciación de mobiliario y equipo. (Ver Pág. 103)

**Observación**

La variación en la vida útil de la base financiera y base fiscal origina la diferencia temporaria que aplicado a la tasa impositiva del 28% genera un pasivo por impuesto diferido de Q.10,500.

Base Financiera: Según la sección 17, párrafo 18 de la NIIF para PYMES, la depreciación se realiza en base a su vida útil que es de 8 años.

Base Fiscal: Según el art. 28 del decreto 10-2012, la depreciación de mobiliario y equipo se realiza por el 20% (5 años vida útil).

**Recomendación:**

Para evitar la diferencia temporaria en el impuesto sobre la renta, la compañía puede solicitar a la Administración Tributaria, cambiar la vida útil de depreciación del mobiliario y equipo y que estos se deprecien a 8 años.

### **3. Depreciación de Equipo de Computación**

Se determinó una diferencia temporaria de Q.43,333 en el cálculo de la depreciación de equipo de computación. (Ver Pág. 104)

#### **Observación:**

La variación en la vida útil de la base financiera y base fiscal origina la diferencia temporaria que aplicado a la tasa impositiva del 28% genera un pasivo por impuesto diferido de Q.12,133.

Base Financiera: Según la sección 17, párrafo 18 de la NIIF para PYMES, la depreciación se realiza en base a su vida útil que es de 5 años.

Base Fiscal: Según el art. 28 del decreto 10-2012, la depreciación de mobiliario y equipo se realiza por el 33.33% (3 años vida útil).

#### **Recomendación:**

Para evitar la diferencia temporaria en el impuesto sobre la renta, la compañía puede solicitar a la Administración Tributaria, cambiar la vida útil de depreciación del mobiliario y equipo y que estos se deprecien a 5 años.

### **4. Depreciación de Maquinaria y Equipo**

Se determinó una diferencia temporaria de Q.385,000 en el cálculo de la depreciación de maquinaria y equipo. (Ver Pág. 106)

Nota: La variación de Q.450,000 con respecto a la integración contable, corresponde a las dos retroexcavadoras que se adquirieron por arrendamiento financiero, el análisis se presenta por separado

**Observación:**

La variación en la vida útil de la base financiera y base fiscal origina la diferencia temporaria que aplicado a la tasa impositiva del 28% genera un pasivo por impuesto diferido de Q.107,800.

Base Financiera: Según la sección 17, párrafo 18 de la NIIF para PYMES, la depreciación se realiza en base a su vida útil que es de 6 años.

Base Fiscal: Según el art. 28 del decreto 10-2012, la depreciación de maquinaria y equipo se realiza por el 20% (5 años vida útil).

**Recomendación:**

Por la materialidad que constituye el rubro, la compañía debe de cambiar la vida útil de depreciación y que se realice a 5 años (base financiera) con el objetivo de aprovechar el gasto para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta. Después de finalizar la vida útil de la maquinaria, debe contratar a un experto para determinar el valor razonable del activo y proceder a la revaluación, con el objetivo de dar valor en libros y registrar nuevamente un gasto por depreciación.

**5. Depreciación de Inmuebles**

Se determinó una diferencia temporaria de Q.30,000 en el cálculo de la depreciación de inmuebles. (Ver Pág. 107)

**Observación:**

La variación en la vida útil de la base financiera y base fiscal origina la diferencia temporaria que aplicado a la tasa impositiva del 28% genera un pasivo por impuesto diferido de Q.8,400.

Base Financiera: Según la sección 17, párrafo 18 de la NIIF para PYMES, la depreciación se realiza en base a su vida útil que es de 30 años.

Base Fiscal: Según el art. 28 del decreto 10-2012, la depreciación de inmuebles se realiza por el 5% (20 años vida útil).

**Recomendación:**

Para evitar la diferencia temporaria en el impuesto sobre la renta, la compañía puede solicitar a la Administración Tributaria, cambiar la vida útil de depreciación del inmueble y que éste se deprecie a 30 años.

**6. Depreciación de Equipo de Computación**

Se determinó una diferencia temporaria de Q.32,500 por pérdida de deterioro del valor del importe del equipo de cómputo. (Ver Pág. 104)

**Observación:**

La diferencia temporaria se origina por el reconocimiento de una pérdida que, financieramente se reconoce por el deterioro del valor, sin embargo, para la base fiscal no existe regulación, en consecuencia, produce un activo por impuesto diferido de Q.9,100.

Base Financiera: según la sección 27, párrafo 5 de la NIIF para PYMES, se reconoce pérdida por deterioro del valor, ya que el valor que se puede recuperar por el equipo de cómputo es inferior al valor en libros. El valor a recuperar fue determinado por un experto.

Base Fiscal: No existe regulación para la situación planteada desde el punto de vista de la NIIF para PYMES.

**Recomendación:**

Se debe asignar un valor residual al equipo de cómputo equivalente al importe a recuperar después de un tiempo específico que determine la Administración que perdurará el equipo en la compañía, con el objetivo de establecer el valor a depreciar y no considerar una pérdida por deterioro del valor.

**7. Arrendamiento Financiero**

Se determinó una diferencia temporaria de Q.37,500 entre la depreciación gasto de la base financiera y la renta de la base fiscal. (Ver Pág. 112)

**Observación:**

La diferencia temporaria se origina por la variación en el período, entre la vida útil del bien en arrendamiento financiero (base financiera) y el tiempo de duración del contrato de arrendamiento (base fiscal), ya que en la primera se registra el gasto por depreciación y en la segunda se registra el gasto por la renta mensual.

Base Financiera: Según la sección 20, párrafo 20.12 y sección 17, párrafo 18 de la NIIF para PYMES, los arrendamientos financieros se contabilizará la depreciación gasto durante el período de vida útil del bien arrendado, solo si éste es con opción a compra.

Base Fiscal: como parte de los gastos deducibles que menciona el decreto 10-2012 en su artículo 21, el gasto por arrendamiento financiero.

**Comentario :**

La diferencia temporaria persistirá hasta en el momento que la legislación guatemalteca reconozca como operación contable, el arrendamiento financiero y lo que éste conlleva para su reconocimiento en el estado de situación financiera.

## **8. Provisión de Cuentas Incobrables**

Se determinó una diferencia temporaria de Q.225,000 por la contabilización de una estimación en la base fiscal. (Ver Pág. 114)

### **Observación:**

La diferencia temporaria se origina por la política contable (base fiscal) que se tiene de elaborar una provisión de cuentas incobrables, lo que genera un pasivo por impuesto de Q.63,000.

Base Financiera: Según la sección 21, párrafo 4 de la NIIF para PYMES, no se reconoce una provisión de cuentas incobrables, ya que la compañía tiene un sistema efectivo de cobro.

Base Fiscal: Según el artículo 21, numeral 20 permite establecer una provisión de cuentas incobrables de hasta un 3% sobre la cartera de clientes.

### **Recomendación:**

Como parte de una planificación tributaria, la compañía debe seguir provisionando las cuentas incobrables para diferir, hasta en el momento que el saldo de la cartera sea cero, el pago del impuesto sobre la renta, en consecuencia, aumentará sus flujos de efectivo.

## **9. Inventarios Obsoletos**

Se determinó una diferencia temporaria de Q.68,000 derivado al período en que se sucede el hecho de deterioro del valor de los inventarios. (Ver Pág. 116)



**Observación:**

La diferencia temporaria se originó por la falta de documentación del gasto por obsolescencia de inventario en el período 2013, lo que ocasionó que éste se reconociera para el período 2014 en la base fiscal, en consecuencia, se determinó un activo por impuesto diferido de Q.19,040.

Base Financiera: Según la sección 27, párrafo 2 de la NIIF para PYMES se reconoció el deterioro del valor de los inventarios por obsolescencia para el período 2013.

Base Fiscal: Según el artículo 23, literal d) serán costos no deducibles del impuesto para el período 2013 los que no estén respaldados por la documentación correspondiente. La Administración Tributaria proporcionó acta por el inventario obsoleto hasta el período 2014.

**Recomendación:**

Cuando ocurran hechos que requieren de un proceso para su documentación y que dependan de una autoridad competente, éstos pueden ser provisionados en el período en que se ocurran, con el objetivo de evitar el diferimiento del impuesto sobre la renta.

**10. Gastos no Documentados**

Se determinó una diferencia temporaria de Q.47,000 derivado al período de registro de los gastos conforme a la fecha del documento. (Ver Pág. 118)

**Observación:**

La diferencia temporaria se originó derivado a la falta de documentación de soporte de los gastos para la base fiscal, en consecuencia, se determinó un activo por impuesto diferido de Q.13,160.

Base Financiera: Según la sección 2, párrafo 42, se reconocieron los gastos en el período 2014, ya que la compañía utilizó flujos de efectivo para saldar la cuenta por pagar.

Base Fiscal: Según el artículo 23, literal d), no se reconocen los gastos, ya que no están debidamente documentados con las facturas correspondientes.

**Recomendación:**

Para que los gastos sean reconocidos como parte del resultado de un período, deben contener la documentación de soporte correspondiente, para efectos del Impuesto sobre la Renta, las facturas constituyen dicho soporte, sin embargo, cuando el proveedor no proporciona las mismas derivado a que no es contribuyente del impuesto, debe emitirse factura especial y en el caso de que por algún atraso no se haya entregado, se debe dejar una provisión del mismo para aprovechar y disminuir el pago del impuesto.

**11. Reconocimiento de Ingreso y Costo**

Se determinó una diferencia temporaria de Q.549,000 para el período 2014 por el método de reconocimiento de ingresos y costos propios de un régimen de constructoras. (Ver Pág. 119)

**Observación:**

La diferencia temporaria se origina por el método de reconocimiento de ingresos, en el qué, la base fiscal no tiene un fundamento lógico contable para registrar los ingresos como parte del resultado del período, ya que éstos se realizan de forma en como más le convenga al cliente y a la compañía.

Base Financiera: Según la sección 23, párrafo 17 de la NIIF para PYMES se reconocen los ingresos de acuerdo al grado de terminación de cada proyecto.

Base Fiscal: De acuerdo al método establecido por la compañía, ante la Administración Tributaria, se reconoce los ingresos de conformidad con la facturación de cada proyecto y los costos que estén asociados en proporción a ésta. Dicho método se indica en el artículo 10 del decreto 19-2013.

### Recomendación:

La compañía debe cambiar las cláusulas contractuales con el cliente, de manera que la facturación se realice de conformidad al grado de avance o terminación de la construcción con el objetivo de presentar la realidad de la compañía a la fecha de cierre y evitar la diferencia temporaria en la determinación del Impuesto sobre la Renta.

### RESUMEN DE LAS DIFERENCIAS

Para el período 2014, existe un saldo de pasivo por impuesto a las ganancias de Q.14,093:

Rubro de Diferencia Temporaria	2014	
	Activo	Pasivo
Depre de Vehículos	Q -	Q 4,900
Depre de Mobiliario y Equipo	Q -	Q 10,500
Depre de Equipo de Computo	Q -	Q 12,133
Depre de Maquinaria y Equipo	Q -	Q 107,800
Depre de Inmuebles	Q -	Q 8,400
Deterioro de Computo	Q 9,100	Q -
Arrendamientos	Q -	Q 10,500
Cuentas Incobrables	Q -	Q 16,800
Inventario Obsoleto	Q (19,040)	Q -
Gastos Operativos	Q 13,160	Q -
Ingresos	Q 728,000	Q -
Costo de Ventas	Q -	Q 574,280
<b>TOTALES</b>	<b>Q 731,220</b>	<b>Q 745,313</b>

## ESTADO FINANCIERO COMPARATIVO CON RESUMEN DE VARIACIONES E IMPUESTOS DIFERIDOS

**ELEMENTO CONSTRUCTIVO, S.A.**  
**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA**  
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014  
(Cifras expresadas en Q.)

	NIIF para las PYMES 2014	I.S.R. 2014	VARIACIÓN
<b><u>ACTIVO</u></b>	<b><u>38,150,000</u></b>	<b><u>40,564,312</u></b>	
<b><u>Corriente</u></b>	<b><u>26,400,000</u></b>	<b><u>30,258,478</u></b>	
Caja y Bancos	13,500,000	13,500,000	0
Clientes (Neto)	7,500,000	9,875,000	2,375,000
Cuentas por Cobrar	1,500,000	1,500,000	0
Inventarios	1,300,000	1,300,000	0
Créditos Fiscales	2,600,000	2,898,478	298,478
Construcciones en Proceso	0	1,185,000	1,185,000
<b><u>No Corriente</u></b>	<b><u>11,750,000</u></b>	<b><u>10,305,833</u></b>	
Mobiliario y Equipo	500,000	500,000	0
Depreciación acumulada de Mobiliario y Equipo	(125,000)	(200,000)	(75,000)
Equipo de Computación	325,000	357,500	32,500
Depreciación acumulada Equipo de Computación	(130,000)	(216,667)	(86,667)
Vehículos	750,000	525,000	(225,000)
Depreciación acumulada de Vehículos	(250,000)	(210,000)	40,000
Maquinaria y Equipo	12,000,000	11,550,000	(450,000)
Depreciación acumulada de Maquinaria y Equipo	(4,000,000)	(4,620,000)	(620,000)
Inmuebles	2,800,000	2,800,000	0
Depreciación acumulada de Inmuebles	(120,000)	(180,000)	(60,000)
<b><u>PASIVO</u></b>	<b><u>17,180,677</u></b>	<b><u>20,295,584</u></b>	
<b><u>Corriente</u></b>	<b><u>16,730,677</u></b>	<b><u>19,845,584</u></b>	
Proveedores	5,225,000	5,225,000	0
Cuentas por Pagar	475,000	2,104,000	1,629,000
Impuestos por Pagar	1,730,677	1,716,584	(14,093)
Págare por Pagar a Corto Plazo	3,500,000	3,500,000	0
Provisiones Laborales	300,000	300,000	0
Anticipos de Proyectos	5,500,000	7,000,000	1,500,000
<b><u>No corriente</u></b>	<b><u>450,000</u></b>	<b><u>450,000</u></b>	
Provisión de Indemnización	450,000	450,000	0
<b><u>PATRIMONIO</u></b>	<b><u>20,969,323</u></b>	<b><u>20,268,728</u></b>	
Capital autorizado y pagado	12,212,500	12,212,500	0
Ganancias Acumuladas	5,035,617	4,371,262	(664,355)
Reserva Legal	181,756	183,568	1,812
Resultado del Ejercicio	3,539,451	3,501,399	(38,052)
<b><u>TOTAL DE PASIVO Y PATRIMONIO</u></b>	<b><u>38,150,000</u></b>	<b><u>40,564,312</u></b>	

**ELEMENTO CONSTRUCTIVO, S.A**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014  
(Cifras expresadas en Q.)

	<b>NIIF para las PYMES 2014</b>	<b>I.S.R. 2014</b>	<b>DIFERENCIAS TEMPORARIAS</b>	<b>IMPUESTO DIFERIDO</b>
<b>Ventas</b>	59,400,000	62,000,000	2,600,000	728,000
Costo de Ventas	44,759,000	46,810,000	(2,051,000)	(574,280)
<b>Margen</b>	<u>14,641,000</u>	<u>15,190,000</u>		
<b><u>Gastos de Operación</u></b>	<b><u>9,492,220</u></b>	<b><u>10,091,553</u></b>		
Sueldos y Bonificación	3,400,000	3,400,000	0	0
Depreciación de Maquinaria y Equipo	2,000,000	2,310,000	(310,000)	(86,800)
Prestaciones Laborales	1,422,220	1,422,220	0	0
Honorarios Profesionales	1,100,000	1,090,000	10,000	2,800
Viáticos	750,000	750,000	0	0
Cuentas Incobrables	0	60,000	(60,000)	(16,800)
Servicios Básicos	150,000	113,000	37,000	10,360
Arrendamientos	0	150,000	(150,000)	(42,000)
Publicidad y Propaganda	125,000	125,000	0	0
Depreciación de Vehículos	125,000	105,000	20,000	5,600
Garantías en Proyectos Finalizados	100,000	100,000	0	0
Gastos Generales	100,000	100,000	0	0
Depreciación de Equipo de Computación	65,000	108,333	(43,333)	(12,133)
Depreciación de Mobiliario y Equipo	62,500	100,000	(37,500)	(10,500)
Depreciación Acumulada de Inmuebles	60,000	90,000	(30,000)	(8,400)
Pérdida por Deterioro del Valor	32,500	0	32,500	9,100
Pérdida por Inventarios Dañados	0	68,000	(68,000)	(19,040)
<b><u>Otros Ingresos y Gastos Financieros</u></b>	<b><u>(100,000)</u></b>	<b><u>(100,000)</u></b>		
Productos Financieros	200,000	200,000	0	0
Gastos Financieros	300,000	300,000	0	0
<b>Ganancia antes de Impuesto</b>	<b>5,048,780</b>	<b>4,998,447</b>		
Impuesto sobre la Renta	1,413,658	1,399,565		
<b>Ganancia después de Impuesto</b>	<b><u>3,635,122</u></b>	<b><u>3,598,882</u></b>		
			<b>SUMA DE VARIACIÓN</b>	<b>(14,093)</b>
			Impuesto Diferido Activo 2014	731,220
			Impuesto Diferido Pasivo 2014	(745,313)
			Total de Impuesto Diferido	<b><u>(14,093)</u></b>

## CONCLUSIONES

1. En respuesta al plan de investigación, si se comprobó la hipótesis derivado de que el Impuesto sobre la Renta Diferido en una compañía constructora de edificios propiedad de terceros, que adoptó como principios contables, la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, se origina por la diferencia de criterio en el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos, costos y gastos entre la base fiscal (Impuesto sobre la Renta) y la base financiera (NIIF para las PYMES) en un período determinado sobre el que se informa. Efecto de esas diferencias de criterio, son las diferencias temporarias, de donde surgen activos o pasivos por impuestos diferidos que aplicados al impuesto corriente, se determina el impuesto sobre la renta por pagar.
2. Es importante, que para elaborar los registros contables de una compañía constructora con base en principios contables contenidos en el Impuesto sobre la Renta, se debe tener definido el régimen tributario del Impuesto sobre la Renta y en el caso especial de las constructoras, el método de reconocimiento de ingresos y sus costos estimados al grado de terminación de los contratos de construcción de conformidad al tipo de construcción y tiempo de liquidación de las operaciones.
3. Es importante comprender que en una compañía constructora es importante analizar la relación que existe entre el grado de terminación del proyecto, los ingresos y costos estimados registrados en resultados y el financiamiento de los contratos de construcción, ya que de esto depende el éxito o fracaso en obtener beneficios económicos futuros, derivado del alto costo que conlleva trabajar con fondos propios, un proyecto desfinanciado y con proyecciones a pérdidas.

4. El Contador Público y Auditor en el ejercicio de la profesión, tiene una papel muy importante al determinar el Impuesto sobre la Renta de una compañía constructora que se encuentra inscrita en el régimen tributario de renta bruta facturada y que aplica la NIIF para las PYMES, ya que de él depende la correcta aplicación de criterio para la base financiera y para la base fiscal y presentar razonablemente las cifras en los estados financieros que cumplan los intereses de los socios para la toma de decisiones y de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- como ente fiscalizador.

## RECOMENDACIONES

1. El departamento de contabilidad debe implementar un control adecuado de los activos y pasivos por Impuesto sobre la Renta Diferido generados en una compañía constructora de edificios propiedad de terceros en el régimen tributario de renta bruta documentada por facturación que aplica la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, por medio de integraciones al final del período sobre el que se informa con las diferencias temporarias determinadas y liquidadas a través del tiempo, o por medio de un auxiliar donde se registren al momento de que éstos se generen.
2. La Gerencia General y el departamento contable, deben tener capacitaciones sobre los métodos de reconocimiento de ingresos, costos y gastos de las entidades que se dedican a actividades de construcción que menciona el Decreto 19-2013 y Decreto 10-2012, con el fin de identificar oportunamente las diferencias temporarias que se generan cuando se aplica la NIIF para las PYMES en cada período sobre el que se informa.
3. El departamento contable en coordinación con el departamento de operación y ejecución de proyectos, deben implementar procedimientos analíticos y constantes, que determinen durante su ejecución, la ganancia deseada de un proyecto o la pérdida que este pueda tener de manera anticipada, con base al grado de terminación en un plazo de tiempo determinado, con el fin de obtener información financiera fiable y tomar decisiones de continuar o modificar el contrato y que puedan representar un alto costo financiero al importe del contrato de construcción.
4. El Contador Público y Auditor, en observancia del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas



Internacionales de Ética de Contadores, deberá actuar con la suficiente especialización en las responsabilidades atribuidas, en consecuencia, debe obtener el nivel adecuado de instrucción, por medio de actualizaciones y capacitaciones, sobre la NIIF para las PYMES y las leyes vigentes en Guatemala para la correcta aplicación de criterios en la determinación del Impuesto sobre la Renta de una entidad constructora bajo el régimen tributario de renta bruta documentada por medio de facturas.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Asamblea General Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Reformada por acuerdo legislativo 18-93. Versión Electrónica. 76 Págs.
2. Asociación Bancaria de Guatemala. Informe de la Construcción. Sector 4. Edición marzo 2013. 6 Págs.
3. Congreso de la República de Guatemala. Código de Trabajo. Decreto 1441. Versión Electrónica. 192 Págs.
4. Congreso de la República de Guatemala. Código Penal. Decreto 17-73 Versión Electrónica. 118 Págs.
5. Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario y sus reformas. Decreto 6-92. Versión Electrónica. 63 Págs.
6. Congreso de la República de Guatemala. Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando. Decreto 4-2012. Versión Electrónica. 40 Págs.
7. Congreso de la República de Guatemala. Ley de Actualización Tributaria y sus reformas. Decreto 10-2012. Versión Electrónica. 79 Págs.
8. Congreso de la República de Guatemala. Ley de Impuesto de Solidaridad. Decreto 73-2008. Versión Electrónica. 7 Págs.
9. Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto 27-92. Versión Electrónica. 105 Págs.
10. Congreso de la República de Guatemala. Reformas al Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas; a la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto 37-92. Decreto 19-2013. Versión Electrónica 17 Págs.
11. Fernández Sierra, Pablo. Los puertos dentro de la Cadena Logística. Tomo I. Única Edición. Argentina 2003. 25 Págs.

12. Frederick S. Merritt (1,990), Enciclopedia de la Construcción- Arquitectura e Ingeniería, Océano/Centrum Tomo 6. Ediciones Centrum Técnicas y científicas Paseo de la Grecia España. 1,990, 1329 Págs.
13. IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad). 2009. Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades. IASC Foundations Publications Department. 245 Págs.
14. Koolhaas, Michel. Curso Estructuras Hidráulicas para Riego. Agosto 2011. 36 Págs.
15. Ministerio de Finanzas Públicas. Reformas al Acuerdo Gubernativo 213-2013. Acuerdo Gubernativo 167-2014. Versión Electrónica. 2 Págs.
16. Ministerio de Finanzas Públicas. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Acuerdo Gubernativo 424-2006. Versión Electrónica. 105 Págs.
17. Ministerio de Finanzas Públicas. Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria. Acuerdo Gubernativo 213-2013. Versión Electrónica. 30 Págs.
18. Moyano, Pulido, Glosario de Bienestar Habitacional, Guía de diseño para un Hábitat Residencial Sustentable. 1994. 245 Págs.
19. Naciones Unidas. 2009. Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas (CIIU). Revisión 4. 328 Págs.
20. Serpell, Alfredo. 2003. Administración de Proyectos de Construcción. 292 Págs.
21. Torres Álvaro. Telecomunicaciones y telemática. Tercera Edición. Colección Telecomunicaciones. Colombia 2007. 328 Págs.
22. Ven Te Chow. Hidráulica de los Canales Abiertos. Editorial Diana. México 1983. 667 Págs.