

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**“EL CONTADOR PÚBLICO COMO CONSULTOR EXTERNO  
EN LA EVALUACIÓN DE LOS COSTOS Y GASTOS DE  
ACUERDO A LOS ARTÍCULOS 21 Y 23 DEL DECRETO  
10-2012 EN UNA ENTIDAD ARRENDADORA  
DE BIENES INMUEBLES”**

TESIS

PRESENTADA A LA HONORABLE JUNTA DIRECTIVA  
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

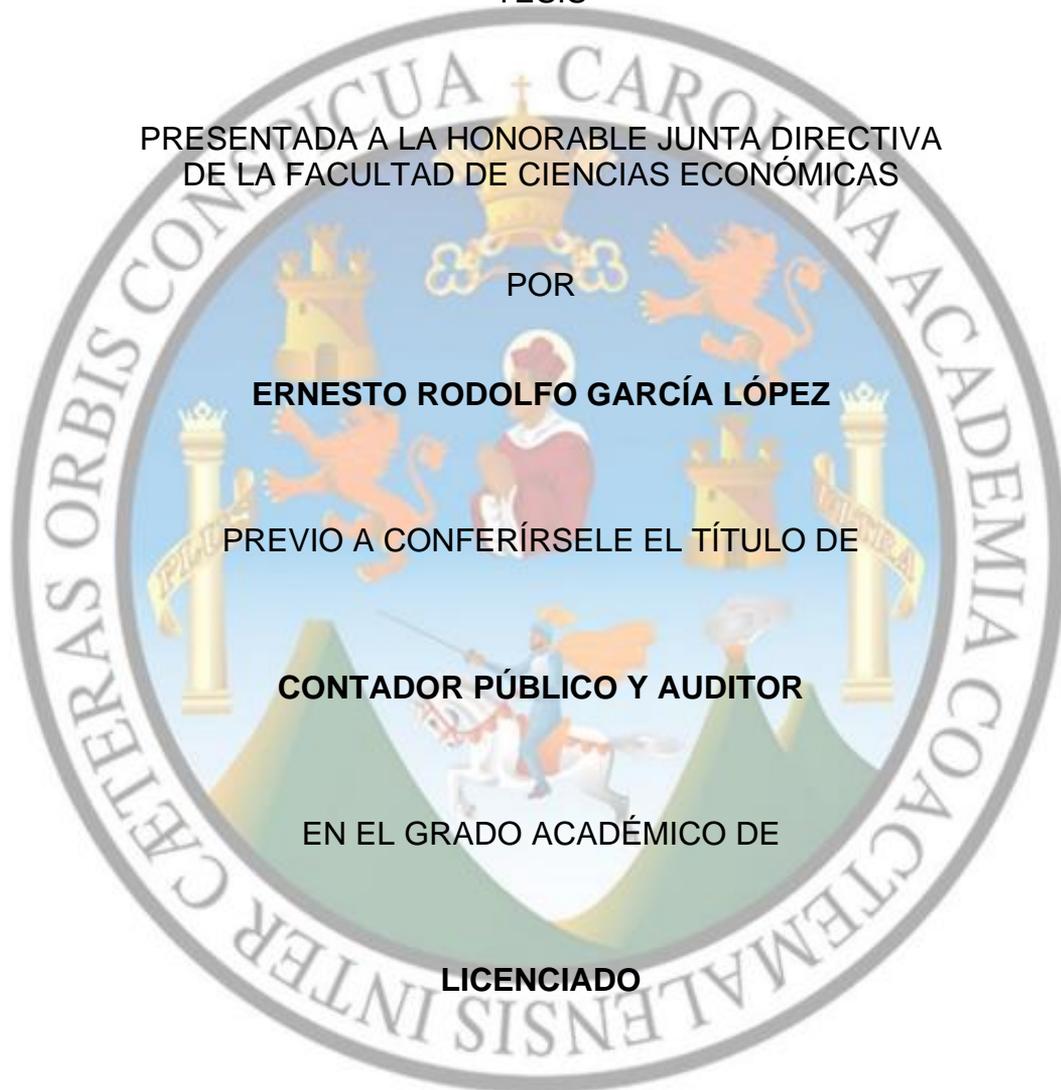
**ERNESTO RODOLFO GARCÍA LÓPEZ**

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

**CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR**

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

**LICENCIADO**



Guatemala, febrero de 2017

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

Decano	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Primero	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Segundo	MSc. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal Tercero	Vacante
Vocal Cuarto	P.C. Marlon Geovani Aquino Abdalla
Vocal Quinto	P.C. Carlos Roberto Turcios Pérez

**PROFESIONALES QUE REALIZARON LOS  
EXÁMENES DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS**

Área de Matemática-Estadística	Lic. Felipe Hernández Sincal
Área de Contabilidad	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Área de Auditoría	Lic. Carlos Humberto Hernández Prado

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

Presidente	Licda. Miriam Alicia Guerrero Rodríguez
Secretario	Lic. Oscar Fernando Aguilar García
Examinador	Lic. José Antonio Vielman

Guatemala 09 de agosto de 2016.

Licenciado  
Luis Antonio Suárez Roldán  
Decano Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Ciudad Universitaria

Distinguido señor Decano:

De conformidad con el nombramiento contenido en DICTAMEN-AUDITORÍA No. 19-2015 de fecha 29 de septiembre de 2015, de la decanatura de la facultad de ciencias económicas para actuar como Asesor de Tesis en el trabajo del estudiante **ERNESTO RODOLFO GARCÍA LÓPEZ**, denominado **“EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EXTERNO EN LA EVALUACIÓN DE LOS COSTOS Y GASTOS DE ACUERDO A LOS ARTÍCULOS 21 Y 23 DEL DECRETO 10-2012 EN UNA ENTIDAD ARRENDADORA DE BIENES INMUEBLES”** me permito informarle que, de conformidad con la revisión de la investigación realizada, la misma llena los requisitos que el reglamento establece.

En opinión del suscrito, el trabajo referido constituye un aporte importante para profesionales de las ciencias económicas, empresas y personas interesadas en el tema de arrendamiento de bienes inmuebles y cuya investigación reúne los requisitos académicos necesarios que el caso amerita.

Con base en lo anteriormente expuesto, recomiendo que el trabajo realizado sea aprobado para su presentación por el estudiante García López en el Examen Privado de Tesis, previo a conferírsele el título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

  
Licda. Margarita Gómez de Román  
Colegiado No. 6,199



FACULTAD DE CIENCIAS  
ECONOMICAS  
EDIFICIO "S-8"

Ciudad Universitaria zona 12  
GUATEMALA, CENTROAMERICA

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, GUATEMALA,  
OCHO DE FEBRERO DE DOS MIL DIECISIETE.**

Con base en el Punto CUARTO, inciso 4.5, subinciso 4.5.1 del Acta 23-2016 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 8 de noviembre de 2016, se conoció el Acta AUDITORÍA 209-2016 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 23 de septiembre de 2016 y el trabajo de Tesis denominado: "EL CONTADOR PÚBLICO COMO CONSULTOR EXTERNO EN LA EVALUACIÓN DE LOS COSTOS Y GASTOS DE ACUERDO A LOS ARTÍCULOS 21 Y 23 DEL DECRETO 10-2012 EN UNA ENTIDAD ARRENDADORA DE BIENES INMUEBLES", que para su graduación profesional presentó el estudiante ERNESTO RODOLFO GARCÍA LÓPEZ, autorizándose su impresión.

Atentamente,

**"ID Y ENSEÑAD A TODOS"**

CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES  
SECRETARIO

LIC. LUIS ANTONIO SUÁREZ ROLDÁN  
DECANO

m.ch



## **ACTO QUE DEDICO**

- A DIOS:** Por las infinitas bendiciones en mi vida y éste sueño que hoy alcanzo.
- A MI PADRE:** Por enseñarme que el camino al éxito se forja con sacrificio, perseverancia y trabajo.
- A MI MADRE:** Mi más grande ejemplo de apoyo y amor incondicional
- A MIS HERMANOS  
Y HERMANAS** Por los momentos y recuerdos de nuestra infancia que aún perduran.
- A MI FAMILIA:** Por su paciencia, comprensión y apoyo, esta meta, éste sueño es gracias a ustedes.
- A MIS AMIGOS:** Mi segunda familia, este triunfo es un sueño que compartimos.
- A MIS CATEDRÁTICOS** Por los valiosos conocimientos compartidos y en especial a mi asesora de tesis Licda. Margarita Gómez de Román.
- A LA UNIVERSIDAD  
DE SAN CARLOS DE  
GUATEMALA** La casa de estudios que me formó como profesional y que me ha permitido ejercer la docencia.

## ÍNDICE

### INTRODUCCIÓN

### CAPÍTULO I

### EMPRESAS INMOBILIARIAS QUE PRESTAN ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES

1.1	Definición de empresa	1
1.2	Clasificación	1
1.2.1	Según la propiedad y constitución de las empresas	1
1.2.2	Según su naturaleza y propósito	3
1.2.3	Según el móvil de su explotación	3
1.2.4	Según el objeto o actividad que desarrollan	4
1.2.5	Según su naturaleza jurídica	5
1.3	Objetivos de la empresa	8
1.3.1	De capital o inversión	8
1.3.2	De producción	8
1.3.3	Sociales	8
1.4	Elementos de la empresa	8
1.4.1	Capital	9
1.4.2	Producción	9
1.4.3	Distribución	9
1.4.4	Precio	9
1.4.5	Competencia	9
1.4.6	Riesgo	9
1.4.7	Utilidad	10
1.5	Los bienes	10
1.6	Clasificación de los bienes	11

1.6.1	Bienes muebles	11
1.6.2	Bienes inmuebles	11
1.6.3	Bienes fungibles	11
1.6.4	Bienes no fungibles	12
1.7	Empresas inmobiliarias	12
1.8	Clasificación de las empresas inmobiliarias	13
1.8.1	Empresas valuadoras	13
1.8.2	Empresas constructoras	13
1.8.3	Empresas promotoras	14
1.8.4	Empresas arrendadoras	14
1.9	Importancia de las empresas inmobiliarias en Guatemala	14
1.9.1	Factores comerciales	15
1.9.2	Factores técnicos y urbanísticos	15
1.9.3	Factores jurídicos	15
1.9.4	Factores económicos	15
1.10	Caracterización de los arrendamientos en Guatemala	15
1.11	Empresas inmobiliarias arrendadoras de bienes inmuebles	16
1.12	Definición de arrendamiento	16
1.13	Elementos que intervienen en el arrendamiento	17
1.13.1	Elementos personales	17
1.13.2	Elementos reales	18
1.13.3	Elementos formales	18
1.14	Clasificación de bienes inmuebles para alquiler	18
1.15	Representante de las entidades inmobiliarias en Guatemala	19

1.16	Marco legal	21
1.16.1	Código Civil Decreto Número 106 del Congreso de la República de Guatemala	22
1.16.2	Código de Comercio Decreto Número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala	23
1.16.3	Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala	24
1.16.4	Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala	24
1.16.5	Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala	25
1.16.6	Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres Marítimos y Aéreos Decreto Número 70-94 del congreso de la República de Guatemala	26
1.16.7	Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles Decreto Número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala	26
1.16.8	Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala	26
1.16.9	Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala	27
1.16.10	Código de Trabajo Decreto Número 1441 del Congreso de la República de Guatemala	27
1.16.11	Ley Reguladora de la Prestación del Aguinaldo para los Trabajadores del Sector Privado y Público Decreto Número 76-78 del Congreso de la República de Guatemala	28
1.16.12	Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público, Decreto número 42-92 del Congreso de la República de Guatemala	28
1.16.13	Ley de Bonificación de Incentivo, Decreto número 37-2001 del Congreso de la República de Guatemala	29

**CAPÍTULO II**  
**IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

2.1	Definición de impuestos	30
2.2	Tipos de Impuestos	31
2.2.1	Impuesto directo	31
2.2.2	Impuesto Indirecto	31
2.2.3	Impuesto personal	31
2.2.4	Impuesto real	32
2.2.5	Impuesto ordinario	32
2.2.6	Impuestos extraordinarios	32
2.3	Elementos del impuesto	32
2.3.1	Hecho generador	33
2.3.2	Sujeto activo	33
2.3.3	Sujeto pasivo	33
2.3.4	Base imponible	34
2.3.5	Tipo impositivo	34
2.3.6	Periodo de liquidación	34
2.4	Renta	34
2.5	Impuesto Sobre la Renta	35
2.6	Origen de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	35
2.7	Clasificación según los regímenes para las rentas de actividades lucrativas	37
2.7.1	Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas	37
2.7.2	Régimen opcional simplificado sobre ingresos de las actividades lucrativas	38
2.7.3	Rentas de trabajo en relación de dependencia	40

2.7.4	Rentas de capital y ganancias de capital	42
2.8	Costos	43
2.8.1	Clasificación de los costos	44
2.9	Gastos	45
2.9.1	Clasificación de los gastos	45
2.10	Clasificación de los costos y gastos según la Ley del Impuesto Sobre la Renta	47

### **CAPÍTULO III**

#### **EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN EL PROCESO DE CONSULTORÍA EXTERNA**

3.1	Definición de contador público y auditor	48
3.1.1	Preparación y calidad profesional	48
3.2	Definición de consultoría	49
3.3	Enfoque profesional de un consultor	49
3.4	Alcances del trabajo	50
3.5	Funciones del consultor y el cliente	51
3.5.1	Definición de la función del consultor	51
3.5.2	Definición de la función del cliente	53
3.6	Fases del proceso de consultoría	54
3.6.1	Iniciación	54
3.6.2	Diagnóstico	55
3.6.3	Planificación de medidas	56
3.6.4	Aplicación	57
3.6.5	Terminación	58
3.7	Estrategia y planificación del trabajo	59

3.8	Recopilación de información	60
3.9	Fuentes de información	62
3.9.1	Escritura de constitución de la empresa	62
3.9.2	Registro Tributario Unificado	63
3.9.3	Patente de comercio y sociedad	64
3.9.4	Estado de Situación Financiera	64
3.9.5	Estado de Resultados	64
3.10	Contrato de consultoría	65
3.10.1	Propuesta técnica	67
3.10.2	Acuerdo verbal	69
3.10.3	Carta de aceptación	69
3.10.4	Contrato mediante escritura pública	70
3.11	Tiempo facturable por honorarios de consultoría	70
3.11.1	Honorarios por unidad de tiempo	71
3.12	Diseño del esquema de consultoría	73

## **CAPÍTULO IV**

### **EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EXTERNO EN LA EVALUACIÓN DE LOS COSTOS Y GASTOS DE ACUERDO A LOS ARTÍCULOS 21 Y 23 DEL DECRETO NÚMERO 10-2012 EN UNA ENTIDAD ARRENDADORA DE BIENES INMUEBLES. (CASO PRÁCTICO)**

4.1	Contacto preliminar con el cliente	74
4.1.1	Régimen legal	75
4.1.2	Régimen fiscal	75
4.1.3	Políticas contables	75

4.2	Solicitud de propuesta técnica de consultoría	77
4.3	Diagnóstico preliminar	78
4.4	Planificación del trabajo de consultoría	78
4.4.1	Antecedentes	78
4.4.2	Objetivos	79
4.4.3	Riesgos	80
4.4.4	Referencias	81
4.4.5	Alcance	81
4.4.6	Recursos	82
4.4.7	Informe de resultados	84
4.5	Propuesta técnica de consultoría	86
4.6	Aceptación de la propuesta técnica de consultoría	92
4.7	Memorándum de solicitud de información	93
4.8	Estado de Situación Financiera	94
4.9	Estado de Resultados	95
4.10	Selección de la muestra	96
4.11	Detalle del cálculo del Impuesto Sobre la Renta	97
4.12	Análisis de ingresos	98
4.13	Análisis de gastos	103
4.14	Hoja de trabajo para Estado de Resultados ajustado	119
4.15	Hoja de trabajo para Estado de Situación Financiera ajustado	120
4.16	Estado de Resultados ajustado	121
4.17	Estado de Situación Financiera ajustado	122

4.18	Nuevo cálculo de base imponible para pago de ISR	123
4.19	Liquidación de pagos trimestrales	123
4.20	Informe de resultados	125
	<b>CONCLUSIONES</b>	141
	<b>RECOMENDACIONES</b>	142
	<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	143

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1	Valoración de los servicios prestados	21
Tabla 2	Tipos impositivos y determinación del impuesto del Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas	38
Tabla 3	Tipos impositivos y determinación del impuesto de Rentas de Trabajo en Relación de Dependencia.	41
Tabla 4	Tiempo facturable por honorarios de consultoría	71
Tabla 5	Detalle de participación accionaria	74
Tabla 6	Presupuesto estimado de horas	83
Tabla 7	Cálculo del Impuesto Sobre la Renta	97
Tabla 8	Pagos de Impuesto de Solidaridad trimestrales	98
Tabla 9	Pagos de Impuesto Sobre la Renta trimestrales	98
Tabla 10	Re facturación de energía eléctrica	99
Tabla 11	Arrendamiento de locales	101
Tabla 12	Ganancia en venta de activos	102
Tabla 13	Ganancias por diferencial cambiario	103
Tabla 14	Sueldos y prestaciones	105
Tabla 15	Sueldos de socios	106
Tabla 16	Aguinaldo y bono 14	107
Tabla 17	Indemnización	108
Tabla 18	Depreciaciones	110
Tabla 19	Variaciones en depreciación	110
Tabla 20	Reparaciones y mantenimiento	112
Tabla 21	Integración de gastos por reparaciones	112
Tabla 22	Mejoras capitalizables	113

Tabla 23	Gastos no deducibles	115
Tabla 24	Provisión para cuentas incobrables	116
Tabla 25	Integración de ingresos reclasificables	117
Tabla 26	Integración de otras cuentas por pagar	118
Tabla 27	Integración de pasivos reclasificables	118
Tabla 28	Cálculo del Impuesto Sobre la Renta ajustado	123
Tabla 29	Acreditamiento de pagos trimestrales	124
Tabla 30	Integración de ISO por acreditar	124

## **INTRODUCCIÓN**

El crecimiento urbano que vive Guatemala, ha propiciado el nacimiento de entidades comerciales y éstas en el proceso de intercambio social y humano, han creado condiciones adecuadas para el libre acceso al comercio, como generador de la economía.

En el área comercial los clientes a través del arrendamiento operativo realizan el intercambio de bienes y servicios, posicionándose de forma estratégica en lugares de mayor tráfico comercial de personas y de fácil acceso a las vías de comunicación para llegar al mercado potencial.

Considerando los objetivos de lucro que persigue la compañía, y dada la importancia de rentabilizar una inversión para propiciar el crecimiento en un mercado inmobiliario en el que la competencia ofrece constantemente opciones nuevas e ideas frescas, es vital contar con una adecuado deducción de los costos y gastos apegado a normativa fiscal, para lo cual, el proceso de clasificación y registro de costos y gastos deducibles y no deducibles debe ser de acuerdo al Decreto número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, Libro I artículos 21 y 23.

La correcta aplicación de la normativa fiscal vigente, los objetivos y las políticas contables internas, permitirán que se suministre información con fines tributarios fiable y que se presente la situación financiera actual de la compañía a los socios, se reduce además la posibilidad de contingencias fiscales y riesgos.

El presente trabajo de tesis comprende en el capítulo I, la descripción de las generalidades de la empresa, definiciones generales, clasificación de las empresas; y los aspectos legales y fiscales que toda empresa arrendadora de bienes inmuebles debe cumplir según la normativa vigente.

En el capítulo II, se abordan aspectos tributarios contenidos en la ley del Impuesto Sobre la Renta, clasificación de los costos, gastos deducibles y no deducibles.

En el capítulo III, se abordan aspectos teóricos del Contador Público y Auditor en la consultoría externas, las fases de la consultoría, métodos, técnicas y

procedimientos, cálculos de tiempos de trabajo, cálculo de honorarios por consultoría y se presenta además una guía de evaluación para el caso práctico.

El capítulo IV, contiene el caso práctico, donde se hace una evaluación y análisis de los ingresos y gastos deducibles y no deducibles detallados en el Estado de Resultados, se elaboraron cuadros de integración, evaluación, análisis y conclusión de los gastos deducibles y no deducibles con el objetivo de emitir el informe de resultados y recomendaciones.

De acuerdo a la evaluación y análisis realizados se presentan finalmente las conclusiones de la evaluación y las recomendaciones respectivas.

# **CAPÍTULO I**

## **EMPRESAS INMOBILIARIAS QUE PRESTAN ARRENDAMIENTOS DE BIENES INMUEBLES**

### **1.1 Definición de empresa**

La empresa es una entidad económica destinada a producir bienes, venderlos y obtener por ellos un beneficio.

La ley la reconoce y autoriza para realizar determinada actividad productiva, que de algún modo satisface las necesidades del hombre en la sociedad de consumo de la actualidad.

"Es la unidad económico social en la que el capital de trabajo, y la dirección financiera se coordinan para realizar una producción socialmente útil de acuerdo con las exigencias del bien común". (3:6)

El Código de Comercio de Guatemala, en el Artículo 655 define por Empresa Mercantil, el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes y servicios.

La empresa no puede existir aislada, la rodea una serie de elementos y la interacción de las mismas repercute en su funcionamiento.

### **1.2 Clasificación**

La clasificación de las empresas está determinada por las características de su creación, sus fines y objetivos de la siguiente forma.

#### **1.2.1 Según la propiedad y constitución de las empresas**

De acuerdo a la propiedad y constitución estas se clasifican en:

### **a) Privadas**

Es la que busca la obtención de un beneficio económico mediante la satisfacción de alguna necesidad de orden general o social.

Esto no puede obtenerse si la producción o distribución de la empresa no responde a una necesidad más o menos generalizada o social, cuando esta necesidad desaparece, la empresa pierde su razón de ser y tiene que cerrar.

“Este objetivo lo persiguen y lo establecen las diferentes modalidades que adquieren las empresas ya sean comerciales, industriales y de servicios siendo por naturaleza la obtención de utilidades justas y adecuadas, esto es básicamente lo que mueve a todo empresario privado a crear, mantener y desarrollar la empresa”. (14:165)

### **b) Estatales**

También llamadas empresas públicas, cuyo objetivo es satisfacer una necesidad de carácter general o social, que puede obtener o no beneficios; pertenecen al Estado y por la naturaleza de su actividad, el Estado crea, financia y explota generalmente en forma monopolista con la finalidad de operarlas eficientemente y a bajo costo.

Se busca satisfacer las necesidades de la población en general como lo regula la Constitución Política de la República de Guatemala.

“Son creadas para satisfacer necesidades que la comunidad requiere en materia de salud, educación electricidad y agua por mencionar algunos”. (3:08)

### **c) Mixtas**

Son sociedades, con participación pública y privada, en el aporte de capital y de gestión. Por lo general el Estado es el socio mayoritario, porque posee la mayoría del capital y, por consiguiente, el control administrativo. Generalmente prestan servicios de utilidad pública.

### **1.2.2 Según su Naturaleza y Propósito**

De acuerdo a su naturaleza y propósito estas se clasifican en:

#### **a) Lucrativas:**

Según el Derecho Mercantil guatemalteco, indica que son aquellas que adoptan la forma de empresas individuales o jurídicas, quienes ejercen a nombre propio y con fines de lucro, actividades tales como: La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y la prestación de servicios, la intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios, como la banca, seguros y fianzas.

#### **b) No Lucrativas**

El objetivo final de estas empresas es la prestación de algún servicio público, que puede ser cultural, benéfico, deportivo, entre otros, independiente del lucro.

Las escuelas son un ejemplo de empresas no lucrativas, pues entregan un producto denominado educación, en ocasiones reciben un pago por ello, mediante colegiaturas y cuotas, que permite pagarle un sueldo al personal docente y administrativo.

“Las escuelas públicas son mantenidas por ingresos que le son entregados por el gobierno, derivados de los impuestos que se paga”. (3:8)

### **1.2.3 Según el móvil de su Explotación**

De acuerdo al móvil de explotación estas se clasifican en:

#### **a) Industriales**

Son las que se ocupan de producir bienes, transformando la materia prima hasta hacerlas útiles para la satisfacción de necesidades.

En los últimos años la aplicación de nuevas tecnologías como la microelectrónica e informática a la industria han introducido importantes cambios en el sector

industrial. El sector industrial ha tenido importante dominio en la estructura económica del país.

#### **b) Comerciales**

Son las que se ocupan de distribuir, por diferentes conductos, bienes y servicios realizando una actividad de intermediación entre el productor y el consumidor.

#### **1.2.4 Según el objeto o actividad que desarrollan**

De acuerdo al objeto o actividad que desarrollan se clasifican en:

##### **a) Extractivas**

Es una empresa industrial que se dedica a extraer materias primas de la naturaleza (minas, yacimientos, etc.) para su transformación o consumo.

Son aquellas industrias en las que el esfuerzo del hombre, por diferentes procedimientos se dedican a extraer o a tomar del interior de la naturaleza algún efecto que constituye un satisfactor de necesidades, pero sin modificar su estructura, pudiendo entregar esos productos para su consumo inmediato, o como base de alguna otra actividad individual.

##### **b) Manufactureras**

Constituyen una rama de la empresa industrial, y son las encargadas de transformar las materias primas para producir bienes de consumo.

Son industrias cuya finalidad consiste en modificar las materias primas procuradas por las industrias extractivas, o quizás por otra manufacturera para producir otro artículo y en sí mismo puede constituir un satisfactor o representar una materia prima para la iniciación de una nueva actividad industrial.

En este grupo es donde se encuentra la mayor variedad de fabricación de telas, de productos enlatados, entre otros.

### **c) Mercantiles**

Son empresas que se dedican a la distribución de artículos de uso y consumo, para satisfacer necesidades económicas. Comprende a los comerciales de toda índole, detallistas e intermediarios.

### **d) Financieras**

Son empresas especializadas que se dedican a la intermediación financiera para atender las necesidades financieras de las empresas o de otros negocios en diversas formas, tales como bancos, instituciones de crédito, de inversión, de seguros, entre otros.

### **e) Transporte y comunicación**

Se dedican al traslado de mercadería o personas de un lugar a otro. Utilizan diversas formas o medios de locomoción, como ferrocarriles, autobuses, camiones, aviones, embarcaciones fluviales, entre otros.

### **f) Servicios personales**

Se dedican a la prestación de servicios personales o profesionales. Es sorprendente el número de actividades o prestación de servicios que ofrecen al público; ejemplo: los médicos, abogados y notarios, economistas, contadores públicos y auditores, asesores profesionales, entre otros.

## **1.2.5 Según su naturaleza jurídica**

De acuerdo a su naturaleza se clasifican en:

### **a) Individuales**

Son aquellas constituidas por un particular, que teniendo la capacidad para contratar, hace del comercio su profesión habitual, formando parte de la iniciativa privada.

Tiene como objetivo producir bienes (productos) o prestar servicios a fin de obtener lucro y recuperar el capital invertido.

## **b) Sociedades**

Comprende la reunión de dos o más personas que aportan dinero, trabajo, maquinaria, cuyo fin es la explotación de un negocio, que puede ser industrial, comercial, prestación de un servicio, o de otro negocio.

“Las sociedades son sujetos de derechos y obligaciones, por lo tanto tienen una personalidad jurídica diferente a la de sus socios. Las sociedades ejercitan sus derechos y contraen obligaciones a través de sus representantes”. (6:17)

El artículo 10 del decreto número 2-70 del congreso de la república indica que son sociedades organizadas bajo forma mercantil, exclusivamente las siguientes:

- **Sociedad Colectiva:** Este tipo de empresas son propiedad de más de una persona, los socios responden de forma ilimitada con su patrimonio, y existe participación en la dirección o gestión de la empresa.
- **Sociedades en Comandita Simple:** Es la empresa que está conformada por uno o varios socios comanditarios que responden de forma subsidiaria, ilimitada y solidaria de las obligaciones sociales, la responsabilidad de los comanditarios se limita a la aportación de capital efectuado.
- **Sociedad en Comandita por Acciones:** Es una sociedad de tipo personalista que se caracteriza por la coexistencia de socios colectivos, que responden ilimitadamente de las deudas sociales y participan en la gestión de la sociedad, y socios comanditarios que no participan en la gestión y cuya responsabilidad se limita al capital aportado o comprometido con la comandita.

Se puede constituir con un capital pagado mínimo de cinco mil quetzales, al igual que la Sociedad Anónima.

- Sociedad de responsabilidad limitada: La responsabilidad, se contrae al importe que cada socio haya entregado a la sociedad. El número máximo de socios, no podrá exceder de 20.

El capital es fundacional, es decir que la escritura social solamente podrá oficiarse, cuando se verifique que la totalidad del capital ha sido aportado, en este tipo de sociedad, no podrá formar parte de la misma, el socio industrial.

La denominación se formará libremente, pero siempre hará referencia a la actividad social principal. La razón social se formará con el nombre o apellido de uno o más socios y será necesario agregarles, y Compañía Limitada, "Ltda. o Cía. Ltda."

- Sociedad Anónima: Es la que tiene capital dividido y representado por acciones, la responsabilidad de cada accionista está limitada al capital de las acciones que hubiere suscrito.

Estas empresas pueden realizar ampliaciones de capital, dentro de las normas que las regulan. Cada socio es responsable solo por el monto de sus acciones. Al nombre se le agrega las palabras Sociedad Anónima o bien las siglas SA.

El capital se conoce bajo tres modalidades:

Capital autorizado: es la cantidad máxima definido por los socios en una empresa, al momento de constitución.

Capital suscrito: es la parte que los socios se comprometen a pagar, el Código de Comercio establece, que en el momento de suscribir acciones es indispensable pagar por lo menos el 25% de su valor nominal.

Capital pagado: representado por efectivo u otros bienes, a cuenta de las suscripciones. El artículo 90 del Código de Comercio establece: El capital pagado inicial de la sociedad anónima debe ser como mínimo de cinco mil quetzales (Q 5,000.00).

### **1.3 Objetivos de las empresas**

Al momento de la creación de la empresa, esta fija y define sus objetivos, como pretende alcanzarlos, con qué medios y qué recursos utilizará. Los objetivos también se pueden formular de muchas maneras, como misiones, visiones, intenciones, aspiraciones o metas. Son los puntos de referencia que ordenan los esfuerzos de la empresa y coordinan la actividad de sus empleados.

Por tanto, el primer paso en la planificación es el establecimiento de los objetivos definidos, que permitan orientar el esfuerzo común hacia una meta fija.

Para efecto de la presente investigación se han clasificado los objetivos de la empresa de la manera siguiente.

#### **1.3.1 De capital o inversión**

Son aquellas empresas que buscan obtener beneficios financieros (renta) al invertir dinero de sus socios o accionistas en operaciones bursátiles o bancarias.

#### **1.3.2 De producción**

Son aquellas empresas que buscan fabricar productos para satisfacer necesidades de consumo del mercado.

#### **1.3.3 Sociales**

“Son aquellas empresas que buscan el bienestar de todos los miembros de la sociedad, ya sea en materia de cubrir necesidades básicas, proteger el medio ambiente, procurar la salud o la cultura”. (3:9)

### **1.4 Elementos de la empresa.**

“La empresa tiene carácter de una comunidad humana total compuesta por accionistas, empleados, proveedores y clientes, que se unen consciente y liberalmente para realizar determinados propósitos económicos, pero que los afectaran en múltiples aspectos de su vida”. (3:6)

Entre los elementos de la empresa se encuentran los siguientes:

#### **1.4.1 Capital**

Es la inversión que realiza el o los propietarios para poner a funcionar sus empresas, ésta puede consistir en efectivo o bienes.

#### **1.4.2 Producción**

Consiste en proveer bienes o servicios que tienen un valor económico implícito a los consumidores.

#### **1.4.3 Distribución**

Es el medio por el cual los bienes o servicios producidos son colocados para que el consumidor pueda adquirirlos.

#### **1.4.4 Precio**

Cantidad de dinero o valor monetario al cual se venden o adquieren los bienes o servicios.

#### **1.4.5 Competencia**

Consiste en la rivalidad existente entre las compañías al ofrecer bienes y servicios para captar la máxima cantidad de clientes posible, la competencia tiende a bajar los precios y mejorar la calidad en lo que el consumidor adquiere.

#### **1.4.6 Riesgo**

Es la responsabilidad que adquieren los propietarios ante la posibilidad que el negocio fracase, que en gran parte dependerá de la habilidad para anticipar, precisar y encarar estas situaciones.

### **1.4.7 Utilidad**

Es el rendimiento que obtienen los propietarios después de haber negociado sus bienes, es decir la plusvalía o dividendos que obtiene una empresa luego de haber cubierto los respectivos costos de operación e impuestos.

## **1.5 Los bienes**

El Derecho ha sido definido como un conjunto de normas justas y coactivas que regulan las relaciones entre los hombres. De donde se deduce que el hombre es el creador y destinatario de las normas jurídicas, siendo por tal circunstancia sujeto de derecho.

El Derecho Civil, regula, en primer lugar, a la persona humana, como el fin y objeto esencial del derecho, tal y como lo afirma la Constitución Política de la República de Guatemala. Pero también se ocupa de las cosas, corpóreas e incorpóreas, como objetos que sirven para satisfacer sus necesidades habituales.

El código civil establece que son bienes todas aquellas cosas susceptibles de apropiaciones es decir todas las cosas que no estén excluidas del comercio por su naturaleza o por disposición de la ley.

Por su parte, las cosas son todos aquellos objetos corpóreos o incorpóreos, inmersos en la naturaleza, susceptibles de una relación jurídica.

En ese orden de ideas, para que sea dable constituir relaciones jurídicas sobre las cosas, éstas deben observar dos condiciones:

- a. Que las cosas sean útiles, es decir, que mediante su uso, el hombre pueda satisfacer una necesidad humana;
- b. Que el mismo sea susceptible de ser apropiable y que el hombre dé una utilidad a los bienes y las cosas para el fin para el cual fueron destinados;

## **1.6 Clasificación de los bienes**

Los bienes se clasifican de la siguiente forma:

### **1.6.1 Bienes muebles**

Son todos aquellos que pueden trasladarse de un lugar a otro, sin menoscabo del inmueble al que estuvieran unidos.

Se califican también como muebles los materiales reunidos para la construcción de edificios mientras no sean utilizados.

“Entre los muebles se engloban tanto las cosas que sólo se muevan por efecto de una fuerza externa, como las que se mueven por sí mismas (que también se denominan semovientes), como los animales, sin embargo los animales puestos al servicio de la explotación de una finca, se reputan como inmuebles”. (6:67)

### **1.6.2 Bienes inmuebles**

Se consideran inmuebles todos aquellos bienes considerados bienes raíces por tener de común la circunstancia de estar íntimamente ligados al suelo, unidos de modo inseparable, física o jurídicamente, al terreno, tales como las parcelas, urbanizadas o no, casas, naves industriales, o sea, las llamadas fincas.

Son bienes imposibles de trasladar o separar del suelo sin ocasionar daños a los mismos, porque forman parte del terreno o están anclados a él.

### **1.6.3 Bienes Fungibles**

Son bienes fungibles aquellos que pueden ser substituidos por otros de la misma especie, calidad y cantidad, tales como el dinero, las mercancías y otros.

#### **1.6.4 Bienes no fungibles.**

Los que no pueden ser substituidos por otros de la misma especie, cantidad y calidad, como son una escultura, una pintura o cualquier otro bien al que no se le reconozcan un valor estimativo o como obra de arte.

#### **1.7 Empresas inmobiliarias**

Son empresas dedicadas a promover, comprar, vender, arrendar y en general a comercializar toda clase de bienes inmuebles en nombre propio y ajeno, con el fin de atender las necesidades de vivienda para la sociedad en general, incluyendo todos los servicios para su conservación, inclusive para la construcción de un bien inmueble con las especificaciones y requerimientos del cliente.

Es también el conjunto de los diferentes sectores que intervienen en la construcción, compra, alquiler y venta de diferentes estructuras arquitectónicas como casas, pisos, locales, terrenos, apartamentos, etc.

Estos sectores que forman una inmobiliaria ofrecen diferentes servicios como promotores, tasadores, finanzas, constructores y otros servicios que a través de la inmobiliaria intercambian información e intereses para poder llevar a cabo todo lo referente al mundo de la oferta y demanda de viviendas y locales comerciales.

Entre las actividades principales que suele realizar una inmobiliaria están:

- a. Venta y alquiler de propiedades;
- b. Construir proyectos habitacionales y comerciales;
- c. Análisis del estado legal de la propiedad y del titular del inmueble;
- d. Pedidos de informes de dominio en el registro de la propiedad;
- e. Publicación de las propiedades en medios de comunicación acordados;
- f. Asesoramiento legal a ambas partes;
- g. Planes y manejo de mantenimiento preventivo;
- h. Supervisión operativa directa;

- i. Control de personal de mantenimiento y jardinería;
- j. Control de áreas públicas;
- k. Ejecución de planes de mejoras y nuevos proyectos;
- l. Manejo de subcontratos diversos (limpieza, seguridad, entre otros);
- m. Pagos a proveedores y reducción de costos;
- n. Manejo y control presupuestal;
- o. Preparación de informes mensuales de ingresos y egresos.

## **1.8 Clasificación de las empresas inmobiliarias**

De acuerdo a las características y elementos afines las empresas pueden clasificarse en:

### **1.8.1 Empresas Valuadoras**

Las empresas dedicadas al avalúo de bienes inmuebles, se le consideran como el acto o proceso de estimar un valor. Los valuadores llevan a cabo un análisis y emiten opiniones o conclusiones relacionadas sobre el carácter, calidad, valor o utilidad de intereses o aspectos específicos de determinados bienes, determinando el valor actual en el mercado.

### **1.8.2 Empresas Constructoras**

Son aquellas empresas que se dedican a promover, representar, desarrollar, promocionar, y gestionar toda clase de actividades en todas las ramas de la ingeniería, arquitectura, construcción industrial, comercial y agro-industrial para la construcción de bienes inmuebles.

Es uno de los principales sectores que da impulso a la actividad económica guatemalteca, por lo que representa en términos de inversión y creación de puestos de trabajos, tanto directos como indirectos.

### **1.8.3 Empresas Promotoras**

Estas empresas actúan como intermediarios en arrendamientos de inmuebles o en la compra-venta de los mismos.

Son también llamadas “empresas desarrolladoras Inmobiliarias quienes subcontratan los servicios para los detalles operativos y administrativos de la construcción, para no perder de vista su actividad principal que es la de comprar, construir y vender”. (29:88)

### **1.8.4 Empresas arrendadoras**

Son empresas que se suscriben por medio de un convenio por el cual una empresa cede o transfiere a petición de sus usuarios, el derecho de uso, adquiriendo o transfiriendo a éste el uso o beneficio por un plazo próximo de vida útil del bien en forma revocable.

El contrato figura como el principal productor de obligaciones y la principal fuente de derechos ya que todo convenio que produzca, crea o transfiere una obligación y un derecho.

## **1.9 Importancia de las empresas inmobiliarias en Guatemala**

Hoy en día la importancia de las inmobiliarias se centra básicamente, en la obtención de suelo edificable, la promoción inmobiliaria y la comercialización del producto inmobiliario según su característica de venta o alquiler.

La importancia de este mercado que aúna la oferta y la demanda de los bienes inmuebles determinando el valor de los mismos, reside en los factores de pueden influir en el valor inmobiliario.

El valor de un bien inmueble puede verse afectado, por distintos factores.

### **1.9.1 Factores comerciales**

El valor del bien inmueble dependerá de su capacidad para satisfacer la demanda de ciertos compradores potenciales que, a su vez, está influenciado por la unidad y escasez del mismo.

Debe tenerse en cuenta la mayor o menor necesidad del producto terminado y la adecuación de éste a los existentes o potencialmente disponibles en la zona donde el inmueble está enclavado.

### **1.9.2 Factores técnicos y urbanísticos**

Estos factores influyen decisivamente en el valor, el primero hace referencia al uso y volumen o edificabilidad permitidos por las ordenanzas municipales, es decir, su posible aprovechamiento; en segundo lugar las características técnicas intrínsecas de la naturaleza del subsuelo y las condiciones del entorno que puedan influir en el proceso edificatorio y los servicios urbanísticos de los que éste dotado el lugar.

### **1.9.3 Factores jurídicos**

Son las condicionantes que signifiquen un mayor costo del inmueble, como la existencia de algún título sobre el mismo que perturbe la tramitación jurídica a realizar.

### **1.9.4 Factores económicos**

Son las condiciones de pago y junto con el precio son factores que deben tomarse en cuenta. Los impuestos o arbitrios que graven todos los pasos que el proceso conlleva, inciden en su valor.

## **1.10 Caracterización de los arrendamientos en Guatemala**

Considerando que el arrendamiento como contrato, es el acto integrado por una o varias declaraciones de voluntad privada, dirigidas a la producción de un determinado efecto jurídico y a los que el derecho objetivo conoce como base del mismo, cumplidos los requisitos y dentro de los límites que el propio

ordenamiento establece y que también es aquel acuerdo de voluntades anteriormente divergentes, por virtud del cual las partes dan vida, modifican o extinguen una relación de carácter patrimonial.

Esto ha dado paso a un nuevo tipo de negocio, y que actualmente se considera una industria por la magnitud de inversión económica que esta maneja. Se ha especializado tanto el otorgar activos fijos en arrendamiento.

Desde hace dos décadas, han surgido empresas mercantiles con el único fin de proveer a otras empresas o personas de activos fijos a través de la figura del arrendamiento.

En Guatemala estas empresas son de carácter mercantil y son reguladas por el Código de Comercio, la Cámara Guatemalteca de la Construcción, Asociaciones y Gremiales que conforman la Cámara Guatemalteca de la construcción.

### **1.11 Empresas inmobiliarias arrendadoras de bienes inmuebles**

Previamente se clasifico a las empresas de acuerdo a la naturaleza de sus actividades, entre estas figuran las empresas que se dedican exclusivamente al arrendamiento y de acuerdo a la definición, se obligan mediante un convenio a sus respectivos derechos y obligaciones.

Complementario a estas características, también encierran una serie de elementos, conceptos y definiciones igualmente importantes que se deben comprender.

### **1.12 Definición de arrendamiento**

“Es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un período de tiempo determinado”. (5:562)

El arrendamiento es el contrato por el cual una de las partes se obliga a dar el uso o goce de una cosa por cierto tiempo, a otra que se obliga a pagar por ese uso o goce un precio determinado". (5:343)

### **1.13 Elementos que intervienen en el arrendamiento**

En un arrendamiento intervienen distintos elementos que son:

- a. Elementos personales;
- b. Elementos reales;
- c. Elementos formales;

#### **1.13.1 Elementos personales**

Los elementos personales son los siguientes:

##### **a) Arrendador**

Es la persona individual o jurídica propietaria del activo fijo que se dará en arrendamiento, siendo su legítima dueña con dominio de poder sobre el activo y que recibirá un pago o varios pagos de dinero por ello.

Esto lo regula el Código Civil de los Artículos 1897 al 1902 y 1917 como las obligaciones del arrendador.

##### **b) Arrendatario**

Es la persona individual o jurídica que recibirá el goce y uso del activo fijo, y que por ello dará un pago o varios pagos de dinero.

De conformidad con el Código Civil regulado en los Artículos del 1903 al 1914 "Las obligaciones y derechos del arrendatario", se puede indicar que la parte que proporciona el goce se llama arrendador y la parte que da el precio arrendatario.

### **1.13.2 Elementos reales**

Los elementos reales son los siguientes:

#### **a) El activo fijo**

Se define como “El objeto que será dado en arrendamiento y lo representan todos aquellos bienes materiales que sirven para satisfacer necesidades, personales o empresariales, y que será el objeto que el arrendador dará en arrendamiento y que el arrendatario recibirá en arrendamiento”. (7:2)

#### **b) Renta**

“Son los pagos que pueden requerírsele al arrendatario durante el plazo del arrendamiento. Es el pago que hará el arrendatario al arrendador para poder tener el derecho de goce del activo fijo”. (7:3)

### **1.13.3 Elementos formales**

Los elementos formales son los siguientes:

#### **a) Plazo**

Es “el periodo no revocable por el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo”.(5:563)

Es el tiempo en que el arrendador dará el goce del activo fijo al arrendatario, y puede ser de plazo definido o indefinido.

### **1.14 Clasificación de bienes inmuebles para alquiler**

De acuerdo al uso que se le da a los bienes inmuebles arrendados, estos pueden ser de tipo residencial, para uso de oficinas, para uso industrial, para uso comercial, para almacenaje o para estadias temporales.

### **1.15 Representante de las entidades inmobiliarias en Guatemala**

La Cámara de Corredores de Bienes Raíces de Guatemala (CCBRG), es una entidad privada creada para promover la formación y desarrollo profesional, defensa, mejoramiento y coordinación de las actividades que como Asesores de Bienes Raíces realizan sus asociados.

Es la más antigua en su tipo a nivel nacional, inicia actividades desde 1991 y se logra consolidar legalmente el 29 de noviembre de 1993, gracias al esfuerzo de un grupo de personalidades destacadas del sector inmobiliario, enfocados al mejoramiento y profesionalización del desarrollo inmobiliario de Guatemala, y la tutela de sus intereses.

Desde su inicio hasta la fecha, ha desarrollado actividades como asesoría y apoyo a sus asociados, a través de actividades académicas con temas actualizados. La CCBRG, promueve el fortalecimiento de vínculos con entidades afines, tanto nacionales como internacionales, con el propósito de fortalecer los medios para la defensa permanente del derecho de propiedad y su libre comercio.

La CCBRG sigue de cerca la promulgación de leyes y estimula el sector, siendo el principal representante de todos los sectores inmobiliarios a nivel Nacional, que no solamente encuadra dentro de un marco de seriedad, responsabilidad, ético, con valores y respeto entre las inmobiliarias reconocidas, sino que también representa ante todos los entes nacionales e internacionales a través de múltiples alianzas estratégicas para beneficio de su gremio.

En la actualidad, cuenta con más de 100 socios activos entre los que destacan las empresas del sector inmobiliario de renombre en Guatemala y en el extranjero, así como empresas especializadas en distintos rubros y tipos de propiedad, algunas de las cuales poseen más de 25 años de experiencia profesional.

Para lograr la profesionalización de las personas individuales y/o jurídicas que se dediquen a la correduría de bienes raíces en la región y lugares aledaños, la CCBRG aglutina al sector inmobiliario y establece un protocolo coordinado de reglas y bases de normas éticas para fomentar que los interesados den un servicio profesional, integral y responsable a los propietarios, compradores y los demás clientes que soliciten sus servicios, a fin de realizar transacciones inmobiliarias confiables.

Además establece el reglamento para el cobro de honorarios profesionales, considerando las siguientes variables:

- a. El monto de la operación;
- b. El grado de dificultad para cristalizar una operación exitosa;
- c. Volumen de operaciones con el mismo cliente;
- d. Valoración del tiempo a invertir en la operación;
- e. Gestiones inherentes a la operación ante organismos oficiales y privados;
- f. Traslados fuera de la zona geográfica;
- g. Experiencia y reconocimiento del Asesor de Bienes Raíces;

En la mayoría de las profesiones que permiten el ejercicio independiente de las mismas, se utilizan, para el cobro de honorarios profesionales, reglamentos o escalas basados en alícuotas porcentuales, que al aplicarse sobre una base de cálculo predeterminada permite una efectiva valoración del servicio prestado, como observarse en tabla 1. (30)

Tabla 1

**Valoración de servicios prestados**

No.	Servicio	Honorarios	Base de calculo
1	Intermediación por venta en el mercado primario (proyectos)	5%	Sobre el precio de venta
2	Intermediación por alquiler de inmuebles por un mes o menos	10%	Sobre el valor de la renta total
3	Intermediación por alquiler de inmuebles por más de un mes y menos de un año	10%	Sobre el valor de la renta por cada mes de contrato
4	Intermediación por alquiler de inmuebles, contrato de uno a cinco años*	100%	Sobre el valor de la renta mensual = 1 renta
5	Referidos	10%	Sobre honorarios según previo acuerdo por escrito

Fuente: Reglamento interno de junta directiva de fecha 23 de abril 2014. Porcentajes sugeridos

### 1.16 Marco legal

En Guatemala existe un conjunto de leyes que regulan la primacía de la persona humana como sujeto y fin del orden social, respondiendo a las necesidades del desarrollo económico del país; regula el principio de legalidad en materia tributaria, con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder, y norma adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes; regula los derechos y obligaciones de patronos y trabajadores, con ocasión del trabajo, y crea instituciones para resolver sus conflictos; la adapta a los avances de la ciencia y a la natural evolución de las costumbres y demás relaciones sociales reguladas por las rama del Derecho.

Para el presente trabajo de tesis, se consideran las principales leyes según la legislación guatemalteca que regula a las empresas inmobiliarias, la figura de los contratos de arrendamiento, los derechos y obligaciones, siendo éstas las siguientes:

### **1.16.1 Código Civil Decreto ley número 106 del Congreso de la República de Guatemala**

A partir del artículo 442 en adelante el Código Civil de Guatemala, preceptúa sobre los bienes de la propiedad y demás derechos reales, clasifica a los bienes inmuebles y/o los bienes muebles como una concepción legítima de tener la propiedad; diversifica los materiales propios de carácter registrable de todo aquel derecho real.

Incluye los Artículos 528 al 559 en donde se establece la propiedad horizontal, las obligaciones y limitaciones, cuando el dominio de los diferentes pisos que conforman un bien inmueble corresponde en propiedad exclusiva a varias personas siendo copropietarios de los elementos comunes de la edificación.

A partir del Artículo 528 al 532 del Código Civil indica que el régimen de propiedad horizontalmente se origina:

- a. Cuando el propietario o los propietarios comunes de un edificio decidan someterlo a este régimen para efectuar cualquier negocio jurídico con todos o parte de sus diferentes pisos, una vez que se hayan inscrito en el Registro de la Propiedad como fincas independientes;
- b. Cuando una o varias personas construyan un edificio con el mismo propósito;
- c. Cuando en disposición de última voluntad se instituya a los herederos o a algunos de ellos como legatarios de pisos de un mismo edificio susceptible de propiedad horizontal;
- d. Debe el inmueble estar libre de gravámenes, anotaciones o reclamaciones de cualquiera naturaleza para que pueda organizarse en dicho régimen de propiedad horizontal;
- e. Debe constituirse por escritura pública, en el Registro de la Propiedad Inmueble.

### **1.16.2 Código de Comercio Decreto número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala**

El espíritu del legislador responde a las necesidades de desarrollo económico y financiero de Guatemala, así entonces el código aludido, proporciona todas las herramientas necesarias para regular la conducta jurídica de toda actividad de comercio.

Previene todo lo pertinente a los comerciantes, a los auxiliares de los comerciantes de las obligaciones profesionales de los comerciantes, de la institución llamada Registro Mercantil, quien regula también la protección a la libre competencia.

Dicho código preceptúa sobre los títulos de crédito, los procedimientos de acciones cambiarias, de cobro, entre otros. Codifica lo que es la empresa mercantil y sus elementos.

Por último el libro IV de dicho cuerpo legal preceptúa sobre las obligaciones y contratos mercantiles, así se tiene tipificados los contratos mercantiles en particular.

Todos los contratos estimados en el libro IV son de obediencia obligatoria y todo comerciante y toda empresa con personalidad jurídica debe sujetarse a lo estimado en esta ley.

Como conclusión se dice que todo contrato entre comerciantes será de carácter mercantil y valido, siempre y cuando cumpla con los principios y postulados capitulares de las normas y pautas que están diseñadas para el cumplimiento obligatorio del Código de Comercio de Guatemala, decreto 2-70 del Congreso de la República.

### **1.16.3 Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala**

Como ley es de carácter obligatorio tanto para los agentes activos como pasivos que tengan relación con recibir y dar el tributo.

Todo ciudadano guatemalteco en relación a su capacidad de pago regulado en el Artículo 243 de la Constitución política de la República de Guatemala, está por demás obligado a tributar porque esto genera el fiel cumplimiento de los fines del estado, esto es, mejoras en educación, vestido, vivienda, recreación que el conglomerado del pueblo de Guatemala requiere para lograr su desarrollo integral como persona y como familia

En esa eterna búsqueda del principio del bien común que en forma solidaria se busca en todos los países del mundo que tengan la tendencia democrática y representativa de gobierno.

### **1.16.4 Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala**

Dicha ley modifico varias leyes, e incluyó una nueva ley del impuesto sobre la renta.

La nueva ley del Impuesto Sobre la Renta, modificó lo referente a los costos y gastos deducible. Esos costos y gastos son los que pueden restarse de los ingresos para determinar el monto sobre el cual se pagará el impuesto.

La eliminación del pago directo como opción en el régimen del 5 y 7%, que siempre será ahora por retención. Adicional se sanciona (Código Tributario) por no realizar la retención en el tiempo específico o no entregar dicha constancia.

Adicionalmente a la sanción económica, no efectuar las correspondientes retenciones le impide poder registrar y deducir los gastos o gastos asociados a la retención no efectuada.

### **1.16.5 Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala**

El artículo 3 contiene un detalle de las operaciones que o transacciones que generan el impuesto:

- a. La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos;
- b. La prestación de servicios en el territorio nacional;
- c. Las importaciones;
- d. El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles;
- e. Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago;
- f. Los retiros de bienes muebles efectuados por el contribuyente o propietario;
- g. La destrucción, pérdida o cualquier otro hecho que impliquen faltante de inventario.
- h. La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.

El artículo 44 numeral 4 indica que el impuesto se paga en el momento, de emitir factura por la venta de bienes muebles, por la prestación de servicios y en la venta de bienes inmuebles cuando se compulse el primer testimonio. Cuando la entrega de bienes muebles sea anterior a la emisión de la factura, el impuesto se causará en la fecha de la entrega real del bien.

En la prestación de servicios, si no se hubiera emitido la factura, el impuesto se causará en la fecha en que la remuneración se perciba por el contribuyente.

La tarifa única a la que el contribuyente está efecto según las disposiciones de la ley es del doce por ciento (12%) sobre la base imponible, e cual deberá estar incluido siempre dentro del precio de venta y en el valor de los servicios, si fuera el caso.

El crédito fiscal se establecerá con las compras de bienes que generan ventas, es decir rentas gravadas y el débito fiscal con las ventas realizadas en el período.

En los artículos 19 y 21 indica que la determinación del impuesto es la diferencia entre débitos y créditos de cada periodo.

El remanente de crédito fiscal que genere, podrá trasladarse al periodo siguiente, hasta agotarlo.

En el artículo 40 indica que los contribuyentes deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada periodo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior.

#### **1.16.6 Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos Decreto número 70-94 del Congreso de la República de Guatemala**

Esta ley establece un impuesto anual sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, que se desplacen en el territorio nacional, las aguas y espacio aéreo comprendido dentro de la soberanía del Estado.

#### **1.16.7 Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala**

Establece un impuesto único anual, sobre el valor de los bienes inmuebles situados en el territorio de la República, siendo estos: inmuebles rústicos o rurales y urbanos, integrados por el terreno, las estructuras, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble y sus mejoras.

#### **1.16.8 Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala**

El objetivo principal de este Decreto es evitar la evasión fiscal, propone lineamientos que garantizan una adecuada recaudación de los impuestos. Indica en el Artículo 8 el plazo para operar las retenciones; Artículo número 9 retenciones entre agentes de retención; Artículo número 10 casos en los que no procede

efectuar retenciones; Artículo número 12 prohibiciones; Artículo número 18 autorización de documentos por medio de las imprentas; Artículo 20 efectos tributarios y Artículo número 21 obligación registro y archivo.

#### **1.16.9 Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala**

Esta ley sustituye al Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP). Constituyendo un hecho generador de este impuesto la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional.

El pago se realiza en forma trimestral y se computan por trimestre calendario; debe pagarse dentro del mes calendario siguiente a la finalización de cada trimestre.

La base imponible de este impuesto la constituye, la que sea mayor entre la cuarta parte del monto de activo neto y la cuarta parte de los ingresos brutos. Siendo la tasa impositiva del 1%. Los contribuyentes pueden optar por formas de acreditar el Impuesto de Solidaridad pagado dentro del plazo acreditado al Impuesto Sobre la Renta o, Impuesto Sobre la Renta acreditado al Impuesto de Solidaridad.

#### **1.16.10 Código de Trabajo Decreto número 1441 del Congreso de la República de Guatemala**

Es el documento jurídico laboral que regula los derechos y obligaciones de patronos y trabajadores, con ocasión del trabajo en el país, y crea instituciones para resolver sus conflictos.

**1.16.11 Ley Reguladora de la Prestación del Aguinaldo para los Trabajadores del Sector Privado y Público Decreto número 76-78 del Congreso de la República de Guatemala**

Esta ley regula que todo patrono queda obligado a otorgar a sus trabajadores anualmente en concepto de aguinaldo, el equivalente al 100% del sueldo o salario ordinario mensual que éstos devenguen por un año de servicios continuos o la parte proporcional correspondiente. El aguinaldo deberá pagarse en 50% en la primera quincena de diciembre y el 50% restante en la segunda quincena del mes de enero siguiente.

**1.16.12 Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público Decreto número 42-92 del Congreso de la República de Guatemala**

Se establece con carácter de prestación laboral obligatoria para todo patrono, tanto del sector privado como del sector público, el pago a sus trabajadores de una bonificación anual equivalente a un salario o sueldo ordinario que devengue el trabajador.

Esta prestación es adicional e independiente al aguinaldo. La bonificación anual será equivalente al 100% del salario o sueldo ordinario devengado por el trabajador en un mes, para los trabajadores que hubieren laborado al servicio del patrono durante un año ininterrumpido y anterior a la fecha de pago. Si la duración de la relación laboral fuere menos de un año, la prestación será proporcional al tiempo laborado. La bonificación deberá pagarse durante la primera quincena del mes de julio de cada año.

**1.16.13 Ley de Bonificación de Incentivo Decreto 31-2001 del Congreso de la República de Guatemala**

Se crea a favor de todos los trabajadores del sector privado del país, cualquiera que sea su actividad en que se desempeñe, una bonificación incentivo de Q250.00 que deben ser pagados junto al sueldo mensual devengado.

## **CAPÍTULO II**

### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

#### **2.1 Definición de impuestos**

Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesionales liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas.

El impuesto “También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, inter vivos o mortis causa, y por el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos”. (8:495)

Los impuestos son una clase de tributo, obligaciones generalmente pecuniarias en favor del acreedor tributario regido por derecho público.

Se caracteriza por no requerir una contraprestación directa o determinada por parte de la administración hacendaria o acreedor tributario.

El termino de impuestos se asocia con al término de obligación tributaria, “La que en forma unilateral establece el estado en ejercicio del poder de imponer; exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verificará el hecho previsto por la ley y que le da origen”.(8:669)

Los impuestos en sí conforman una categoría de los recursos tributarios; en Guatemala la más importante, porque constituyen una prestación pecuniaria obtenida por el Estado en forma coactiva y pagada por los particulares con carácter definitivo, sin una contrapartida determinada y destinada a la atención de los gastos públicos y a la intervención del estado en la economía.

## **2.2 Tipos de impuestos**

Los impuestos pueden dividirse en multitud de categorías. Se listan a continuación solo algunas.

### **2.2.1 Impuesto directo**

“El establecido de manera inmediata sobre las personas, o los bienes, recaudando de conformidad con las listas nominales de contribuyentes u objetos gravados, y cuyo importe es percibido del contribuyente por el agente encargado de la cobranza”.(8:496)

La aplicación incide en los sueldos y salarios, las rentas, los intereses y las ganancias; afecta al gasto del ingreso, cuando se adquieren bienes y servicios.

### **2.2.2 Impuesto indirecto**

“El que se grava sobre los objetivos de consumo o determinados servicios, y que se encuentra incluido, con especial indicación o sin ella en el precio de aquellos o en el pago por utilizar éstos.

Recibe su nombre por satisfacerse de manera indirecta, sin separaciones en el desembolso único del consumidor, sujeto luego a la liquidación pertinente del expendedor de los productos o del concesionario o prestador de los servicios”.  
(8:496)

### **2.2.3 Impuesto personal**

Es aquel que impone el Estado a través del Congreso de la República de Guatemala sobre los ingresos que obtienen los ciudadanos de sus fuentes de ingreso, ya sea por sus salarios, honorarios, utilidades u otra fuente que pueda generar dichos impuestos.

#### **2.2.4 Impuesto real**

Es aquel que recae sobre la materia imponible, excluyendo a las personas. Se diferencia del tributo personal, pues atiende a la calidad del contribuyente. Tributos que van ligados a las cosas o bienes en particular. Impuestos que giran en torno a los bienes de los que el sujeto pasivo es titular o pagador, como el Impuesto Único Sobre Inmuebles y el Impuesto sobre transferencias de patrimonio.

#### **2.2.5 Impuesto ordinario**

Es también llamado impuesto permanente, se clasifican por el período o duración del impuesto en el sistema tributario, lo que indica que son impuestos que no tienen una duración determinada de tiempo.

“Los impuestos ordinarios son aquellos que siempre y en forma normal constan en el presupuesto general del Estado, que periódicamente se lo recauda año tras año”. (10:15)

#### **2.2.6 Impuestos extraordinarios**

Es el impuesto “de carácter excepcional en su exacción, o de cuantía recargada transitoriamente, para subvenir a una especial necesidad de la administración; como una guerra, realizar alguna obra importante, en jugar un déficit entre otras causas”. (10:15)

Llamados también impuesto transitorio, ya que poseen una vigencia limitada en el tiempo, siendo este de carácter excepcional, debiéndose decretar su sanción por el organismo legislativo.

### **2.3 Elementos del impuesto**

Los elementos que definen los impuestos son básicamente los siguientes:

### **2.3.1 Hecho generador**

Se denomina también hecho imponible o causa, se da cuando el condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo se produce un acto o hecho, que materializa el presupuesto legal hipotético y condicionante con respecto a una persona, da pie a que el Estado pretenda un tributo.

Todo hecho generador para que pueda nacer a la obligación impositiva, debe estar contenido en una norma jurídica tributaria, basada en el principio de legalidad tributaria.

### **2.3.2 Sujeto activo**

El artículo 17 del Código tributario, indica que de acuerdo con la disposición legal, el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público que se hace acreedor del tributo. Este ente ya sea una institución del Estado descentralizada, autónoma o semiautónoma, la ley le otorga el derecho de percibir la prestación pecuniaria, en forma material del tributo que es el dinero, para recaudar los tributos.

Es la entidad administrativa beneficiada directamente por el recaudo del impuesto, quien hace figurar en su presupuesto los ingresos por el respectivo tributo.

### **2.3.3 Sujeto pasivo**

El Código tributario en el artículo 18, lo define desde el punto de vista de la obligación tributaria de la siguiente manera: "Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable".

Indica a la persona que por obligación de ley satisface el tributo, sometiéndose al poder tributario, en virtud de su situación, llamada contribuyente.

### **2.3.4 Base imponible**

“Cifra neta que sirve para aplicar las tasas en el cálculo de un impuesto o tributo. La base imponible es, pues, la cantidad que ha de ser objeto de gravamen por liquidar, una vez depurada de las exenciones y deducciones legalmente autorizadas”. (8:121)

### **2.3.5 Tipo impositivo**

Es la que se aplica y grava la base imponible, una vez definida la misma.

### **2.3.6 Periodo de liquidación**

Período de tiempo donde el impuesto se genera y paga. Cada vez que se obtienen rentas gravadas, de acuerdo al periodo de liquidación y régimen de pago adoptada por el contribuyente, genera el impuesto a pagar.

## **2.4 Renta**

“Ingreso regular que produce un trabajo, una propiedad u otro derecho, una inversión de capitales, dinero o privilegio”. “Utilidad, fruto o rendimiento”. (8:863)

Es la utilidad que afecta a todas las rentas obtenidas dentro del territorio nacional por personas individuales o jurídicas, domiciliadas o no en el país, así como a otras entidades que sin tener la calidad de personas son contribuyentes del impuesto y están afectas al mismo.

En su acepción más conocida, la renta es un ingreso anual. Este ingreso debe ser distinguido de un salario, una remuneración, un beneficio o una plusvalía. La renta es el ingreso que obtiene el propietario de un bien mueble o inmueble a cambio de una cesión perpetua o temporal de dicho bien. Este ingreso puede percibirse en diversas formas, en forma de trabajo, de productos o de dinero.

En un sentido amplio la renta es toda ganancia económica que una persona tuvo durante el periodo en cuestión

## **2.5 Impuesto Sobre la Renta**

Quedan sujetos a este, diversos ingresos, ya sea los referentes a la renta ociosa (réditos de títulos públicos o de préstamos particulares), la procedente de capital (alquileres, cuotas, arrendaticias, acciones o partes de sociedades), de los ingresos debidos al trabajo independiente o subordinado (honorarios, sueldos, salarios y productos de las obras científicas)

La doctrina en materia tributaria lo concibe como toda carga impuesta por un gobierno sobre las renta de las personas individuales y colectivas.

Es por ello que el impuesto sobre la renta, es una de las principales fuentes de recursos de los gobiernos en países industrializados; en los países en vías de desarrollo, cobra importancia por la estructura impositiva, como es el caso de Guatemala.

Quedan pues sujetos al mismo impuesto, todos los ingresos del contribuyente, ya que “el mismo se refiere a la renta proveniente de todas las actividades de las personas individuales o colectivas”. (9:2)

Lo que el hecho generador del impuesto regula en la ley, es sobre la obtención de rentas provenientes de las actividades lucrativas realizadas de carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que lo especifiquen en el libro I del decreto 10-2012 denominado Ley de Actualización Tributaria, y los cataloga ya sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.

## **2.6 Origen de la Ley del Impuesto Sobre la Renta**

La ley dio inicio con la promulgación del Decreto 59-87 del Congreso de la República con vigencia a partir del 1 de octubre de 1987, derogando al decreto ley 229 (vigente desde el 28 de junio del año 1964 al 30 de septiembre del año 1987).

Después de una serie de modificaciones, surge el decreto 59-87 haciendo confusa su aplicación, lo que provoca que nuevamente se promulgue un nuevo decreto el 26-92 del Congreso de la República, vigente a partir del 01 de julio del año 1992, posteriormente sufre una serie de modificaciones a través del decreto 61-94 siempre del mismo órgano legislativo, con vigencia a partir del 01 de enero del año 1995.

En julio del año 1997, surge la nueva reforma a la Ley del impuesto sobre la renta bajo el decreto 36-97, en donde lo más relevante es la forma de efectuar los pagos trimestrales, especificando la creación de una opción de aceptar retenciones del 4% con carácter definitivo a cambio de no efectuar pagos trimestrales.

Esta opción aplica únicamente en aquellos contribuyentes que realicen ciertas actividades específicas como: actividades técnicas, profesionales o científicas, cualquier tipo de servicios prestados por personas individuales o jurídicas a excepción de las fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos, arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, rentas pagadas a los artistas profesionales y deportistas entre otros.

Finalmente se promulgo el decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, publicada en el diario oficial el 5 de marzo del año 2012, con vigencia a partir del 01 de enero del siguiente año, la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, separa el Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas y el Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas para las empresas que perciben ingresos como parte de sus actividades ordinaria y extraordinarias en un año fiscal, las rentas provenientes del trabajo y las rentas o ganancias de capital.

## **2.7 Clasificación según los regímenes para las rentas de actividades lucrativas.**

Se clasifican por la obtención de rentas provenientes de las actividades realizadas con carácter habitual u ocasional, por residentes en Guatemala, delimitándolo de la siguiente manera.

### **2.7.1 Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas**

Según el artículo 19, indica que los contribuyentes que opten por esta opción deben determinar la renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con la ley, sumando los costos y gastos para la generación de rentas exentas.

A continuación se definen algunos conceptos que intervienen dentro del presente régimen:

#### **a) Renta bruta**

Es el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el periodo de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas.

#### **b) Tipo impositivo**

Los contribuyentes inscritos en este régimen aplican una base imponible determinando el tipo impositivo del 31% en año 2013, 28% en el año 2014 y del 25% en el año 2015.

#### **c) Forma de pago trimestral.**

Aplica a contribuyentes que opten el pago de impuesto, efectuando cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre; o bien estimar la renta imponible estimada en ocho por ciento

(8%) del total de las rentas brutas obtenidas en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas.

**d) Liquidación y pago del impuesto bajo este régimen.**

Para el pago de impuesto trimestral debe efectuarse por medio de declaración jurada y debe presentarse dentro de mes siguiente a la finalización del trimestre que corresponda, exceptuando el cuarto trimestre que se pagará cuando se presente la declaración jurada anual, acreditándose cada pago en el periodo anual de liquidación.

Tanto los que obtengan rentas, aquellos contribuyentes que obtengan rentas parcial o totalmente exentas, inclusive aquellos que no hayan desarrollado actividades lucrativas durante el periodo de liquidación definitiva anual, deberán presentar la liquidación anual dentro de los primeros tres meses del año calendario, inmediato siguiente.

**2.7.2 Régimen opcional simplificado sobre ingresos de las actividades lucrativas.**

Los contribuyentes que opten a este régimen, deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas.

Las tasas impositivas son las siguientes de acuerdo a la tabla 2.

Tabla 2

**Tipos impositivos y determinación del impuesto del Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas**

Rango de renta imponible mensual	Importe fijo	Tipo impositivo de
Q.0.01 a Q 30,000.00	Q.0.00	5% sobre la renta imponible
Q.30,000.00 en adelante	Q.1,500.00	7% sobre el excedente Q30,000.00

Fuente: Ley de Actualización Tributaria, libro I, artículo 44.

A continuación se definen algunos conceptos que intervienen dentro del presente régimen.

**a) Período de liquidación**

El periodo de liquidación y pago del impuesto es mensual y se paga durante los primeros diez días hábiles del mes inmediato siguiente.

**b) Pago de impuesto**

Mediante las retenciones que efectúen quienes realicen el pago o acreditación en cuenta por la compra de bienes o servicios o mediante la liquidación mensual.

**c) Agentes de retención**

Actúan como agentes de retención de las rentas gravadas, las personas que lleven contabilidad completa de acuerdo con lo establecido en el Código de comercio y otras leyes; Así mismo los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas, entre otros.

**d) Obligación de retener**

La retención debe ser del 5% y 7% por concepto de impuesto sobre la renta, emitiendo la constancia de retención respectiva con la fecha de la factura y debe entregarse al contribuyente dentro de los cinco días siguientes a la fecha de la factura.

**e) Obligación y pago del impuesto bajo este régimen**

Se debe presentar declaración jurada mensual en la que describan el monto total de rentas obtenidas durante el mes inmediato anterior, el monto de las rentas objeto de retención, las rentas exentas, el monto de las rentas de las cuales presentará el pago de forma directa y el impuesto a pagar, dentro del plazo de diez días del mes siguiente a aquel en que se emitió las facturas respectivas. Las facturas deben contener la leyenda "Sujeto a Retención Definitiva".

#### **f) Restricciones del régimen**

Los contribuyentes deben indicar a la Superintendencia de Administración Tributaria el régimen que aplicarán, de lo contrario ésta los inscribirá de oficio en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.

#### **g) Cambio de régimen**

Los contribuyentes pueden cambiar de régimen, previo aviso a la Administración Tributaria, siempre y cuando lo presenten durante el mes anterior al inicio del nuevo período anual de liquidación, es decir, a más tardar en el mes de diciembre de cada año.

### **2.7.3 Rentas de trabajo en relación de dependencia**

Son las rentas obtenidas de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país.

#### **a) Rentas**

Toda clase de prestaciones laborales contenidas en el Código de trabajo, o que no constituyan reintegro de gastos, y otras remuneraciones que las personas, entes o patrimonios, el Estado, las municipalidades y demás entidades públicas o privadas paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o el exterior. Incluye los honorarios que se perciban por el ejercicio de profesiones, oficios y artes a título personal, así como las pensiones, jubilaciones y montepíos.

Las prestaciones laborales contenidas en el Código de trabajo, que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos tengan su puerto base en Guatemala, o bien que se encuentren matriculados o registrados en el país.

Las remuneraciones, sueldos, comisiones, gratificaciones o retribuciones que paguen o acrediten entidades con o sin personalidad jurídica, residentes en el país a miembros de sus directorios, consejos, consejos de administración u otros órganos directivos, independientemente de donde actúan o se reúnan estos órganos colegiados, cuando estos estén en relación de dependencia.

#### **b) Base imponible**

Es la obtenida después de restar a las rentas netas todas las deducciones.

#### **c) Deducción de su renta neta**

Hasta Q60,000.00 de los cuales, Q48,000.00 corresponden a gastos personales sin necesidad de comprobación alguna; y Q12,000.00 que podrá acreditar por presentación de planilla del Impuesto el Valor Agregado pagado, de gastos personales, por compras de bienes o servicios, durante el año.

La planilla debe presentarse durante los primeros diez días del mes de enero inmediato al año de liquidación del impuesto.

#### **d) Tipos impositivo y determinación del impuesto**

Los tipos impositivos de renta imponible son según el rango de la renta imponible, aplicables de acuerdo a tabla 3.

Tabla 3

#### **Tipos impositivos y determinación del impuesto de Rentas de Trabajo en Relación de Dependencia**

Rango de renta imponible	Importe fijo	Tipo impositivo de
Q.0.01 a Q 300,000.00	Q.0.00	5% sobre la renta imponible 7% sobre el excedente
Q.300,000.00 en adelante	Q.15,000.00	Q300,000.00

Fuente: Ley de Actualización Tributaria, libro I, artículo 73.

#### **e) Periodo de liquidación**

El periodo de liquidación es anual, inicia el uno de enero y termina el treinta y uno de diciembre de cada año, sin embargo deben efectuarse retenciones mensuales y pagarse las misma durante los primeros diez días del mes inmediato siguiente al de la retención.

#### **f) Liquidación y devolución de lo retenido en exceso**

Una vez determinado el impuesto definitivo, si se efectuó un exceso en la retención de Impuesto Sobre la Renta, se procede a devolver las sumas retenidas en exceso, informar a la Superintendencia de Administración tributaria dentro de los dos meses del año calendario, debiendo descontar el patrono del total de los montos de retenciones correspondientes al nuevo periodo mensuales, hasta cubrir la totalidad de las devoluciones.

### **2.7.4 Rentas de capital y ganancias de capital**

Son rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente.

Según el campo de aplicación, se clasifican en:

#### **a) Rentas de capital inmobiliario**

Aquellas provenientes del arrendamiento, subarrendamiento, así como de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles, siempre que su giro habitual no sea comerciar con dicho bienes o derechos.

### **b) Rentas de capital mobiliario**

Los intereses y rentas en dinero o en especie provenientes de créditos de cualquier naturaleza, con o sin cláusula de participación en las utilidades del deudor.

Las rentas obtenidas por el arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos de uso o goce, cualquiera sea su denominación o naturaleza, de bienes muebles tangibles y de bienes intangibles tales como derechos de llave, regalías, derechos de autor y similares.

Las rentas vitalicias o temporales originadas en la inversión de capitales, las rentas de capital originadas en donaciones condicionadas y las rentas derivadas de contratos de seguros, salvo cuando el contribuyente deba tributar como rentas de trabajo.

La distribución de dividendos, ganancias y utilidades, independientemente de la denominación o contabilización que se le dé.

### **c) El tipo impositivo**

La base imponible para las rentas de capital mobiliarias, rentas de capital inmobiliarias y para las ganancias de capital es el diez por ciento (10%).

Para la distribución de dividendos, ganancias y utilidades, independientemente de la denominación o contabilización que se le dé, es el cinco por ciento (5%).

## **2.8 Costos**

“Es un desembolso en efectivo o en especie hecho en el pasado, en el presente, o en el futuro”.(2:139).

“El costo es el efectivo o un valor equivalente de efectivo sacrificado por productos y servicios que se espera que aporten un beneficio presente o futuro a una organización”. (11:35)

### **2.8.1 Clasificación de los costos**

Los costos se clasifican según giro de la empresa, por lo que se detallan los más importantes.

#### **a) Según su comportamiento**

De acuerdo a su comportamiento los costos se clasifican costos fijos, costos variables y costos semivARIABLES o costos semifijos.

- **Costos fijos**

Son aquellos que permanecen constantes para un rango de producción definidos en un periodo de tiempo determinado.

- **Costos variables**

Son aquellos costos cuyo valor total fluctúa en relación directa con el volumen de producción.

- **Costos semivARIABLES o costos semifijos**

Durante el proceso productivo se incurre en algunos costos que no son perfectamente fijos ni perfectamente variables, sino de naturaleza mixta.

Un ejemplo es el consumo de energía eléctrica que está relacionada directamente con el proceso productivo, este es un costo variable y a la vez el consumo de energía que sirve para iluminar el área de la planta, este es un costo fijo.

#### **b) Según su identificación con una actividad, departamento o producto**

De acuerdo a su identificación con la actividad, departamento o producto se clasifican en costos directos e indirectos.

- **Costos directos**

Es aquel que se identifica plena y directamente con un producto, un proceso, una actividad. Ejemplo: el costo de la materia prima necesaria para fabricar un mueble.

- **Costos indirectos**

Es aquel que no puede identificarse ni atribuirle directamente a un producto, o a una actividad. Ejemplo: el costo que se incurre por concepto de depreciación de maquinaria.

## **2.9 Gastos**

Son “desembolso aplicado contra el ingreso de un determinado período; no es capitalizable, ni inventariable y se muestra en el estado de resultados o estado de pérdidas y ganancias.

Toda erogación de valores relacionada con el desarrollo de los procesos administrativos de ventas y financieros de la empresa deben ser considerada como gasto del período durante el cual se causa”. (4:12)

También se define como el “desembolso pecuniario destinado a la adquisición de cosas, a la remuneración de servicios o a la conservación de bienes y valores”. (8:453)

### **2.9.1 Clasificación de los gastos**

Una empresa, institución o industria necesita llevar a cabo gastos para realizar la continuidad del negocio económico, de acuerdo al criterio contable los gastos se pueden agrupar en términos generales de la siguiente forma.

#### **a. Gastos de administración**

Son todos aquellos egresos que dirige u operan en toda empresa. En este rubro lo integran los sueldos y salarios; el seguro social, vacaciones, indemnizaciones, aguinaldo, tiempo extra, impuestos y contribuciones, transporte, entre otros.

#### **b. Gastos de ventas**

Aquellos egresos que efectúan para incrementar las ventas. En este rubro están las comisiones sobre ventas, viáticos, sueldos y salarios, entre otros.

#### **c. Gastos financieros**

Son aquellos egresos relacionados con transacciones financieras. Entre este rubro se encuentran las comisiones bancarias, diferencial cambiario, pago de intereses sobre préstamos bancarios, comisiones sobre tarjetas de crédito, entre otros.

#### **d. Gastos de capital**

Es un desembolso de fondos por parte de la empresa del que se espera reditúe beneficios a lo largo de un período mayor de un año.

#### **e. Gastos ordinarios**

Es un desembolso que resulta en beneficios en periodos menores de un año.

#### **f. Gastos deducibles de impuestos**

Cuando se calcula el pago de impuestos se permite deducir gastos de operación con el objeto de reducir la base imponible para pago de impuestos.

Una diferencia entre costo y gasto se puede comprender de la siguiente manera:

“El costo es un conjunto de gastos, y el gasto, es una parte del costo, esta afirmación se deriva del significado de ambos; el costo, es la suma de lo gastado para producir un bien; y el gasto es la inversión que se efectúa ya sea en forma directa o indirecta, necesaria para la obtención de un producto.

Así entonces, de lo que se considere como el todo para que se esté haciendo referencia al costo, y sus partes integrantes serán los gastos”. (1:261)

## **2.10 Clasificación de los costos y gastos según la Ley del Impuesto Sobre la Renta**

A partir de la promulgación de la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, del libro I, los contribuyentes inscritos bajo el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas, deben deducir sus costos y gastos bajo disposiciones contenidas en los artículos 21 y 23 de forma específica, sin embargo algunos costos y gastos se complementan con artículos que presentan de forma detallada su interpretación.

En el artículo 22 indica que para que los gastos sean deducibles deben cumplir ciertos requisitos para que su procedencia sea aceptada.

En el caso de los intereses esta se limita el monto de su deducción y se determina la base, de acuerdo al artículo 24.

En el caso de las depreciaciones y amortizaciones existen artículos específicos que regulan las reglas generales, la base de cálculo, la forma de cálculo, los porcentajes máximos anuales, en los artículos 25, 26, 27, 28 y 29.

## **CAPÍTULO III**

### **EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN EL PROCESO DE LA CONSULTORÍA EXTERNA**

#### **3.1 Definición de contador público y auditor**

El contador público y auditor es el profesional de las ciencias económicas egresado de cualquier universidad del país y graduado en la carrera de contaduría pública y auditoría.

Es un profesional que cuenta con una alta responsabilidad moral e intelectual y capacidad investigadora, analítica e interpretativa.

##### **3.1.1 Preparación y calidad profesional**

La preparación del Contador Público y Auditor la obtiene de instituciones de estudios superiores, donde recibe una preparación sobre principios y prácticas contables, legislación mercantil y tributaria, elaboración de presupuestos, métodos de análisis de estados financieros, estadística, sistemas de costos y valuación de inventarios, resolución de problemas financieros y todo lo relacionado con la práctica de la Auditoría.

La preparación del Contador Público y Auditor no se limita solamente a lo anterior, también deberá estar actualizado de los cambios y avances de la profesión y de los acontecimientos económicos.

Según el Código de Ética Profesional emitido por el Colegio de Contadores Públicos de Guatemala, como requisito para que el Contador Público y Auditor acepte prestar sus servicios deberá contar con la preparación profesional y técnica y con la capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

### **3.2 Definición de consultoría**

Existen numerosas definiciones del término y de su aplicación a situaciones y problemas de empresas, es decir de la consultoría de empresas.

La consultoría de empresas puede enfocarse como un servicio profesional o como un método de prestar asesoramiento y ayuda.

La consultoría es en lo esencial un servicio de asesoramiento. Esto significa que los consultores no se contratan para que dirijan organizaciones o adopten decisiones delicadas en nombre de la dirección.

No tienen ninguna facultad directa para decidir cambios y aplicarlos. De lo único que responden es de la calidad e integridad de su asesoramiento; los clientes asumen toda la responsabilidad que se derive de la aplicación de sus consejos.

“Aunque las personas habitualmente hablan respecto de la industria de la consultoría en términos de componentes diferenciados (la empresa consultora, el cliente, el consultor) la consultoría más efectiva y valiosa tiene lugar cuando los clientes y los consultores trabajan juntos en equipo, compartiendo destrezas y experiencias y enfocándose en objetivos comunes”. (12:22)

### **3.3 Enfoque profesional de un consultor**

El consultor debe orientarse por un código personal de ética y comportamiento profesional, que representa su propia concepción de lo que es una práctica adecuada.

Al ocupar una posición de confianza, el cliente cree muy probablemente que ciertas normas de comportamiento serán respetadas sin que tengan ni siquiera que ser mencionadas. Muchos clientes piensan que los consultores nunca utilizarían falsas credenciales y algunos clientes ni siquiera están en condiciones de evaluar la competencia técnica del consultor.

El consultor puede estar en una posición de superioridad técnica y poseer conocimientos teóricos e información de que carece el cliente. Por otro lado, el cliente puede estar en una situación de debilidad, incertidumbre e incluso angustia.

Cualquier consultor que aspire a convertirse en un auténtico profesional debe tener clara su concepción de ética y las normas que ha de respetar en su colaboración con los clientes. Esto se aplica por igual a los consultores externos o internos, así como a toda persona que intervenga a título de consultor, aunque no sea un consultor a tiempo completo.

### **3.4 Alcances del trabajo**

El cliente y el consultor pueden considerar de manera diferente el resultado previsto y la manera de cumplir el trabajo. El cliente tiene quizás sólo una vaga idea de cómo trabajan los consultores y puede abrigar cierto recelo, porque ha oído decir que algunos consultores tratan de complicar todas las cuestiones, exigen más información de la que necesitan, reclaman más tiempo para justificar un contrato más largo y cobran honorarios exorbitantes. El cliente puede entrar en contacto con el consultor con sentimientos contradictorios, pero incluso cuando no hay recelo ni temor por parte del cliente, existe un peligro de desacuerdo.

Es necesario definir correctamente el problema del que se ha de ocupar el consultor. Todo director o gerente que desea solicitar la ayuda de un consultor no debe limitarse a reconocer la necesidad de esa ayuda, sino que debe determinar el problema tal como él lo ve, con la mayor precisión posible.

En muchas organizaciones, la dirección superior ni siquiera estudiará la conveniencia de recurrir a un consultor, a menos que se le presente una descripción clara del problema y del objetivo de la consultoría.

La definición del problema dada por el consultor puede diferir de la del cliente por muchas razones.

Con frecuencia los directores de empresa están inmersos en una situación particular o han creado ellos mismos el problema. Pueden percibir los síntomas, pero no el fondo de la cuestión, y en ocasiones prefieren también que el propio consultor descubra ciertos aspectos importantes del problema.

### **3.5 Funciones del consultor y del cliente**

Para determinar cómo se llevarán a cabo el trabajo, es importante definir la participación de ambas partes.

- a. ¿Qué funciones desempeñará el consultor y cuáles desempeñará el cliente?
- b. ¿se establecerán compromisos mutuos?
- c. ¿qué hará cada uno, cómo y cuándo?
- d. ¿desea el cliente obtener una solución del consultor o prefiere llegar a su propia solución con ayuda del consultor?
- e. ¿Está dispuesto el cliente a participar intensamente en toda la tarea de consultoría?
- f. ¿Existen sectores específicos de que deba ocuparse directamente el Consultor sin tratar de que participe el cliente? ¿Y viceversa?

Estas y otras preguntas similares aclararán la idea que tienen de la consultoría el cliente y el consultor y las funciones que pueden desempeñar con eficacia los consultores.

Las respuestas definirán la estrategia que se ha de aplicar para que la tarea tenga éxito desde los puntos de vista del cliente y del consultor.

#### **3.5.1 Definición de la función del consultor**

En la **función de experto**, el consultor ayuda al cliente proporcionándole conocimientos técnicos y haciendo algo para y por cuenta del cliente; suministra información, hace un diagnóstico de la organización, emprende un estudio de viabilidad, diseña un nuevo sistema, capacita al personal en una nueva técnica,

recomienda cambios orgánicos y de otro tipo, hace observación es sobre un nuevo proyecto previsto por la dirección.

La dirección de la empresa debe colaborar con el experto consultor, pero esta colaboración se puede limitar a proporcionar la información que se solicite, examinar los progresos realizados, aceptar o rechazar propuestas y pedir otros consejos sobre la puesta en práctica. La dirección de la empresa no espera que el consultor se ocupe ampliamente de los aspectos sociales y de su comportamiento del proceso de cambio en la organización, aunque el consultor tendrá que conocer esos aspectos.

En la ***función de incentivación***, el consultor, en su capacidad de agente del cambio, trata de ayudar a la organización a resolver sus propios problemas dándole a conocer los procesos de organización, sus probables consecuencias y las técnicas de intervención para estimular el cambio.

En lugar de transmitir conocimientos técnicos y de sugerir soluciones, el consultor que incentiva está primordialmente interesado en transmitir sus enfoques, método y valores con el fin de que la organización cliente pueda diagnosticar y poner remedio a sus propios problemas. En diversas descripciones de la consultoría de incentivación, surge claro y rotundo el método del comportamiento de la organización.

Dicho en términos más sencillos, mientras que el experto consultor trata de sugerir a su cliente "qué" se debe cambiar, el consultor impulsor sugiere principalmente "cómo" hacer los cambios y ayuda al cliente a seguir el proceso del cambio y a abordar los problemas humanos a medida que surgen.

El papel más tradicional de un consultor es el de *experto técnico* que, mediante sus conocimientos teóricos y técnicos especiales y su experiencia profesional, puede proporcionar un servicio único al cliente.

El cliente es responsable de definir los objetivos de la consulta. A continuación, el consultor asume un papel directivo hasta que el cliente se familiariza con el método particular elegido. Más tarde, el consultor puede actuar como un catalizador para coadyuvar en la aplicación de las recomendaciones que ha formulado.

Un cliente tiene dos razones para contratar a un consultor, la primera es ganar acceso a conocimiento específico, y experiencias en el área que el cliente decide no crear internamente. “La segunda razón para contratar a un consultor es para permitir que una persona externa y objetiva se concentre en un tema o problema específico que tenga el cliente”. (12:120)

Cuando el Contador Público y Auditor preste servicios profesionales de naturaleza tributaria, se deberán evaluar y presentar las opciones al cliente, las cuales deberán ser congruentes con las leyes tributarias de Guatemala y no ha de obstruir de ninguna manera la integridad y objetividad profesional. No deberá asegurar a su cliente que las soluciones tributarias propuestas son incuestionables; por el contrario, deberá señalar las limitaciones y consecuencias posibles derivadas de la aplicación de sus recomendaciones, de tal forma que el cliente pueda interpretar apropiadamente que lo propuesto es una opinión y no la afirmación de un hecho.

### **3.5.2 Definición de la función de cliente**

Sería erróneo pensar que, mientras que las primeras reuniones de contacto entrañan una relación recíproca intensa y directa entre el consultor y el cliente, el consultor efectúa luego su diagnóstico preliminar del problema por sí solo,

limitando sus contactos con el cliente a entrevistar a ciertas personas y a solicitar información.

El diálogo con el cliente se prosigue durante el diagnóstico del problema. Ese diálogo mostrará lo que piensa el cliente acerca de diversos aspectos de su empresa: cuáles son sus metas, objetivos y capacidades técnicas y humanas, cuáles son sus posibilidades de efectuar cambios y el estilo de consultoría que se debe aplicar en su caso.

Por otro lado, el cliente conoce así mejor al consultor y tiene ocasión de apreciar su estilo profesional de obtener información, establecer contactos con otras personas, captar la situación global y condensar los hechos esenciales a partir del conjunto de datos que se pueden encontrar en cualquier organización.

### **3.6 Fases del proceso de consultoría**

Durante una consultoría, el consultor y el cliente emprenden un conjunto de actividades necesarias para alcanzar los objetivos y cambios deseados. Esas actividades se suelen conocer con la expresión de "el proceso de consultoría".

Este proceso tiene un principio (se establece la relación y se inicia el trabajo) y un fin (la partida del consultor). Entre esos dos extremos el proceso puede subdividirse en cinco fases básicas. Esto ayuda al consultor y al cliente a ser sistemáticos y metódicos, pasando de una fase a otra y de una operación a otra, siguiendo un orden lógico y temporal.

#### **3.6.1 Iniciación**

En esta fase el consultor comienza a trabajar con el cliente. Esta fase incluye sus primeros contactos, las conversaciones acerca de lo que el cliente desea lograr y modificar en su organización y de qué manera el consultor podría prestarle ayuda,

la aclaración de sus papeles respectivos, la preparación de un plan de tareas basado en un análisis preliminar del problema y la negociación y concertación de un contrato de consultoría.

Se trata de una fase preparatoria y de planificación. A menudo se insiste en que esta fase establece los cimientos para todo lo que seguirá, dado que las fases siguientes estarán fuertemente influidas por la calidad del trabajo conceptual realizado y por el tipo de relaciones que el consultor establezca con su cliente desde el comienzo.

En esta fase inicial puede asimismo suceder que una propuesta de cometido no se prepare a satisfacción del cliente, o que se pida a varios consultores que presenten propuestas, entre las que se elegirá una para realizar la tarea.

En resumen este paso incluye:

- a. Primeros contactos con el cliente;
- b. Diagnóstico preliminar de los problemas;
- c. Planificación del trabajo;
- d. Propuestas de trabajo al cliente;
- e. Contrato de consultoría.

### **3.6.2 Diagnóstico**

La segunda fase es un diagnóstico a fondo del problema que se ha de solucionar. Durante esta fase, el consultor y el cliente cooperan para determinar el tipo de cambio que se necesita, establecer de manera detallada los objetivos que se pretenden alcanzar y evaluar el rendimiento, los recursos, las necesidades y las perspectivas del cliente.

Se sintetizan los resultados de la fase de diagnóstico y se extraen conclusiones sobre cómo orientar el trabajo con respecto a las medidas propuestas con el fin de

que se resuelva el problema real y se obtengan los beneficios deseados. Durante esta fase se pueden vislumbrar algunas posibles soluciones.

La investigación y el diagnóstico de los hechos reciben a menudo escasa atención. Sin embargo, las decisiones sobre qué tipo de datos se han de buscar, qué datos se han de omitir, qué aspectos del problema conviene examinar a fondo y qué hechos se pueden dejar a un lado predeterminan la pertinencia y la calidad de las soluciones que se propondrán.

Por otra parte, con el acopio de los datos el consultor ya está influyendo en el sistema del cliente, y los miembros de la organización tendrán que empezar ya a cambiar como resultado de la presencia del consultor en la organización.

A la inversa, la investigación tiene que ceñirse a límites razonables, determinados por el objetivo fundamental de la consultoría.

En resumen el diagnóstico incluye:

- a. Análisis del objetivo;
- b. Análisis del problema;
- c. Descubrimiento de los hechos;
- d. Análisis y síntesis de los hechos;
- e. Información de los resultados al cliente.

### **3.6.3 Planificación de medidas**

La tercera fase tiene por objeto hallar la solución del problema. Abarca el estudio de las diversas soluciones, la evaluación de las opciones, la elaboración de un plan para introducir los cambios y la presentación de propuestas al cliente para que éste adopte una decisión.

El consultor puede optar entre una amplia gama de técnicas, en particular si la participación del cliente en esta fase es activa.

La planificación de la acción requiere imaginación y creatividad, así como un enfoque riguroso y sistemático para determinar y estudiar las opciones posibles, eliminar propuestas que podrían conducir a cambios de escasa importancia e innecesarios y decidir qué solución se ha de adoptar.

Un aspecto importante del plan de acción consiste en elaborar una estrategia y tácticas para la introducción de los cambios, en particular para abordar los problemas humanos que se pueden prever, superar cualquier resistencia al cambio y captar apoyos para efectuarlo.

En resumen esta fase incluye:

- a. Elaboración de soluciones;
- b. Evaluación de opciones;
- c. Propuestas al cliente;
- d. Planificación de aplicación de medidas.

#### **3.6.4 Aplicación**

La puesta en práctica, que es la cuarta fase de la consultoría, constituye una prueba definitiva con respecto a la pertinencia y viabilidad de las propuestas elaboradas por el consultor en colaboración con su cliente.

Los cambios propuestos comienzan a convertirse en una realidad. Empiezan a suceder cosas, que se han planificado o que escapan a la planificación.

Pueden surgir nuevos problemas y obstáculos imprevistos y se puede poner de manifiesto el carácter erróneo de ciertas suposiciones o errores de planificación.

La resistencia al cambio puede ser muy distinta de la que se preveía en la fase de diagnóstico y planificación. Quizá sea necesario corregir el diseño original y el plan de acción.

Como es imposible prever con exactitud todas las relaciones, acontecimientos o actitudes, y la realidad de la puesta en práctica difiere a menudo del plan, la vigilancia y administración de la aplicación son muy importantes.

Esto explica también por qué prefieren los consultores profesionales participar en la puesta en práctica de los cambios que han contribuido a identificar y planificar. Sobre esta cuestión existen numerosas interpretaciones y concepciones erróneas. Muchos contratos de consultoría terminan cuando se transmite un informe que contiene propuestas de acción, es decir antes de que comience la puesta en práctica. Probablemente sólo de un 30 a un 50 por ciento de las consultorías incluye la aplicación de las medidas.

Esta fase en resumen incluye:

- a. Contribuir a la aplicación;
- b. Propuestas de ajustes;
- c. Capacitación.

### **3.6.5 Terminación**

La quinta y última fase en el proceso de consultoría incluye varias actividades.

El desempeño del consultor durante su cometido, el enfoque adoptado, los cambios introducidos y los resultados logrados tendrán que ser evaluados por el cliente y por la organización de consultoría.

Se presentan y examinan los informes finales. Se establecen los compromisos mutuos. Si existe interés en continuar la relación de colaboración, se puede negociar un acuerdo sobre el seguimiento y los contactos futuros.

Una vez completadas estas actividades, la tarea o el proyecto de consultoría queda terminado de común acuerdo y el consultor se retira de la organización del cliente.

Esta fase en resumen incluye:

- a. Evaluación;
- b. Informe final;
- c. Establecimiento de compromisos;
- d. Planes de seguimiento;
- e. Retirada.

### **3.7 Estrategia y planificación del trabajo**

Desde las reuniones se exige que el consultor se prepare a fondo. Sin entrar en demasiados detalles, recopilar los hechos de orientación esenciales acerca del cliente, su medio ambiente y los problemas característicos de su sector de actividad.

El cliente no desea que el consultor se presente con soluciones previamente confeccionadas, pero espera tratar con alguien que esté muy familiarizado con los tipos de problemas que se pueden plantear en su organización.

Al reunir los hechos de orientación, el consultor descubre qué productos o servicios suministra su cliente.

Esta información se obtiene fácilmente durante el primer contacto con el cliente o pidiéndole que le proporcione documentación.

Los productos o servicios situarán al cliente en un sector o comercio específico, del que el consultor deberá conocer sus principales características y prácticas.

En general, debe tener conocimiento sobre:

- a. La terminología comúnmente utilizada;
- b. La índole y el emplazamiento de los mercados;
- c. Los nombres y la ubicación de los principales productores;
- d. Los tipos y fuentes de materias primas;

- e. Los pesos y medidas utilizados en la industria;
- f. Los procedimientos y el equipo;
- g. Los métodos y las prácticas mercantiles peculiares de la industria;
- h. Las leyes, los reglamentos y las costumbres que regulan la industria;
- i. La historia y la evolución;
- j. El clima económico actual y los principales problemas de la industria.

Las revistas especializadas y las publicaciones del Estado proporcionan mucha información, especialmente sobre las tendencias del sector industrial.

Con respecto a la situación de la empresa del cliente, el consultor debe adquirir conocimiento de la situación financiera del cliente, los resultados recientes del rendimiento y las previsiones y los problemas inmediatos en los informes anuales.

El examen debe ocuparse de las disposiciones relativas al trabajo y abarcar:

- a. El alcance y objetivo de un diagnóstico;
- b. Los registros y la información que se han de poner a disposición;
- c. A quién se debe ver y cuándo;
- d. Cómo presentar al consultor;
- e. Las actitudes del personal con relación a los asuntos que se han de estudiar;
- f. Cuándo se ha de concluir el diagnóstico;
- g. La remuneración por el trabajo.

### **3.8 Recopilación de información**

Un diagnóstico atinado se basa en la rápida recopilación de información selectiva que revela el tipo y el grado de ayuda que el consultor puede prestar al cliente.

Los datos del diagnóstico suelen ser de índole global. Al consultor sólo le interesan los detalles si son indicativos de algunos problemas importantes y si le ayudan a solucionar los problemas para los que se ha recurrido a él.

Un detalle de las fuentes de información puede ser como el que se presenta a continuación, sin embargo no debe tomarse o considerarse exclusivo.

**a) Publicaciones del cliente**

- Informes financieros y de funcionamiento anuales;
- Datos financieros, estadísticos, comerciales y aduaneros presentados a las autoridades públicas, las asociaciones profesionales y las organizaciones de crédito;
- Estudios económicos;
- Material de promoción de ventas como catálogos y folletos publicitarios;
- Comunicados de prensa, entrevistas concedidas por los directores, etc.

**b) Información procedente de otras fuentes publicadas**

- Situación y tendencias del sector económico del cliente, con inclusión de la evolución tecnológica;
- Información sobre las empresas del sector;
- Estudios sobre las perspectivas industriales;
- Estadísticas e informe á comerciales;
- Normas industriales y coeficientes esenciales de la empresa;
- Reglamentaciones que hade tener en cuenta el cliente;
- Datos sobre el impuesto sobre la renta de la sociedad (si se publican);
- Relaciones de trabajo.

**c) Registros e informes internos del cliente**

- Información sobre sus recursos, objetivos, planes y rendimientos;
- Información sobre la planta, el equipo y las tecnologías utilizadas;
- Informes sobre los resultados financieros y costos de las actividades, los servicios y los productos;
- Actas sobre las reuniones de la junta y del comité de dirección;

- Declaraciones fiscales;
- Estadísticas sobre las ventas;
- Movimiento de materiales;
- Evaluación del personal.

**d) Archivos de documentación de la oficina de dependencias de consultoría**

- Información sobre el cliente, si no es nuevo;
- Información sobre el sector y organizaciones análogas;

El método descrito anteriormente es el utilizado tradicionalmente por los consultores.

El consultor realiza el diagnóstico como experto utilizando las técnicas de acopio de datos y analíticas que prefiera, con una participación mayor o menor del cliente. Al acercarse a la función de impulsión del proceso a lo largo de esa línea continua de las diversas funciones de consultoría, el cliente y su personal pasan a ser más activos y el consultor se concentra en aportar métodos eficaces de diagnóstico en lugar de efectuarlo personalmente.

### **3.9 Fuentes de información**

Se propone como fuentes básicas de información las siguientes:

#### **3.9.1 Escritura de constitución de la empresa**

Una sociedad es un contrato o acuerdo que surge entre dos o más personas que se obligan a hacer un aporte en dinero, en trabajo o en otros bienes apreciables en dinero, para desarrollar una determinada actividad, con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas por la empresa.

Una vez constituida la sociedad por escritura pública, se forma una persona jurídica independiente de sus asociados y se registra en el registro mercantil.

Toda sociedad se constituye por escritura pública, cualquiera que sea su objeto social y en ella deberá expresarse lo siguiente:

- a. Forma de organización;
- b. Domicilio y el de sus sucursales;
- c. Objeto;
- d. Plazo de duración;
- e. Capital social;
- f. Notario autorizante de la escritura de constitución, lugar y fecha;
- g. Órganos de administración, facultades de los administradores;
- h. Órganos de vigilancia si los tuviere.

### **3.9.2 Registro Tributario Unificado**

El Registro Tributario Unificado, es donde se inscriben todas las personas naturales o jurídicas que estén afectas a cualquiera de los impuestos vigentes o que se establezcan en lo futuro.

Todas las personas naturales o jurídicas, asociaciones o unidades económicas con o sin fin de lucro, domiciliadas o residentes en el país, y las autoridades de las dependencias de los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas, autónomas y semiautónomas, las empresas públicas y las municipalidades, están obligadas a proporcionar los datos e informes que le sean requeridos con relación al Registro Tributario Unificado. A cada persona o entidad que se inscriba en el Registro Tributario Unificado le será asignado un Número de Identificación Tributario (NIT), el cual le será comunicado oportunamente, extendiéndole, además, una credencial, cédula o carne de inscripción que contendrá los datos que establece el reglamento.

### **3.9.3 Patente de comercio y sociedad**

El Registro Mercantil de Guatemala, emite sin costo alguno, las patentes de sociedad y de comercio a todas las sociedades, comerciantes individuales, auxiliares de comercio, empresas o establecimientos que hayan sido debidamente inscritos.

### **3.9.4 Estado de Situación Financiera**

El estado de situación financiera muestra en unidades monetarias la situación financiera de la empresa o entidad económica en una fecha determinada. Tiene el propósito de mostrar la naturaleza de los recursos económicos de la empresa, así como los derechos de los acreedores y de la participación de los dueños.

Si el estado es comparativo muestra además los cambios en la naturaleza de los recursos, derechos y participaciones de un periodo a otro.

Comprende información clasificada y agrupada en tres categorías o grupos principales: Activos, pasivos y patrimonio o capital. En cuanto a su importancia, es un estado principal y se considera el estado financiero fundamental.

Contiene el análisis de las propiedades de una empresa la proporción en que intervienen los acreedores y los accionistas o dueños de tal propiedad, expresada en términos monetarios, por tanto es un estado que muestra la "Situación Financiera" y es la denominación más adecuada. (13:15)

### **3.9.5 Estado de Resultados**

El Estado de Resultados muestra los efectos de las operaciones de una empresa y su resultado final, en forma de un beneficio o una pérdida. Estos estados se relacionan entre sí en cuanto a la modificación sufrida en el capital contable en virtud del resultado de las operaciones.

Desde un punto de vista objetivo, el estado de resultados muestra un resumen de los hechos significativos que originaron un aumento o disminución en el patrimonio de la entidad durante un periodo determinado.

Para evaluar el futuro, con frecuencia se emplea el estado de resultados, ya que los resultados obtenidos son una buena base como indicadores.

Si es comparativo, el estado de resultados reflejara las tendencias de las operaciones de un periodo a otro y para el usuario será de ayuda máxima como elemento de juicio.

Adicional a la información básica se puede también recurrir a otras fuentes de información que permitan un adecuado análisis de la información y una conclusión acorde a la realidad de la empresa, por ejemplo:

- a. Formularios de declaración de impuestos mensuales, trimestrales o semestrales;
- b. Formularios de declaración y liquidación de impuestos anuales;
- c. Integración de cuentas;

La información recopilada para la evaluación, análisis, diagnóstico y elaboración de soluciones debe apegarse a los objetivos del trabajo. Es necesario que la información permita una definición de los hechos, por lo que el grado de detalle se debe establecer, de acuerdo al trabajo que se pretende realizar. La recopilación de información debe corresponder al periodo, y proporcionar suficiente información sobre los aspectos que se pretende abarcar.

### **3.10 Contrato de consultoría**

Los servicios a los clientes se organizan y prestan normalmente por medio de contratos particulares de consultoría (también llamados compromisos, casos, asesorías, proyectos o cuentas de clientes).

“Por lo general se realizan cambios entre el momento en que se establecen las condiciones y el comienzo del proyecto de consultoría”.(12:217)

En un contrato típico, el consultor y el cliente se ponen de acuerdo sobre el alcance del trabajo que se ha de realizar, entre los que debe contener:

- a. Los objetivos (finalidades, resultados) que se han de alcanzar;
- b. Los conocimientos especializados que ha de aportar el consultor;
- c. La índole y secuencia de las tareas que va a realizar el consultor;
- d. La participación del cliente en el cometido;
- e. Las necesidades de recursos;
- f. El calendario;
- g. El precio que se ha de pagar;
- h. Las demás condiciones que resulten convenientes.

Este acuerdo se confirma en un contrato de consultoría, en la mayoría de los casos por escrito, pero que puede ser también verbal. Con arreglo a un contrato de este tipo, el cliente se reserva o compra de antemano cierta cantidad de tiempo de trabajo del consultor.

La índole y finalidad del trabajo que se debe realizar se determinan en términos generales únicamente y se especificarán al principio de cada período abarcado por el contrato.

Por ejemplo, el cliente puede utilizar los servicios del consultor durante dos días en la primera semana de cada mes para examinar conjuntamente la situación general de la empresa, los problemas y oportunidades que han surgido durante el mes anterior y las decisiones fundamentales que se deben adoptar.

Existen diversos tipos de contrato de reserva de servicios, pero desde un punto de vista técnico suelen predominar dos tipos:

El contrato de **servicios generales**, con arreglo al cual el consultor analiza los resultados y tendencias globales de la empresa del cliente, tratando de mejorar las oportunidades en diversas esferas y aportando al cliente nueva información e ideas.

El contrato de **servicios de especialista**, que proporcionará al cliente una corriente permanente de información técnica y de sugerencias en un sector en el que la empresa de consultoría es particularmente competente y está a la punta de los conocimientos (por ejemplo, los sistemas de computadora, la gestión de la calidad, las operaciones financieras internacionales o el descubrimiento de nuevos mercados).

### **3.10.1 Propuesta técnica**

En la mayor parte de los casos, la propuesta al cliente incluye las cuatro secciones siguientes:

#### **A) Sección técnica**

En la sección técnica se describen las conclusiones preliminares del consultor sobre su evaluación del problema, el objetivo que se persigue, el método que se propone adoptar y el programa de trabajo que tiene intención de seguir.

El consultor y el cliente pueden tener una concepción diferente de la medida en que esta sección técnica debe ser detallada y específica. Si es demasiado general, el cliente puede considerar que el consultor no le está explicando en realidad lo que se propone hacer.

A la inversa, si es demasiado detallada y concreta, el consultor puede haber ido más allá de la planificación y haber comenzado ya la ejecución de la tarea sin haber obtenido el acuerdo del cliente.

Esto puede no plantear problemas, si se ha establecido anteriormente una relación de cooperación y el consultor está seguro de que se le va a asignar el encargo. Sin embargo, si no está claro a quién se va a elegir esto puede ser imprudente, se aportarán conocimientos técnicos gratuitamente antes de que se haya aprobado el contrato.

### **B) Sección relativa al personal**

En la sección relativa al personal se indican los nombres y las características de quienes realizarán la tarea. Entre esos nombres figuran los de los consultores principales (asociados, directores de proyectos) que serán responsables de la orientación y supervisión del equipo que trabaja en la organización cliente.

Por lo común, en la propuesta se garantiza la disponibilidad de determinadas personas durante un período limitado, por ejemplo, de seis a ocho semanas. Si el cliente retrasa su respuesta, o decide aplazar el encargo, sabe que deberá aceptar a otros consultores con características similares o volver a negociar el contrato.

### **C) Sección relativa a los antecedentes del consultor**

En la sección relativa a los antecedentes del consultor se describe la experiencia y la competencia de la organización consultiva en relación con las necesidades del cliente particular. Puede abarcar una subsección general en la que se da información uniforme a todos los clientes (con inclusión de una sección relativa a las normas éticas y a la práctica profesional a que se adhiere el consultor) y una subsección específica referente a trabajos análogos realizados y en la que se aportarán pruebas de que la oficina o agencia de consultoría es el socio que conviene elegir. Las referencias relativas a clientes anteriores sólo se pueden utilizar con el acuerdo previo de esos clientes.

### **D) Sección de las condiciones financieras y de otra índole**

En la sección de las condiciones financieras y de otra índole se indica el costo de los servicios, los créditos previstos para cubrir los aumentos de los gastos y los

gastos imprevistos y el plan y otras indicaciones relativas al pago de los honorarios, al reembolso de los gastos y a la liquidación de todos los compromisos. Si el cliente aplica un procedimiento de selección, la sección financiera deberá presentarse por separado.

El consultor puede disponer de una descripción uniforme de las cláusulas de su contrato y adjuntarla a la propuesta. A la inversa, algunos clientes insisten en utilizar sus propias condiciones y el consultor tendrá que cumplirlas si no quiere perder el contrato.

### **3.10.2 Acuerdo verbal**

El cliente otorga un acuerdo verbal, después de haber examinado la propuesta escrita del consultor o incluso sin haber examinado una propuesta, si considera que el consultor es la persona adecuada y aplicará el método profesional requerido. En la actualidad se tiende a utilizar el contrato escrito. No obstante, a las personas que creen firmemente en el poder de la palabra escrita y de los textos jurídicos les sorprendería saber que incluso en la actualidad numerosas consultorías se llevan a cabo sobre la base de acuerdos verbales.

### **3.10.3 Carta de aceptación**

La carta de acuerdo también llamada carta de compromiso, de nombramiento, de confirmación o de intenciones es la forma imperante de contratar servicios profesionales en muchos países. Después de recibir la propuesta del consultor, el cliente le envía una carta de acuerdo, en la que confirma que acepta la propuesta y el mandato sugerido. En la carta se pueden indicar nuevas condiciones que modifican o complementan la propuesta del consultor. En este caso, el consultor, a su vez, debe contestar si acepta o no esas nuevas condiciones. O todo eso se puede negociar verbalmente y luego incorporarse en un acuerdo escrito.

A la inversa, es el cliente el que redacta la carta en la que se describe el trabajo requerido y el mandato propuesto y el consultor el que da su acuerdo por escrito.

#### **3.10.4 Contrato mediante escritura pública**

Son diversos los motivos que justifican el empleo de un contrato escrito de consultoría debidamente firmado por las partes. La ley o el propio reglamento del cliente pueden imponer el contrato escrito para utilizar servicios externos (así sucede en casi todas las organizaciones públicas y organismos internacionales y en muchas empresas privadas).

A menudo es la mejor forma de elegir, si el consultor y el cliente proceden de medios jurídicos y mercantiles diferentes y podrían fácilmente interpretar mal sus intenciones y actitudes recíprocas.

Es aconsejable, aunque no absolutamente necesario, en el caso de trabajos importantes y difíciles que entrañan a muchas personas diferentes tanto del lado del cliente como del lado del consultor.

Sin embargo "A medida que los contratos de consultoría se vuelven más extensos y complejos, aumenta la posibilidad de que los temas importantes se descuiden o ignoren".(13:237)

#### **3.11 Tiempo facturable por honorarios de consultoría**

El costo de los servicios prestados a los clientes se calcula y en la mayor parte de los casos también se cobra sobre la base de días de consultor (u horas o semanas). Es esencial planificar y trabajar el número requerido de días, que puede determinarse. La unidad de tiempo utilizada por la mayor parte de los consultores para calcular sus honorarios es una jornada de trabajo, pero algunos consultores utilizan índices semanales u horarios como se muestra en la tabla 4.

La consideración fundamental es simple: toda jornada que da derecho a percibir un honorario ha de producir una parte correspondiente del ingreso total presupuestado.

**Tabla 4**  
**Tiempo facturable por honorarios de consultoría**

Concepto	Semanas	Días
Tiempo total	52	260
(-) Vacaciones anuales	4	20
(-) Fiestas	2	10
(-) Tiempo reservado para casos de enfermedad	1	5
= Días disponibles	45	225
(-) Tiempo reservado para capacitación y reuniones	2	10
(-) Tiempo reservado para capacitación	5	25
= Tiempo facturable	38	190

Fuente: Adaptado de Milan. Kubr (2005). La consultoría de empresas: Guía Para la profesión (p.627). Ginebra: Oficina Internacional del Trabajo.  
Supuesto una semana de trabajo de cinco días

### 3.11.1 Honorarios por unidad de tiempo

El método más frecuente y en general preferido consiste en cobrar honorarios por el tiempo dedicado a trabajar para un cliente. La unidad de tiempo utilizada es una jornada de trabajo (ocho horas) en la mayor parte de los casos, pero puede ser una hora, una semana o un mes (en las tareas más largas).

Normalmente se aplican honorarios diferentes para los diversos niveles o categorías del personal de consultoría.

La relación entre el honorario cobrado por un experto de categoría superior y el cobrado por un consultor operativo puede llegar a ser de tres a uno. Los ayudantes de investigación y los consultores pueden cobrar honorarios incluso

inferiores a los de los consultores operativos (de un 30 a un 50 por ciento de su remuneración).

Las principales ventajas de esta técnica son la facilidad y la claridad del cálculo y la facturación de los honorarios. A los clientes se les factura por períodos convenidos (por ejemplo, mensualmente) por el tiempo realmente trabajado por el equipo de consultoría el mes anterior. Muchos consultores consideran que éste es el único método posible y correcto de cobrar por su trabajo profesional.

Sin embargo, los honorarios por unidad de tiempo suscitan objeciones. Se factura al cliente por el tiempo utilizado y no por el trabajo realizado. Se le podría incluso facturar por un tiempo totalmente perdido.

Por consiguiente, ha de tener confianza en la integridad y competencia profesionales del consultor. De otro modo, tiene que controlar los progresos de la tarea asignada de manera suficientemente pormenorizada para convencerse de que no va a pagar por el tiempo empleado, sino también por un producto que se ha convenido en el contrato.

Algunos clientes objetan que este tipo de honorarios incita al consultor a dedicar más tiempo del necesario y a tratar de prolongar cada cometido.

Esto sucede en ocasiones. Sin embargo, se puede evitar examinando la propuesta del consultor a fondo, definiendo la duración del trabajo asignado en el contrato y supervisando en la forma debida los progresos realmente realizados y los resultados logrados.

### **3.12 Diseño del esquema de consultoría**

Previo al desarrollo del trabajo, es importante establecer una guía para el análisis de la información, dicha guía debe apegarse a las necesidades, a los objetivos y al alcance que se pretende.

Establecer un proceso del trabajo de consultoría a desarrollar permitirá alcanzar con éxito, una correcta adecuación de la información, una mejor comprensión, evaluación, análisis y un diagnóstico objetivo.

El esquema que se propone es el siguiente:

- a. Contacto preliminar con el cliente;
- b. Solicitud del cliente para realizar el trabajo de consultoría
- c. Diagnostico preliminar;
- d. Planificación general de trabajo;
- e. Propuesta técnica de consultoría;
- f. Aceptación de la propuesta técnica de consultoría;
- g. Solicitud de información;
- h. Metodología para evaluación y análisis de la información;
- i. Síntesis del análisis;
- j. Informe de resultados y soluciones.

**CAPÍTULO IV**  
**EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR EXTERNO EN LA**  
**EVALUACIÓN DE LOS COSTOS Y GASTOS DE ACUERDO A LOS**  
**ARTÍCULOS 21 Y 23 DEL DECRETO 10-2012 EN UNA ENTIDAD**  
**ARRENDADORA DE BIENES INMUEBLES. (CASO PRÁCTICO)**

**4.1 Contacto preliminar con el cliente**

La empresa inmobiliaria se dedicada al arrendamiento de bienes inmuebles, es una empresa del sector privado, fundada e inscrita formalmente según escritura pública el 27 de noviembre de 1996, con el fin de desarrollar un proyecto comercial; se caracteriza por ser una empresa estable, con capacidad financiera y organización.

**4.1.1 Régimen legal**

La empresa se encuentra constituida e inscrita en el Registro Mercantil desde el 27 de enero de 1997 como una sociedad anónima, cuenta con capital dividido y representado por acciones nominativas según el libro de actas de la asamblea de accionistas, representado de la siguiente manera:

Tabla 5  
**Detalle de participación accionaria**

Socio / Accionista	% de participación
Accionista 1	52.00
Accionista 2	16.00
Accionista 3	16.00
Accionista 4	16.00
Total	100.00

Fuente: Libro de asamblea de accionistas

#### **4.1.2 Régimen fiscal**

La empresa está inscrita ante la Superintendencia de Administración Tributaria desde el 01 de marzo de 1997.

Presenta declaraciones en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y está afecta al tipo impositivo del 25% bajo la modalidad de cierres parciales trimestrales. Liquidada sus impuestos en forma anual, el período de liquidación inicia el 01 de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año.

La empresa fue constituida legalmente con fines de lucro, y entre sus actividades económicas principales se encuentran:

- a. Actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios;
- b. Actividades inmobiliarias realizadas con bienes arrendados;

#### **4.1.3 Políticas contables**

Las principales políticas contables adoptadas por la compañía en la contabilización de sus operaciones y en la preparación de su información financiera vigente al 31 de diciembre de 2015 se resumen a continuación:

Los estados financieros de la empresa se preparan de acuerdo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Se utiliza la tasa vigente del 25% sobre las utilidades gravables para el cálculo del Impuesto sobre la Renta del año corriente.

La empresa acumula una estimación para posibles pérdidas por cuentas por cobrar que pueden resultar incobrables. El monto de la estimación se crea anualmente sobre la base del 3% del saldo de cuentas y documentos por cobrar.

Las instalaciones, mobiliario, equipo y vehículos están registrados a su valor de adquisición. Las depreciaciones se calculan de acuerdo al método de línea recta aplicando los porcentajes legales.

La Empresa para todas las prestaciones utilizan los porcentajes de ley.

Las transacciones en moneda extranjera se contabilizan a su equivalente en quetzales, utilizando la tasa de cambio vigente en el mercado bancario de divisas en el momento en que se realiza la operación.

El diferencial cambiario que resulta entre la fecha en que se registra la operación y la fecha de su cancelación o fecha de cierre contable si no ha sido pagado, se registra contra resultados del ejercicio como un gasto o producto financiero.

Los ingresos y egresos son registrados de acuerdo con el sistema contable de lo devengado.

## 4.2 Solicitud de propuesta técnica de consultoría

Guatemala 5 de diciembre 2015.

Señores

García & Asociados  
Consultores y CPA  
Presente.

Estimados señores:

Mediante la presente solicitamos pueda realizar una evaluación técnica especializada a los ingresos y gastos de nuestro Estado de Resultados para determinar si se han registrado correctamente en nuestra contabilidad y en la declaración del ejercicio contable 2015.

Requerimos se pueda realizar través de un trabajo de consultoría, dirigida a diagnosticar posibles problemas y emitir las recomendaciones necesarias para poder dar solución.

Es necesario que previo a aprobar el trabajo, pueda presentarnos una propuesta del trabajo de consultoría a realizarse.

Atentamente,



Arturo gallardo  
Representante legal



Carlos Gallardo  
Presidente Consejo administrativo

c.c. Archivo

### **4.3 Diagnóstico preliminar**

De acuerdo a información obtenida mediante entrevista con la dirección de la empresa, con el personal operativo, a una evaluación de la información contable de la empresa y a la comprensión de los procedimientos adoptados para realizar los registros contables, transacciones y operaciones que permitan obtener informes financieros para la presentación de las declaraciones de impuestos trimestrales y posterior liquidación anual, existen indicadores de problemas importantes para determinar una base imponible apropiada debido a una incorrecta deducción de gastos deducibles y no deducibles presentados a la Superintendencia de Administración Tributaria en informes con fines fiscales.

### **4.4 Planificación del trabajo de consultoría**

De acuerdo al trabajo de consultoría contratado, es necesario elaborar la planificación de trabajo de acuerdo a las necesidades de la empresa y con el propósito de alcanzar los objetivos de conformidad con el alcance del trabajo.

#### **4.4.1 Antecedentes**

Según escritura pública No. 630 autorizada por el Notario Germán Cáceres el 27 de noviembre de 1996 El Rodeo, S.A. se constituyó como una sociedad anónima con un capital autorizado de Q.200,000.00 conformado por 2,500 acciones comunes nominativas con valor nominal de Q.100.00 cada una. Siendo su principal actividad la prestación de servicios de arrendamiento con bienes propios y reconoce sus ingresos por el método de lo devengado.

Está inscrita en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y está afecta al tipo impositivo del 25% bajo la modalidad de cierres parciales trimestrales. Liquidada sus impuestos en forma anual, el período de liquidación inicia el 01 de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año.

De acuerdo al requerimiento de consultoría recibido, se realizará una evaluación y análisis de los ingresos, gastos deducibles y no deducibles del Estado de Resultados de la empresa “El Rodeo, S.A.”, con el objetivo de determinar el correcto registro en la contabilidad y en la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta.

También se realizará una evaluación y análisis de algunas cuentas del Estado de Situación Financiera que tengan relación con los ingresos y gastos declarados.

#### **4.4.2 Objetivos**

Como parte del trabajo a desarrollar se pretende alcanzar los siguientes objetivos:

##### **a) Generales**

Emitir un informe de resultados sobre los ingresos, gastos deducibles y no deducibles detallados en el Estado de Resultados de El Rodeo, S.A. por el año que terminará el 31 de diciembre de 2015, de acuerdo a Ley del Impuesto Sobre la Renta en consecuencia, revisaremos en base a una muestra no probabilística los registros y documentos contables de la Compañía aplicando los procedimientos que estimemos necesarios de acuerdo a las circunstancias.

##### **b) Específicos**

Evaluación y análisis de los ingresos y gastos detallados en el Estado de Resultados, realizando una separación de cada rubro.

El análisis incluye una descripción del criterio utilizado por la empresa para la inclusión de los ingresos y gastos declarados a la Superintendencia de Administración Tributaria en las declaraciones de impuestos.

Analizar y describir el criterio de acuerdo a los artículos específicos para los ingresos y gastos de conformidad con la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012, Libro I.

Emitir conclusión con comentarios comparativos que permitan identificar las diferencias encontradas y el impacto tanto en Estado de Resultados como en la determinación de la Renta Imponible para la declaración y liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta por el periodo del 01 de enero al 31 de diciembre 2015.

El método de selección de la muestra es no probabilística y depende del impacto que tienen en el estado de resultados. Es una elección subjetiva basada en la experiencia, por lo que se considera que los que representen un porcentaje mayor o igual al 5% deben ser analizados. Los únicos caso de excepción son los gastos no deducibles, derivado que del análisis, es probable que se identifiquen gastos que no puedan ser deducidos en el presente periodo y exista la necesidad de separar y detallar dichos gastos y los ingresos por exceso en la provisión para cuentas incobrables detallados en el Estado de Situación Financiera, pues se considera que existe exceso.

El criterio de evaluación análisis y conclusión debe efectuarse partiendo de la experiencia en consultorías con fines fiscales.

Evaluar el cumplimiento de las políticas y normas que regulan las actividades económicas de la empresa El Rodeo S.A.,

#### **4.4.3 Riesgos**

Se debe garantizar la confiabilidad del informe, mediante la verificación de las siguientes aseveraciones:

**a) Ocurrencia:**

Verificar que las transacciones y eventos hayan ocurrido y que estén relacionados con el giro normal de las operaciones de El Rodeo, S.A.

**b) Integridad**

Verificar que todas las transacciones y operaciones estén registradas.

**c) Exactitud:**

Verificar que las transacciones y operaciones se registraron de manera apropiada.

**d) Valuación:**

Verificar las transacciones y operaciones en moneda extranjera.

**e) Corte:**

Verificar que las transacciones se hayan registrado en el periodo correcto.

**f) Clasificación:**

Verificar que las transacciones se hayan registrado en la cuenta correcta.

**4.4.4 Referencias**

Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad y Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Trabajos para Atestiguar y Servicios Relacionados.

Leyes y reglamentos aplicables al giro del El Rodeo, S.A.

**4.4.5 Alcance**

Transacciones y operaciones que conforman el Estado de Situación Financiera y Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre del 2015.

#### **4.4.6 Recursos**

Para la elaboración del trabajo de consultoría se ha considerado lo siguiente:

##### **a) Personales**

Se ha seleccionado de un grupo de profesionales calificados y que complementan entre sí el proceso de consultoría. La revisión estará bajo la dirección y control del Socio Lic. Ernesto Rodolfo García López., quien tendrá a su cargo la etapa de planificación y quien tratará con la administración los asuntos que sean necesarios, relacionados con la evaluación, con el propósito de mantener una comunicación efectiva con ustedes.

El trabajo debe ser desarrollado en las oficinas del cliente debido a la disponibilidad y confidencialidad de la información.

##### **b) Presupuesto de horas estimadas**

El detalle de las horas estimadas de trabajo a realizar por el socio Lic. Ernesto Rodolfo García López es el siguiente:

Tabla 6  
**Presupuesto estimado de horas**

No.	Concepto	Horas
1	Revisión de los ingresos del Estado de Resultados por el año que finaliza el 31 de diciembre de 2015.	12.00
2	Revisión de los gastos deducibles del Estado de Resultados por el año que finaliza el 31 de diciembre de 2015.	12.00
3	Revisión de los gastos no deducibles del Estado de Resultados por el año que finaliza el 31 de diciembre de 2015.	10.00
4	Análisis, evaluación y conclusión sobre los ingresos detallados en el Estado de Resultados por el año que finaliza el 31 de diciembre de 2015 y un comparativo de acuerdo a la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012, Libro I.	20.00
5	Análisis, evaluación y conclusión sobre los gastos detallados en el Estado de Resultados por el año que finaliza el 31 de diciembre de 2015 y un comparativo de acuerdo a la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012, Libro I.	20.00
6	Revisión de reglamentación complementaria relacionada con los gastos deducibles y gastos no deducibles detallados en el Estado de Resultados.	20.00
7	Proyección de la renta imponible para la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta del año 2015.	20.00
8	Revisión de las declaraciones trimestrales del Impuesto Sobre la Renta	10.00
9	Revisión de las declaraciones trimestrales del Impuesto de Solidaridad	10.00
10	Elaboración de Estados Financieros ajustados del año 2015	6.00
11	Informe de resultados y soluciones	20.00
Total de tiempo en horas		160.00

Fuente: Elaboración propia con base a investigación realizada

### c) Presupuesto de honorarios

Los honorarios se han calculado de acuerdo a las horas estimadas de trabajo. El tiempo estimado de 160 horas de trabajo efectivo, equivale a cuatro semanas de cinco días en jornadas de ocho horas diarias.

Los honorarios por hora del socio son de Q225.00 por lo que el total de honorarios por el trabajo de consultoría es de Q36,000.00.

#### **4.4.7 Informe de resultados**

Debe emitirse informe de resultados y las respectivas recomendaciones posterior a la evaluación y análisis efectuados, con los respectivos ajustes que se consideren necesarios para correcta presentación de la información contable con fines fiscales.

##### **Nota:**

El trabajo programado se deberá realizar según se indican en el siguiente índice

<b>No.</b>	<b>Descripción</b>
1	Contacto preliminar con el cliente
2	Solicitud de propuesta técnica de consultoría
3	Diagnostico preliminar
4	Planificación del trabajo de consultoría
5	Propuesta técnica de consultoría
6	Aceptación de la propuesta técnica de consultoría
7	Memorándum de solicitud de información al cliente
8	Estado de Situación Financiera
9	Estado de Resultados
10	Selección de la muestra
11	Detalle preliminar del ISR
12	Análisis de ingresos
13	Análisis de gastos
14	Análisis de estructura de Estado de Resultados
15	Análisis de estructura de Estado de Situación. Financiera

- 16 Hoja de trabajo para ajustes del Estado De Resultados
- 17 Hoja de trabajo para ajustes del Estado De Situación Financiera
- 18 Estado de Resultados ajustado
- 19 Estado de Situación Financiera ajustado
- 20 Cálculo del ISR ajustado
- 21 Liquidación de pagos trimestrales de ISR
- 22 Liquidación de pagos trimestrales de ISO
- 23 Informe de resultados

## **4.5 Propuesta técnica de consultoría**

Guatemala, 15 de diciembre de 2015

Señores  
Accionistas y propietarios  
Arrendadora de bienes inmuebles  
El Rodeo, S.A.  
Ciudad

Señores accionistas:

En atención a su solicitud recibida en reunión sostenida con ustedes y para su consideración se presenta la propuesta técnica y económica de consultoría para la evaluación y análisis de los costos y gastos deducibles y no deducibles.

### **Objetivo del trabajo**

Realizar un análisis y evaluación de la información a presentar en la declaración y liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta y derivado de ello, un informe de resultados correspondiente al año que finaliza el 31 de diciembre de 2015.

### **Antecedentes del consultor**

Como parte del trabajo de consultoría, se brinda a los clientes soluciones estratégicas basados en la experiencia, así mismo se proponen opciones de acuerdo a las necesidades y objetivos específicos que se pretendan alcanzar. La experiencia en trabajos previos, permite ofrecer:

- Un servicio profesional que satisfaga las necesidades del cliente.
- Fomentar la relación de confianza y brindar a los propietarios recomendaciones de interés para la mejora continua, tratando de minimizar los riesgos y vulnerabilidades del negocio
- Un equipo experimentado trabajando y direccionando al personal, a fin de responder oportunamente a las necesidades.
- Honorarios basados en un cálculo de tiempo efectivo y razonable.

El trabajo y compromiso unido a la experiencia y conocimientos profesionales permiten ofrecer asesoría en distintas empresas, y que el enfoque sea de acuerdo a la necesidad del cliente.

Actualmente se cuenta con clientes en diversos sectores como el industrial, el comercial, el de servicios, y financiero, a los que se les brinda asesoría en consultorías fiscales, financieras, operativas y de gestión.

Agradecidos por la atención a la presente propuesta de consultoría, me despido,

Atentamente;



---

Ernesto Rodolfo García López

Consultor Fiscal

García & Asociados-Consultores y CPA-

c.c. Archivo

## **I. Propuesta técnica**

La propuesta técnica incluye el alcance del trabajo, el enfoque que se le dará al trabajo, los métodos de evaluación a utilizar y un plan de trabajo por etapas.

### **1) Alcance del trabajo**

Según lo solicitado, el servicio profesional consistirá en lo siguiente:

1. Revisión de los ingresos del Estado de Resultados por el año que finaliza el 31 de diciembre de 2015.
2. Revisión de los gastos deducibles del Estado de Resultados por el año que finaliza el 31 de diciembre de 2015.
3. Revisión de los gastos no deducibles del Estado de Resultados por el año que finaliza el 31 de diciembre de 2015.
4. Análisis, evaluación y conclusión sobre los ingresos detallados en el Estado de Resultados por el año que finaliza el 31 de diciembre de 2015 y un comparativo de acuerdo a la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012, Libro I.
5. Análisis, evaluación y conclusión sobre los gastos detallados en el Estado de Resultados por el año que finaliza el 31 de diciembre de 2015 y un comparativo de acuerdo a la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012, Libro I.
6. Revisión de reglamentación complementaria relacionada con los gastos deducibles y gastos no deducibles del Estado de Resultados.
7. Proyección de la renta imponible para la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta del año 2015.
8. Revisión de las declaraciones trimestrales del Impuesto Sobre la Renta.
9. Revisión de las declaraciones trimestrales del Impuesto de Solidaridad.
10. Elaboración de Estados Financieros ajustados del año 2015.
11. Informe de resultados.

## **2) Enfoque del trabajo**

El trabajo de consultoría será efectuado de acuerdo a la comprensión de los artículos específicos de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012, libro I relacionados con los ingresos, gastos deducibles y no deducibles del Estado de Resultados.

Como parte de la evaluación y análisis, se tomará en cuenta las disposiciones del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, el código de trabajo, la Ley del Impuesto de Solidaridad, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entre otras, que estén relacionadas con los ingresos, gastos deducibles y no deducibles del Estado de Resultados.

Los procedimientos de consultoría incluyen una revisión de las declaraciones de impuestos trimestrales presentadas.

También se efectuará una revisión del criterio adoptado por el cliente para la determinación de su base imponible, del cumplimiento de las obligaciones tributarias y de la documentación de soporte de las operaciones.

## **3) Métodos de evaluación**

Para el desarrollo de trabajo de consultoría, se hará una recopilación de datos y documentos, posteriormente se hará un detalle de los ingresos, gastos deducibles y no deducibles del Estados de Resultados.

Se analizará cada rubro, se sintetizará la información y se hará un comparativo de los registros contables con que indica la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012, Libro I.

## **4) Plan de trabajo**

El plan de trabajo será desarrollado en cuatro etapas de la manera siguiente:

### **a. Primera Etapa**

Es fundamental la coordinación con la administración. Cada una de las situaciones relevantes y de interés para la empresa, será oportunamente analizada y discutida con la gerencia. Con estos propósitos se establecerá conjuntamente con la administración un detalle de las actividades relacionadas con la consultoría, incluyendo reuniones que permitan anticipar los efectos de resultados, riesgos y otras situaciones de interés durante el transcurso de la consultoría.

### **b. Segunda etapa**

Análisis de la documentación, en lo referente a las revisiones se tomará la información de la empresa del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015. En esta etapa, se procederá a realizar una revisión a los Estados Financieros y la documentación de soporte de acuerdo al tamaño de la muestra que se haya determinado en la fase de planeación.

### **c. Tercera etapa**

En el trabajo de gabinete se analizará toda la información obtenida de la fuente directa en el trabajo de campo, se realizará un análisis de resultados, así mismo se depurará el borrador de resultados.

### **d. Cuarta etapa**

Se discutirán con la gerencia lo relativo al informe de resultados detectados durante la evaluación y análisis de los gastos deducidos. Finalmente se procederá a elaborar el informe definitivo. Como resultado de la consultoría, se emitirá el informe correspondiente de resultados y las recomendaciones destinadas a mejorar la presentación de información contable.

## **II. Propuesta económica**

Se detalla a continuación los honorarios correspondientes al trabajo de consultoría.

**a. Honorarios**

Los honorarios se han calculado de acuerdo a las horas estimadas de trabajo. El tiempo estimado de 160 horas de trabajo efectivo, equivale a cuatro semanas de cinco días en jornadas de ocho horas diarias.

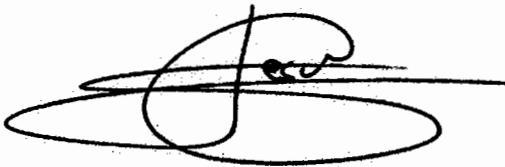
Los honorarios facturable por los servicios de consultoría ascienden a Q36.000.00

Se cobrará el 25% al aceptar la propuesta, 50% al iniciar la primera etapa y 25% final al momento de la entrega del informe.

Para poder realizar el trabajo en los tiempos estimados, se debe contar con la colaboración del personal del área administrativa-financiera, en especial con la del Contador General y la del funcionario que se designe para el efecto.

Agradeciendo la atención a la presente,

Atentamente,



---

Ernesto Rodolfo García López

Consultor Fiscal

García & Asociados-Consultores y CPA-

c.c. Archivo

#### 4.6 Aceptación de propuesta técnica de consultoría

Guatemala 15 de diciembre 2015.

Señores  
García & Asociados  
Consultores y CPA  
Presente.

Estimados señores:

Por este medio hacemos de su conocimiento que la Junta Directiva, ha examinado las condiciones y cláusulas descritas en su propuesta técnica de consultoría y en lo referente al trabajo que realizarán, considerando que parece adecuada para la problemática que presenta nuestra empresa.

Por lo que aceptamos los términos y condiciones planteadas para la realización del trabajo de consultoría que se ofrece.

Atentamente,



Arturo Gallardo  
Representante legal



Carlos Gallardo  
Presidente Consejo administrativo

c.c. Archivo

#### **4.7 Memorandum de solicitud de información**

**Para:** Arturo Rivera Gallardo / Rep. Legal

**De:** García y Asociados.

**Asunto:** Requerimiento de información

**Fecha:** 04 de enero de 2016.

---

Para realizar la evaluación de los costos y gastos deducidos en las declaraciones del Impuesto Sobre la Renta, se solicita proporcionar la siguiente información con su respectiva documentación, por el periodo del 01 de enero al 31 de diciembre 2015.

##### **Documentos**

1. Original y copia de la escritura de constitución de la sociedad.
2. Original y copia reciente de la constancia de inscripción al Registro Tributario Unificado debidamente actualizado y ratificado.
3. Original y copia de la patente de comercio de empresa.
4. Original y copia de la patente de sociedad de la empresa.

##### **Información financiera**

1. Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre 2015 debidamente certificado y firmado por el contador y por el representante legal.
2. Estado de Resultados al 31 de diciembre 2015 debidamente certificado y firmado por el contador y por el representante legal.
3. Detalle de cuentas de ingresos, costos y gastos detallados en el Estado de Resultados.
4. Declaraciones de Impuesto Sobre la Renta trimestrales.
5. Declaraciones de Impuesto de Solidaridad trimestrales.
6. Detalle y cálculo de la base imponible al 31 de diciembre 2015.



## 4.9 Estado de Resultados

**EL RODEO, S.A.**  
**Estado de Resultados**  
**del 01 de Enero 2015 al 31 de Diciembre 2015**  
**( expresado en quetzales )**

	<b><u>INGRESOS POR SERVICIOS</u></b>	4,626,819.56
	<b><u>Servicios</u></b>	
	Rotulo institucional	350.94
	Refacturación de energía eléctrica	608,469.52
	Refacturación de servicio telefónico	4,425.90
	Arrendamiento de locales	3,356,926.30
	Venta de activos	290,000.00
	Abastecimiento de agua	83,507.14
	Refacturación servicio de IUSI	1,500.78
	Reembolso por seguros	2,468.24
	Diferencial cambiario	279,170.74
(-)	<b><u>GASTOS DE OPERACIÓN</u></b>	4,195,704.48
	Sueldos y prestaciones	891,171.67
	Impuestos y contribuciones	165,298.70
	Honorarios profesionales	147,163.91
	Depreciaciones	370,205.88
	Reparaciones y mantenimiento	2,169,992.70
	Papelería y útiles	76.50
	Agua luz y teléfonos	29,989.83
	Seguros	175,000.00
	Gastos administrativos	196,475.50
	Gastos no deducibles	50,329.79
	<b>RESULTADO</b>	<b>431,115.08</b>
	<b><u>PRODUCTOS Y GASTOS FINANCIEROS</u></b>	<b>148,155.01</b>
	Intereses gasto	148,253.48
	Intereses producto	98.47
	<b>RESULTADO DEL EJERCICIO</b>	<b>282,960.07</b>
(-)	Impuesto Sobre la Renta	83,322.47
(-)	Reserva Legal	9,981.88
=	<b>UTILIDAD DEL PERIODO</b>	<b>189,655.72</b>



REPRESENTANTE LEGAL



CONTADOR

El infrascrito Contador con registro No.12345-6 en la Superintendencia de Administración Tributaria, CERTIFICA: que el resultado durante el período del 01 de enero al 31 de diciembre 2015 de la empresa EL RODEO, S.A. corresponde a los registros contables de la empresa.  
 En la Ciudad de Guatemala, a los ocho días del mes de enero del año dos mil dieciséis

#### 4.10 Selección de la muestra

De acuerdo a una muestra No Probabilística, es una elección subjetiva basada en la experiencia, por lo que los ingresos y gastos que representen un porcentaje mayor o igual al 5% se evaluarán.

**EL RODEO, S.A.**  
**Estado de Resultados**  
**del 01 de Enero 2015 al 31 de Diciembre 2015**  
**( expresado en quetzales )**

	<b>INGRESOS POR SERVICIOS</b>	4,626,819.56	100.00%
	<b>Servicios</b>		
	Rotulo institucional	350.94	0.01%
	Refacturación de energía eléctrica	608,469.52	13.15%
	Refacturación de servicio telefónico	4,425.90	0.10%
	Arrendamiento de locales	3,356,926.30	72.55%
	Venta de activos	290,000.00	6.27%
	Abastecimiento de agua	83,507.14	1.80%
	Refacturación servicio de IUSI	1,500.78	0.03%
	Reembolso por seguros	2,468.24	0.05%
	Diferencial cambiario	279,170.74	6.03%
(-)	<b>GASTOS DE OPERACIÓN</b>	4,195,704.48	90.68%
	Sueldos y prestaciones	891,171.67	19.26%
	Impuestos y contribuciones	165,298.70	3.57%
	Honorarios profesionales	147,163.91	3.18%
	Depreciaciones	370,205.88	8.00%
	Reparaciones y mantenimiento	2,169,992.70	46.90%
	Papelería y útiles	76.50	0.00%
	Agua luz y teléfonos	29,989.83	0.65%
	Seguros	175,000.00	3.78%
	Gastos administrativos	196,475.50	4.25%
	Gastos no deducibles	50,329.79	1.09%
	<b>RESULTADO</b>	431,115.08	9.32%
(+)/(-)	<b>PRODUCTOS Y GASTOS FINANCIEROS</b>	148,155.01	3.20%
	Intereses gasto	148,253.48	
	Intereses producto	98.47	
	<b>RESULTADO DEL EJERCICIO</b>	282,960.07	6.12%
(-)	Impuesto Sobre la Renta	83,322.47	1.80%
(-)	Reserva Legal	9,981.88	0.22%
=	<b>UTILIDAD DEL PERIODO</b>	189,655.72	4.10%

#### 4.11 Detalle del cálculo del Impuesto Sobre la Renta

La empresa efectúa declaraciones trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo al artículo 38 de la Ley de Actualización Tributaria decreto 10-2012, Libro I del Congreso de la República de Guatemala.

Se muestra en la tabla 7 un detalle preliminar del cálculo de la Renta Imponible previo al análisis de los ingresos y gastos.

El cálculo que se presenta fue realizado por el cliente a solicitud de la consultoría, con el objetivo de dejar precedente del criterio utilizado. Se pretende comparar con el resultado al final de la evaluación.

El Impuesto Sobre la Renta acreditado (pagos trimestrales efectuados) se detalla en la tabla 8.

El Impuesto de Solidaridad acreditado (pagos trimestrales efectuados) se detalla en la tabla 9.

Tabla 7  
Cálculo del Impuesto Sobre la Renta

Concepto	Valor	
Ingresos	4,626,819.56	
(-) Egresos	4,195,704.48	
(+) Otros ingresos	98.47	
(-) Otros gastos	148,253.48	
Subtotal	282,960.07	
(-) Rentas no afectas	0.00	
(+) Gastos no deducibles	50,329.79	Ver tabla 23
= Renta Imponible	333,289.86	
ISR 25%	83,322.47	
(-) Pagos trimestrales ISO	36,254.97	Ver tabla 8
(-) Pagos trimestrales ISR	54,019.59	Ver tabla 9
= Exceso en pago de ISR	6,952.09	

Fuente: Elaboración propia, adaptado de información del cliente

Tabla 8  
**Pagos de Impuesto de Solidaridad trimestrales**

Trimestre	Pago	Observación
Octubre - Diciembre 2014	9,600.69	Revisado
Enero - Marzo 2015	8,884.76	Revisado
Abril - Junio 2015	8,884.76	Revisado
Julio - Septiembre 2015	8,884.76	Revisado
<b>Total pagado</b>	<b>36,254.97</b>	

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

Tabla 9  
**Pagos de Impuesto Sobre la Renta trimestrales**

Trimestre	Pago	Observación
Enero - Marzo 2015	17,789.35	Revisado
Abril - Junio 2015	18,266.47	Revisado
Julio - Septiembre 2015	17,963.77	Revisado
<b>Total pagado</b>	<b>54,019.59</b>	

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

#### **4.12 Análisis de ingresos**

De acuerdo a la muestra seleccionada, los ingresos a evaluar son los siguientes:

##### **A) Energía eléctrica**

El Estado de Resultados muestra refacturación de energía eléctrica que representa el 13.15% de los ingresos.

##### **Criterio de la empresa**

La empresa obtuvo ingresos por facturación de servicios de energía eléctrica, de contadores a nombre de la empresa y que están instalados en los locales que arrenda los cuales declara como ingresos gravados.

## **Análisis**

De acuerdo al artículo 20, constituye renta bruta el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el periodo de liquidación, provenientes de venta de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas.

## **Comentario**

Los ingresos detallados forman parte de la renta bruta y deben incluirse en las declaraciones trimestrales y en la liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta, el giro de la empresa no es la prestación de servicios de energía eléctrica, pero percibe ingresos que se consideran gravados.

La empresa ha registrado los ingresos y los incluyó en sus declaraciones trimestrales del Impuesto Sobre la Renta.

No existe diferencia en cuanto al criterio adoptado por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Tabla 10  
**Refacturación de energía eléctrica**

Mes	Valor
Enero 2015	50,705.79
Febrero 2015	48,216.21
Marzo 2015	52,721.11
Abril 2015	53,219.01
Mayo 2015	44,122.22
Junio 2015	46,414.56
Julio 2015	48,650.00
Agosto 2015	53,434.00
Septiembre 2015	55,955.00
Octubre 2015	56,734.00
Noviembre 2015	42,578.00
Diciembre 2015	55,719.62
<b>Total</b>	<b>608,469.52</b>

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

## **B) Arrendamiento de locales propios**

El Estado de Resultados muestra ingresos por arrendamiento de locales que representa el 72.55% de los ingresos.

### **Criterio de la empresa**

La empresa facturó servicios de arrendamiento de acuerdo a contratos vigentes por locales de su propiedad y los declara como ingresos por Rentas de Actividades Lucrativas.

### **Análisis**

De acuerdo al artículo 20, constituye renta bruta el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el periodo de liquidación, provenientes de venta de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas.

Según el artículo 84 numeral 1, son rentas de capital inmobiliario las provenientes de arrendamiento, subarrendamiento, así como de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles, **siempre que su giro habitual, no sea comerciar con dichos bienes o derechos.**

### **Comentario**

Los ingresos detallados deben formar parte de la renta bruta en las declaraciones trimestrales y en la liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta. Al ser del giro habitual el arrendamiento de bienes inmuebles de la empresa, se consideran rentas de actividades lucrativas.

No existe diferencia en cuanto al criterio adoptado por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Tabla 11  
**Arrendamiento de locales**

Mes	Valor
Enero 2015	278,896.21
Febrero 2015	279,943.67
Marzo 2015	277,618.12
Abril 2015	278,876.98
Mayo 2015	279,505.10
Junio 2015	277,543.21
Julio 2015	278,654.98
Agosto 2015	279,654.44
Septiembre 2015	280,911.21
Octubre 2015	280,987.43
Noviembre 2015	280,228.33
Diciembre 2015	284,106.62
<b>Total</b>	<b>3,356,926.30</b>

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

### **C) Ganancias en venta de activos o ganancias de capital**

El Estado de Resultados muestra ingresos por ganancias de capital que representan el 6.27% de los ingresos.

#### **Criterio de la empresa**

La empresa obtuvo ingresos provenientes de la venta de vehículos registrados como activos y los declara como ingresos Rentas de Actividades Lucrativas.

#### **Análisis**

De acuerdo al artículo 84, numeral 3, son ganancias de capital las resultantes de cualquier transferencia, cesión, compraventa, permuta y otras formas de negociación de bienes o derechos, realizada por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, cuyo giro habitual no sea comerciar con dichos bienes.

La base imponible se determina en base al artículo 89, el cual establece como renta imponible el precio de la enajenación del bien menos el costo registrado en libros.

El costo de acuerdo al numeral 1 del mismo artículo, es el valor de adquisición más el valor de mejoras incorporadas, menos las depreciaciones acumuladas.

El tipo impositivo en base al artículo 92 es de un 10% sobre la base imponible.

### **Comentario**

Se recomienda separar los ingresos provenientes de negociación de activos considerando que tipo impositivo es menor si se declara como ganancias de capital, en caso contrario se pagará un 25% sobre los ingresos percibidos.

Tabla 12

#### **Ganancia en venta de activos**

Concepto	Valor
Valor de adquisición	500,000.00
Depreciación acumulada	500,000.00
Valor en libros	0.00
Ganancia en venta de activos	290,000.00
ISR 10% sobre ganancias de capital	29,000.00

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

### **D) Diferencial cambiario**

El Estado de Resultados muestra ingresos por ganancias de diferencial cambiario que representan el 6.03% de los ingresos.

### **Criterio de la empresa**

La empresa obtuvo ingresos provenientes de ganancias cambiarias registradas por simple partida contable, por revaluación mensual de préstamo bancario en moneda extranjera y de saldo bancario en cuenta monetaria de moneda

extranjera, ambos en banco local y los declara como ingresos Rentas de Actividades Lucrativas.

### **Análisis**

De acuerdo al artículo 20, párrafo 2 reformado por el artículo 7 del decreto 19-2013, constituye renta bruta los ingresos provenientes de ganancias cambiarias en compraventa de moneda extranjera y las originadas de revaluaciones, reexpresiones o remediciones en moneda extranjera que se registren por simple partida de contabilidad.

### **Comentario**

Los ingresos detallados deben formar parte de la renta bruta en las declaraciones trimestrales y en la liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta ya que están afectas al pago del impuesto.

Tabla 13  
**Ganancias por diferencial cambiario**

Concepto	Valor
Revaluación de préstamo bancario	214,122.15
Revaluación de saldo bancario	65,048.59
<b>Total</b>	<b>279,170.74</b>

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

### **4.13 Análisis de gastos**

De acuerdo a la muestra seleccionada, los ingresos a evaluar son los siguientes:

#### **A) Sueldos**

El Estado de Resultados muestra egresos por sueldos y prestaciones de socios y colaboradores que representan el 19.26% en relación con los ingresos.

### **Criterio del cliente**

La empresa tuvo egresos por el reconocimiento de sueldos bonificaciones y prestaciones a socios y colaboradores, los cuales aprovecho al 100% para determinación de su renta imponible.

### **Análisis**

El artículo 21, numeral 4, el gasto máximo por sueldos pagados a socios, consejeros de sociedades civiles y mercantiles, cónyuges, así como a sus parientes dentro de los grados de la ley, los limita en un 10% del total de la renta bruta anual.

El artículo 23, literal f, indica que con costos y gastos no deducibles, los sueldos, salarios y prestaciones, que no sean acreditadas con la copia de la planilla de las contribuciones a la seguridad social, presentadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando proceda.

El artículo 22, numeral 3, condiciona que para que los gastos sean deducibles, deben cumplir como requisitos, en el caso de sueldos y salarios cuando quienes lo perciban, figuren en la planilla de las contribuciones a la seguridad social (IGSS) cuando proceda.

El sueldo de personal operativo corresponde a tres personas, quienes están inscritas como afiliados y por quienes se paga al seguro social las correspondientes cuotas patronales.

El sueldo de socios corresponde a reconocimientos al representante legal, al presidente y vicepresidente del consejo de administración, a quienes no se les descuenta la cuota patronal y por quienes no se paga cuotas patronales.

Sin embargo el acuerdo 1123 de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, que decreta el Reglamento de inscripción de patronos en el régimen de seguridad social, artículo 6 literal b, excluye a los representantes legales acreditados en una inscripción patronal (hasta un máximo de 2) y no están obligados a reportarse como trabajadores en las planillas de seguridad social y en su literal c, excluye a los miembros de la junta directiva o consejo de administración que perciben una remuneración para el ejercicio de sus cargos.

### **Comentario**

Los sueldos del representante legal y de los miembros del consejo de administración no están afectas al pago de cuotas patronales pero si son deducibles del Impuesto Sobre la Renta al cumplir con los requisitos impuestos por el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, para ser excluidos de las planillas de contribuciones al seguro. El excedente del 10% de la renta bruta según tabla 15 es un gasto no deducible.

Tabla 14  
**Sueldos y prestaciones**

Concepto	Valor
Sueldos socios	500,000.00
Sueldos personal operativo	150,000.00
Bonificación incentivo	18,000.00
Aguinaldo	75,000.00
Bono 14	75,000.00
Indemnización	54,166.67
Cuotas patronales	19,005.00
<b>Total</b>	<b>891,171.67</b>

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

Tabla 15  
**Sueldos de socios**

Concepto	Valor
Renta bruta	4,626,819.56
(-) Ganancia en venta de activos	290,000.00
Renta bruta de actividades lucrativas	4,336,819.56
Máximo deducible por pago a socios	10.00%
Margen deducible	433,681.96
Total de gasto	500,000.00
Diferencia no deducible	66,318.04

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

### **B) Aguinaldo y bono 14**

El Estado de Resultados muestra egresos por sueldos y prestaciones de socios y colaboradores que representan el 19.26% en relación con los ingresos.

#### **Criterio del cliente**

La empresa tuvo egresos por reconocimiento de aguinaldos y bono 14 a socios y colaboradores, los cuales aprovecho al 100% para determinación de su renta imponible.

#### **Análisis**

De acuerdo al artículo 21 numeral 5, la deducción máxima por concepto de aguinaldo y bonificación anual es hasta el 100% del salario mensual, salvo lo establecido en pacto colectivo de trabajo, debidamente autorizado.

#### **Comentario**

Los egresos por concepto de pago de aguinaldo y bono 14 son deducibles del Impuesto Sobre la Renta, hasta un máximo del 100% del salario mensual, pues no existe pacto colectivo de trabajo autorizado, el excedente del 100% del salario mensual es un gasto no deducible de la renta bruta según tabla 16.

Tabla 16  
**Aguinaldo y Bono 14**

Concepto	Valor	
Sueldo anual socios	500,000.00	
Sueldo anual personal operativo	150,000.00	
Total Sueldos	650,000.00	
<b>Sueldos promedio mensual</b>	<b>54,166.67</b>	
Aguinaldo deducible máximo un sueldo mensual	54,166.67	
Bono 14 deducible máximo un sueldo mensual	54,166.67	
Margen deducible	108,333.33	
Gasto por aguinaldo en Estado de Resultados	75,000.00	Ver tabla 14
Gasto por bono 14 en Estado de Resultados	75,000.00	Ver tabla 14
Diferencia no deducible	41,666.67	

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

### C) Indemnización

El Estado de Resultados muestra egresos por sueldos y prestaciones de socios y colaboradores que representan el 19.26% en relación con los ingresos.

#### Criterio del cliente

La empresa registro gasto por provisión de indemnización y aprovecho el 100% para determinación de su renta imponible.

#### Análisis

De acuerdo al artículo 21 numeral 8, la deducción máxima por concepto de indemnización, son los pagados por terminación de la relación laboral por el monto que le corresponde al trabajador conforme las disposiciones del código de trabajo, el pacto colectivo correspondiente, o las reservas que se constituyan hasta el límite del 8.33% del total de las remuneraciones anuales.

## **Comentario**

Los egresos por concepto de indemnización son deducibles del Impuesto Sobre la Renta en un 100%, corresponden a provisión sobre el total de las remuneraciones anuales, no excede del porcentaje máximo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Tabla 17  
**Indemnización**

Concepto	Valor
Remuneraciones anuales	650,000.00
Máximo deducible por pago a socios	8.33%
Margen deducible	54,166.67
Total de gasto	54,166.67
Diferencia no deducible	0.00

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

## **D) Depreciaciones**

El Estado de Resultados muestra gastos por depreciación de bienes muebles e inmuebles que representan el 8.00% en relación con los ingresos.

### **Criterio del cliente**

La empresa registró gasto por cálculo de depreciación de activos inmuebles que tiene en arrendamiento y también por adquisición de activos muebles los cuales tiene incorporados a los locales comerciales que tiene en arrendamiento.

### **Análisis**

De acuerdo al artículo 21, numeral 19, son deducibles los gastos por depreciaciones o amortizaciones que cumplan con las disposiciones de dicho título.

El artículo 25, indica que las depreciaciones y amortizaciones cuya deducción admite el libro, son las que corresponde efectuar sobre bienes de activo fijo e

intangibles, propiedad del contribuyente y que son utilizados en las actividades lucrativas que generan rentas gravadas.

De acuerdo al artículo 27, la forma de cálculo de depreciación es el método de línea recta, aplicando sobre el valor de adquisición, instalación y montaje, de producción o revaluación del bien a depreciar un porcentaje anual fijo y constante.

Los porcentajes de depreciación de acuerdo al artículo 28, numerales 1 y 3 son los siguientes:

b. Edificios, construcciones e instalaciones adheridas a los inmuebles y mejoras 5%.

c. Instalaciones no adheridas a los inmuebles, mobiliario y equipo de oficina 20%.

El artículo 23 inciso t, condiciona el valor de gastos deducible por concepto de depreciaciones al valor consignado en la matrícula fiscal o en el catastro municipal, el excedente lo considera gasto no deducible, siempre que no sean mejoras permanentes que no constituyan edificaciones hechas por los propietarios y que estas no requieran de licencia de construcción.

El artículo 27 párrafo segundo, indica que a solicitud del contribuyente, cuando estos demuestren documentalmente que no resulta adecuado el método de línea recta, debido a las características, intensidad de uso y otras condiciones especiales de los bienes depreciables empleados en la actividad, la administración tributaria puede autorizar otros métodos.

El artículo 25, indica que cuando por cualquier circunstancia la cuota de depreciación o amortización de un bien, no se deduce en un periodo de liquidación anual, o se hace por un valor inferior al que corresponda, el contribuyente no tiene derecho a deducir tal cuota en periodos de imposición posteriores.

## Comentario

Los gastos por concepto de depreciación son deducibles del impuesto sobre la renta de acuerdo a porcentajes de la ley. No se tiene un método distinto autorizado y se recomienda su registro total para no perder el gasto por este concepto. Según detalle en tabla 19 existe una diferencia no registrada como depreciación gasto en el presente periodo, su registro oportuno disminuiría la renta imponible. Dicho gasto sería tratado como no deducible en periodos posteriores.

Tabla 18  
Depreciaciones

Concepto	Valor
Locales	270,238.20
Kioscos	1,642.80
Mejoras	96,464.52
Mobiliario y equipo	1,860.36
Total	370,205.88

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

Tabla 19  
Variaciones en depreciación

Activo	Valor de adquisición	% legal	Gasto real	Gasto registrado	Diferencia no registrada
Locales	13,511,910.00	5.00%	675,595.50	270,238.20	405,357.30
Kioscos	82,140.00	5.00%	4,107.00	1,642.80	2,464.20
Mejoras	4,823,226.00	5.00%	241,161.30	96,464.52	144,696.78
Mob. y equipo.	9,301.80	20.00%	1,860.36	1,860.36	0.00
	18,426,577.80		922,724.16	370,205.88	552,518.28

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

## **E) Reparaciones y mantenimiento**

El Estado de Resultados muestra egresos por reparaciones y mantenimiento de sus locales que representan el 46.90% en relación con los ingresos.

### **Criterio del cliente**

La empresa registró gasto por pago de cuotas de mantenimiento de conformidad con el reglamento de propiedad para cubrir gastos generales como seguridad, limpieza, iluminación y reparaciones a la propiedad común. También realizó trabajos de pintura, instalación de piso cerámico, trabajos de tablayeso, cambio de cielo falso, trabajos de electricidad y cambio de artefactos sanitarios en los locales que tiene en arrendamiento.

### **Análisis**

El artículo 21, indica que son gastos deducibles, los incurridos en la prestación del servicio, el mismo artículo en el numeral 18, permite deducir los gastos de mantenimiento y los de reparación que conserven los bienes en buen estado de servicio, en tanto no constituyan mejoras permanentes, no aumenten su vida útil, ni su capacidad de producción.

Los gastos por concepto de mantenimiento son por contribuciones ordinarias al régimen de propiedad horizontal y sirven para cubrir los servicios esenciales del centro comercial, entre los que se encuentran, seguridad, mantenimiento, iluminación y reparación de áreas comunes. Los gastos de reparación en locales se efectuaron en enero del presente año a los locales y algunos no prolongarán su vida útil. Se hicieron trabajos permanentes y reparaciones a los locales desocupados, para poder tenerlos en óptimas condiciones para futuros arrendatarios.

El artículo 23 indica en su literal m, indica que son costos y gastos no deducibles, el valor de las mejoras permanentes realizadas a los bienes del activo fijo y en general, todas aquellas erogaciones por mejoras capitalizables que prolonguen la vida útil de dichos bienes o incrementen su capacidad de producción.

### **Comentario**

Los gastos de reparaciones por mejoras capitalizables únicamente son deducibles del Impuesto Sobre la Renta en un 5% de acuerdo a porcentajes legales. Sin embargo los gastos efectuados no prolongan la vida útil de los bienes inmuebles.

Tabla 20  
**Reparaciones y mantenimiento**

Gasto	Valor
Reparaciones en locales	814,026.73
Cuotas de mantenimiento	1,355,965.97
<b>Total</b>	<b>2,169,992.70</b>

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 21  
**Integración de gastos por reparaciones**

Concepto	Valor
Trabajos en pintura	45,625.14
Instalación de piso cerámico	203,414.59
Trabajos en tablayeso	50,226.00
Cambio de cielo falso	45,314.00
Cambio de cableado eléctrico	255,328.00
Cambio de artefactos sanitarios	214,119.00
<b>Total de gastos</b>	<b>814,026.73</b>

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

Tabla 22  
**Mejoras capitalizables**

Concepto	Valor
Reparaciones en locales	814,026.73
(-) Reparaciones NO permanentes de pintura	45,625.14
(-) Reparaciones NO permanentes en tablayeso	50,226.00
(-) Reparaciones NO permanentes en cielo falso	45,314.00
Total de reparaciones permanentes en locales	672,861.59
Porcentaje máximo deducible	5.00%
Margen deducible	33,643.08
Exceso de gasto	639,218.51

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

### **F) Gastos no deducibles**

El Estado de Resultados muestra egresos por gastos no deducibles del Impuesto Sobre la Renta que representan el 1.09% en relación con los ingresos. Su participación porcentual no lo incluye como parte de la muestra, sin embargo se consideró en la metodología como una excepción por formar parte de gastos que probablemente serán ajustados.

### **Criterio del cliente**

La empresa registró gastos sin su respectiva documentación de soporte contable, también por revaluación de préstamo bancario en moneda extranjera y por revaluación de saldo bancario en moneda extranjera.

### **Análisis**

El artículo 21 en su numeral 28 indica que son deducibles las pérdidas cambiarias que resulten de revaluaciones, reexpresiones o remediciones de cuentas por pagar o cuentas por cobrar expresadas en moneda extranjera, originadas de operaciones destinadas a la generación de rentas gravadas, siempre y cuando no haya utilizado la deducción en la compraventa de moneda extranjera y se

documento el origen de la misma, utilizando en la remediación el tipo de cambio de referencia publicado por el Banco de Guatemala, debiendo el contribuyente registrar mensualmente en la contabilidad una cuenta de pérdida cambiaria y una de ganancia cambiaria.

El artículo 22 en su numeral 4, detalla dentro de los documentos y medios de respaldo para la procedencia de las deducciones, las facturas o facturas de pequeño contribuyente autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, en el caso de compras a contribuyentes, las facturas o comprobantes autorizados por la Administración Tributaria, en el caso de servicios prestados por contribuyentes, facturas o documentos, emitidos en el exterior y facturas especiales autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria.

El artículo 23 literal d, indica que son gastos no deducibles los no respaldados por la documentación legal correspondiente. La documentación legal 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.

El artículo 23 en su literal p, indica que las pérdidas cambiarias originadas de revaluaciones, reexpresiones o remediones en moneda extranjera, que se registren por simples partidas de contabilidad, son no deducibles.

### **Comentario**

Según detalle de los gastos no deducibles, el criterio utilizado en el registro de la revaluación del préstamo bancario difiere del criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria, el préstamo bancario se considera una cuenta por pagar y su revaluación por simple partida contable si es aceptada como gasto deducible.

Tabla 23

**Gastos no deducibles**

Concepto	Valor
Gastos sin documento legal	10,218.00
Gastos por revaluación de saldo en cuenta bancaria	9,872.31
Gastos por revaluación de préstamo bancario por pagar	30,239.48
Total de gasto registrado	50,329.79
Gastos no deducibles	20,090.31
Diferencia deducible	30,239.48

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

**G) Cuentas incobrables**

El Estado de Situación Financiera muestra dentro de sus activos corrientes una provisión par cuentas incobrables que se consideró en la metodología como una excepción por formar parte de gastos que probablemente deban ser ajustados.

**Criterio del cliente**

En el Estado de Situación Financiera se tiene registro de provisión para cuentas del 3% de acuerdo a política contable.

**Análisis**

De acuerdo al artículo 20 párrafo 3, los contribuyentes pueden optar por deducir la provisión para la formación de una reserva de valuación, para imputar a estas las cuentas incobrables que se registren en el periodo.

Sin embargo dicha reserva no podrá exceder del 3% de los saldos deudores de cuenta y documentos por cobrar, que sean del giro habitual con clientes y excluyendo los que tengan una garantía prendaria.

En el párrafo 4, se hace la indicación, que cuando la reserva exceda del porcentaje máximo establecido, sobre los saldos deudores establecidos, el exceso

debe incluirse como renta bruta del periodo de liquidación en que se produzca el mismo.

### **Comentario**

El exceso de la provisión para cuentas incobrables, debe declararse dentro del total de rentas brutas y formar parte de la renta imponible como ingreso de acuerdo a tabla 23.

**Tabla 24**  
**Provisión para cuentas incobrables**

Concepto	Valor
Cuentas por cobrar (clientes)	356,980.89
Máximo deducible	3.00%
Margen deducible	10,709.43
Total de provisión	53,548.00
Exceso en provisión	42,838.57

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

### **Comentarios complementarios al Estado de Resultados**

Como parte de la evaluación del Estado de Resultados, se estableció que se presenta como parte de los ingresos ordinarios:

Reembolsos por reclamo de seguros por un bien que se registró directamente en gasto durante el periodo 2014.

El diferencial de la revaluación por simple partida contable del préstamo bancario y de la cuenta bancaria en moneda extranjera.

Dichos ingresos no son del giro habitual de la empresa, por lo que se consideran extraordinarios y dada su naturaleza se recomienda reclasificarlos y registrarlos como productos financieros.

Para una presentación apropiada del Estado de Resultados, se recomienda sumar todos los ingresos relacionados con los servicios de arrendamiento y presentarlos en una sola cuenta.

Tabla 25  
**Integración de ingresos reclasificables**

Concepto	Valor
Reembolsos por seguros	2,468.24
Diferencial cambiario	279,170.74
<b>Total</b>	<b>281,638.98</b>

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

### **Comentarios complementarios al Estado de situación Financiera**

Como parte de la evaluación del Estado de Situación Financiera, se estableció que se presenta como parte de otras cuentas por cobrar:

Los pagos trimestrales de ISO del cuarto trimestre 2014 y de los primeros tres trimestre del 2015.

Los pagos trimestrales de ISR de los primeros tres trimestres 2015.

Los anticipos otorgados a los socios que no cuentan con documentación de soporte apropiada.

Se recomienda reclasificar para efectos de presentación por separado en el Estado de Situación Financiera los pagos a cuenta del ISO e ISR.

Los anticipos se recomienda liquidarlos a la brevedad posible para evitar contingencias.

Tabla 26

**Integración de otras cuentas por cobrar**

Concepto	Valor
Pagos trimestrales de ISO	36,254.97 Ver tabla 8
Pagos trimestrales de ISR	54,019.59 Ver tabla 9
Anticipo a socios	455,277.26
<b>Total</b>	<b>545,551.82</b>

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

En los pasivos no corrientes se encuentran registrados los siguientes pasivos:

Provisión para pago de indemnización de acuerdo a porcentajes anuales aceptados en la ley del ISR del 8.33%.

Anticipo a futuras capitalizaciones por inyección de capital por parte de los socios, sin embargo no se estableció que existan planes de la administración en el corto plazo de ampliar el capital, por lo que se recomienda la devolución del dinero para evitar contingencias.

Tabla 27

**Integración de pasivos reclasificables**

Concepto	Valor
Provisión para indemnización	965,000.00
Anticipo a futuras capitalizaciones	1,000,000.00
<b>Total</b>	<b>1,965,000.00</b>

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

#### 4.14 Hoja de trabajo para Estado de Resultados ajustado

EL RODEO, S.A.

Hoja de trabajo para Estado de Resultados ajustado  
del 01 de Enero 2015 al 31 de Diciembre 2015

(Expresado en quetzales)

NO.	CUENTAS	SALDO INICIAL		AJUSTES		SALDOS AJUSTADOS	
		DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER
	<b>INGRESOS DE ACT. ORDINARIAS</b>						
1	Rotulo institucional		350.94				350.94
2	Refacturación de energía eléctrica		608,469.52				608,469.52
3	Refacturación de servicio telefónico		4,425.90				4,425.90
4	Arendamiento de locales		3,356,926.30				3,356,926.30
5	Venta de activos		290,000.00	290,000.00			0.00
6	Abastecimiento de agua		83,507.14				83,507.14
7	Refacturación servicio de IUSI		1,500.78				1,500.78
8	Reembolso por seguros		2,468.24	2,468.24			0.00
9	Diferencial cambiario		279,170.74	279,170.74			0.00
	<b>GASTOS DE OPERACIÓN</b>						
10	Sueldos y prestaciones	891,171.67			107,984.71		783,186.96
11	Impuestos y contribuciones	165,298.70					165,298.70
12	Honorarios profesionales	147,163.91					147,163.91
13	Depreciaciones	370,205.88		586,161.36			956,367.24
14	Reparaciones y mantenimiento	2,169,992.70			672,861.59		1,497,131.11
15	Paperería y útiles	76.50					76.50
16	Agua luz y teléfonos	29,989.83					29,989.83
17	Seguros	175,000.00					175,000.00
18	Gastos administrativos	196,475.50					196,475.50
19	Gastos no deducibles	50,329.79		107,984.71			128,075.02
20	Gastos de rentas no afectas			29,000.00			29,000.00
	<b>PRODUCTOS Y GASTOS FINANCIEROS</b>						
21	Intereses gasto	148,253.48					148,253.48
22	Intereses producido		98.47				98.47
23	Ganancia en venta de activo				290,000.00		290,000.00
24	Otros gastos financieros			30,239.48			30,239.48
25	Otros productos financieros				324,477.55		324,477.55
	<b>SUMAS</b>	4,343,957.96	4,626,918.03			4,286,257.73	4,669,756.60
	<b>GANANCIA DEL EJERCICIO</b>	282,960.07					383,498.87
	<b>SUMAS IGUALES</b>	4,626,918.03	4,626,918.03			4,669,756.60	4,669,756.60

#### 4.15 Hoja de trabajo para Estado de Situación Financiera ajustado

EL RODEO, S.A.  
 Hoja de trabajo para Estado de Situación financiera ajustado  
 Al 31 de diciembre 2015  
 (Expresado en quezales)

NO.	CUENTAS	SALDO INICIAL		AJUSTES		SALDOS AJUSTADOS	
		DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER
	<b>ACTIVO CORRIENTE</b>						
1	Caja y Bancos	329,201.14				329,201.14	
2	Cuentas por cobrar del giro habitual	356,980.89				356,980.89	
3	Otras cuentas por cobrar	545,551.82			90,274.56 AJ-10	455,277.26	
4	Pagos trimestrales por acreditar			90,274.56		90,274.56	
5	Provisión de cuentas incobrables		53,548.00	42,838.57			10,709.43
	<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>						
6	Terrenos	9,129,750.21				9,129,750.21	
7	Edificios	18,417,280.75				18,417,280.75	
8	Depreciación acumulada edificios		10,387,357.41		552,518.28 AJ-5		10,939,875.69
9	Mobiliario y Equipo	129,639.77				129,639.77	
10	Depreciación acumulada mobiliario y equipo		126,849.24				126,849.24
11	Equipo de cómputo	1,931.77				1,931.77	
12	Depreciación acumulada equipo de cómputo		1,931.77				1,931.77
13	Mejoras permanentes			672,861.59		672,861.59	
14	Depre. Acum. Mejoras permanentes				33,643.08 AJ-7		33,643.08
	<b>PASIVO CORRIENTE</b>						
15	Proveedores		21,356.03				21,356.03
16	Retenciones por pagar		10,303.74				10,303.74
17	Impuestos y contribuciones por pagar		60,334.13		29,000.00 AJ-11		89,334.13
18	Provisión de bono 14 por pagar		35,000.00				35,000.00
	<b>PASIVO NO CORRIENTE</b>						
19	Provisión para indemnización		965,000.00				965,000.00
20	Préstamo bancario		300,826.00				300,826.00
21	Préstamo bancario (diferencial )		1,995,189.34				1,995,189.34
22	Anticipos a futuras capitalizaciones		1,000,000.00				1,000,000.00
23	Depósitos en garantía		224,423.02				224,423.02
	<b>CAPITAL SOCIAL Y RESULTADO</b>						
24	Capital autorizado, suscrito y pagado		11,505,000.00				11,505,000.00
25	Reserva legal		317,404.63				317,404.63
26	Utilidades acumuladas		1,834,476.06				1,834,476.06
27	Pérdidas acumuladas	211,623.09				211,623.09	
28	Ganancia del ejercicio		282,960.07		100,538.80		383,498.87
	<b>SUMAS</b>	<b>29,121,959.44</b>	<b>29,121,959.44</b>			<b>29,794,821.03</b>	<b>29,794,821.03</b>

#### 4.16 Estado de Resultados ajustado

<b>EL RODEO, S.A.</b>		
<b>Estado de Resultados</b>		
<b>del 01 de Enero 2015 al 31 de Diciembre 2015</b>		
<b>( expresado en quetzales )</b>		
<b><u>INGRESO DE ACTIVIDADES ORDINARIAS</u></b>		<b>4,055,180.58</b>
Servicios de arrendamiento de locales	4,055,180.58	
<b>(-) <u>GASTOS DE OPERACIÓN</u></b>		<b>4,107,764.77</b>
Sueldos y prestaciones	783,186.96	
Impuestos y contribuciones	165,298.70	
Honorarios profesionales	147,163.91	
Depreciaciones	956,367.24	
Reparaciones y mantenimiento	1,497,131.11	
Papelería y útiles	76.50	
Agua luz y teléfonos	29,989.83	
Seguros	175,000.00	
Gastos administrativos	196,475.50	
Gastos no deducibles	128,075.02	
Gastos de rentas no afectas	29,000.00	
<b>RESULTADO</b>		<b>(52,584.19)</b>
<b><u>PRODUCTOS Y GASTOS FINANCIEROS</u></b>		<b>436,083.06</b>
(-) Intereses gasto	148,253.48	
(+) Intereses producto	98.47	
(+) Ganancias de capital	290,000.00	
(-) Otros gastos financieros	30,239.48	
(+) Otros productos financieros	324,477.55	
<b>RESULTADO DEL EJERCICIO</b>		<b>383,498.87</b>
(-) Impuesto Sobre la Renta		<b>(62,643.47)</b>
(-) Reserva Legal		<b>(16,042.77)</b>
<b>= UTILIDAD DEL PERIODO</b>		<b>304,812.63</b>

#### 4.17 Estado de Situación Financiera ajustado

EL RODEO, S.A.

Estado de Situación Financiera  
al 31 de diciembre 2015

(en quetzales)

<b>ACTIVO</b>				<b>PASIVO CAPITAL RESERVA Y RESULTADO</b>	
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>				<b>PASIVO CORRIENTE</b>	155,993.90
Caja y bancos	329,201.14			Proveedores	21,356.03
Cuentas por cobrar del giro habitual	356,980.89			Retenciones por pagar	10,303.74
Otras cuentas por cobrar	455,277.26			Impuestos y contribuciones por pagar	89,334.13
Pagos trimestrales por acreditar	90,274.56			Provisión de bono 14 por pagar	35,000.00
Provisión de cuentas incobrables	(10,709.43)				
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>				<b>PASIVO NO CORRIENTE</b>	4,485,438.36
Terrenos	9,129,750.21		17,249,164.31	Provisión para indemnización	965,000.00
Edificios	18,417,280.75			Préstamo bancario	300,826.00
Depreciación acumulada edificios	(10,939,875.69)			Préstamo bancario (diferencial )	1,995,189.34
Mobiliario y Equipo	129,639.77			Anticipos a futuras capitalizaciones	1,000,000.00
Depreciación acumulada mobiliario y equipo	(126,849.24)			Depósitos en garantía	224,423.02
Equipo de cómputo	1,931.77				
Depreciación acumulada equipo de cómputo	(1,931.77)			<b>RESULTADOS</b>	13,828,756.47
Mejoras permanentes	672,861.59			Capital autorizado, suscrito y pagado	11,505,000.00
Depre. acumulada Mejoras permanentes	(33,643.08)			Reserva legal	317,404.63
				Utilidades acumuladas	1,834,476.06
				Pérdidas acumuladas	(211,623.09)
				Ganancia del ejercicio	383,498.87
<b>SUMA ACTIVO</b>			<u>18,470,188.73</u>	<b>SUMA IGUAL AL ACTIVO</b>	<u>18,470,188.73</u>

#### 4.18 Nuevo cálculo de base imponible para pago de ISR

Posterior al análisis se muestra la variación tanto de la base imponible para la determinación de la renta, así como del Impuesto Sobre la Renta, considerando todas las variaciones encontradas.

Tabla 28  
Cálculo del Impuesto Sobre la Renta ajustado

Concepto	Valor	
Ingresos	4,055,180.58	
(-) Egresos	4,107,764.77	
(+) Otros ingresos	614,576.02	
(-) Otros gastos	178,492.96	
Subtotal	383,498.87	
(-) Rentas no afectas	290,000.00	Ver tabla 12
(+) Gastos no deducibles	128,075.02	
(+) Gastos de rentas no afectas	29,000.00	Ver tabla 12
= Renta Imponible	250,573.89	
ISR 25%	62,643.47	
(-) Pagos trimestrales ISO	36,254.97	Ver tabla 8
(-) Pagos trimestrales ISR	54,019.59	Ver tabla 9
= Exceso en pago de ISR	27,631.09	

Fuente: Elaboración propia con base a investigación realizada

#### 4.19 Liquidación de pagos trimestrales

Considerando que después de los ajustes al Estado de Resultados el Impuesto Sobre la Renta determinado es superior a los pagos trimestrales acumulados de ISO e ISR, se recomienda lo siguiente:

Acreditar y agotar en primer lugar los pagos trimestrales de Impuesto Sobre la Renta de acuerdo a tabla 29.

**Tabla 29**  
**Acreditamiento de pagos trimestrales**

Concepto	Valor	
Impuesto sobre la renta determinado	62,643.47	Ver tabla 28
(-) Pagos trimestrales de ISR	54,019.59	Ver tabla 9
(-) Pagos trimestrales de ISO (parcial)	8,623.88	Ver tabla 8
<b>Tota a pagar en liquidación anual</b>	<b>0.00</b>	

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

Posterior al Impuesto Sobre la Renta, acreditar y agotar el Impuesto de Solidaridad.

En el caso que existan pagos en exceso el Impuesto Sobre la Renta no puede acreditarse en periodos fiscales siguientes y debe hacerse solicitud por escrito a la Superintendencia de Administración Tributaria para una devolución.

El Impuesto de Solidaridad pagado en exceso puede acreditarse posteriormente o registrarse como gastos deducible.

**Tabla 30**  
**Integración de ISO por acreditar**

Concepto	Valor	
Total de pagos trimestrales efectuados	36,254.97	Ver tabla 8
(-) Pagos trimestrales de ISO (parcial)	8,623.88	Ver tabla 29
<b>Saldo por acreditar en periodos posteriores</b>	<b>27,631.09</b>	

Fuente: Elaboración propia con base en investigación realizada

## **4.20 Informe de resultados**

**GARCÍA Y ASOCIADOS**  
Contadores Públicos y Auditores-Consultores

**EL RODEO, S. A.**  
INFORME DE RESULTADOS  
31 DE DICIEMBRE DE 2015

Ref. CCH-00/15

02 de febrero de 2016

Señores

Accionistas

EL RODEO, S. A.

Ciudad

Señores accionistas:

De conformidad con el trabajo de consultoría realizado se revisó los Estados Financieros de la empresa por el año que finalizó el 31 de diciembre de 2015.

En dicha revisión se realizó una evaluación y análisis de los ingresos y gastos deducibles y no deducibles de acuerdo a normativa fiscal vigente basados en nuestra experiencia en consultorías con fines tributarios

De acuerdo al análisis efectuado en nuestro trabajo de campo trasladamos los ajustes siguientes y un resumen de los resultados obtenidos en la evaluación.

El objetivo de nuestro trabajo profesional es presentar al cliente soluciones congruentes con las leyes tributarias del país y de ningún modo pretendemos evadir las obligaciones tributarias.

No obstante no puede asegurarse que las soluciones tributarias propuestas son incuestionables y aunque en nuestro criterio no existen limitaciones y consecuencias posibles derivadas de la aplicación de las recomendaciones. Las recomendaciones son una opinión y no la afirmación de un hecho.

## AJUSTES Y RECLASIFICACIONES

Los ajustes que se proponen son los siguientes:

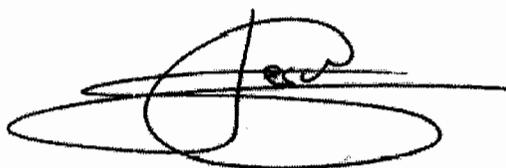
		<b>EL RODEO, S.A.</b>	
		<b>Consultoría tributaria</b>	
		<b>Ajustes y/o reclasificaciones</b>	
#	31/12/2015	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
1	<b>Ingresos ordinarios</b>		
	Ganancias de capital	290,000.00	
	<b>Productos y Gastos financieros</b>		
	Ganancias de capital		290,000.00
	Reclasificación de ingresos por venta de vehículo a por no ser del giro habitual	<u>290,000.00</u>	<u>290,000.00</u>
2	31/12/2015		
	<b>Ingresos ordinarios</b>		
	Reembolso por seguros	2,468.24	
	Diferencial cambiario	279,170.74	
	<b>Productos y Gastos financieros</b>		
	Otros productos financieros		281,638.98
	Reclasificación de ingresos por reclamo de seguro y ganancias de diferencial cambiario por revaluaciones	<u>281,638.98</u>	<u>281,638.98</u>
3	31/12/2015		
	<b>Gastos operativos</b>		
	Gastos no deducibles	66,318.04	
	<b>Gastos operativos</b>		
	Sueldos y prestaciones		66,318.04
	Ajuste de gasto en exceso de sueldos pagados a socios (excede 10% de la renta bruta)	<u>66,318.04</u>	<u>66,318.04</u>
4	31/12/2015		
	<b>Gastos operativos</b>		
	Gastos no deducibles	41,666.67	
	<b>Gastos operativos</b>		
	Sueldos y prestaciones		41,666.67
	Ajuste de gasto en exceso de pagos en concepto de Aguinaldo y bono 14 supera el 100% del sueldo ord.	<u>41,666.67</u>	<u>41,666.67</u>
5	31/12/2015		
	<b>Gastos operativos</b>		

		Depreciaciones	552,518.28	
		<b>Activos no corrientes</b>		
		Depreciaciones acumuladas edificios		552,518.28
		Depreciaciones no registradas en el periodo	552,518.28	552,518.28
6	31/12/2015	<b>Activos no corrientes</b>		
		Mejoras permanentes	672,861.59	
		<b>Gastos operativos</b>		
		Reparaciones y mantenimiento		672,861.59
		Capitalización de reparaciones que se consideran permanentes	672,861.59	672,861.59
7	31/12/2015	<b>Gastos operativos</b>		
		Depreciaciones	33,643.08	
		<b>Activos no corrientes</b>		
		Depre. Acumulada Mejoras permanentes		33,643.08
		Gasto por depreciación de las mejoras capitalizadas	33,643.08	33,643.08
8	31/12/2015	<b>Productos y Gastos financieros</b>		
		Otros gastos financieros	30,239.48	
		<b>Gastos operativos</b>		
		Gastos no deducibles		30,239.48
		Reclasificación de gastos por revaluación de préstamo Que si son deducibles.	30,239.48	30,239.48
9	31/12/2015	<b>Activos corrientes</b>		
		Provisión para cuentas incobrables	42,838.70	
		<b>Productos y Gastos financieros</b>		
		Otros productos financieros		42,838.57
		Ajuste a provisión de cuentas incobrables, excede del 3% máximo legal	42,838.70	42,838.57
10	31/12/2015	<b>Activos corrientes</b>		
		Pagos trimestrales por acreditar	90,274.56	
		<b>Productos y Gastos financieros</b>		
		Otras cuentas por cobrar		90,274.56
		Reclasificación de pagos trimestrales efectuados para identificarlos por separado	90,274.56	90,274.56
11	31/12/2015	<b>Pasivos no corrientes</b>		

Gastos de rentas no afectas	29,000.00	
<b>Gastos operativos</b>		
Impuestos y contribuciones por pagar		<u>29,000.00</u>
Provisión de ISR sobre ganancias de capital inmobiliario equivalente al 10% sobre la ganancia en venta de activo	<u>29,000.00</u>	<u>29,000.00</u>

Con gusto puede discutirse los comentarios y recomendaciones y a su conveniencia puede proporcionarse asesoría para su implementación.

Atentamente,




---

Ernesto Rodolfo García López

Consultor Fiscal

García & Asociados-Consultores y CPA-

## **RESUMEN DE RESULTADOS**

Como parte de nuestro informe presentamos un resumen de los resultados obtenidos durante la evaluación efectuada.

## **INFORMACIÓN FINANCIERA**

### **01.- Estados financieros**

Al examinar los estados financieros proporcionados, se detectó lo siguiente:

De acuerdo a requerimiento de información en memorándum de fecha enero de 2016, se solicitó Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre 2015 debidamente certificado y firmado por el representante legal como por el contador general, sin embargo, se proporcionó sin firma alguna.

De acuerdo a requerimiento de información en memorándum de fecha enero de 2016, se solicitó Estado de Resultados al 31 de diciembre 2015 debidamente firmado por el representante legal como por el contador general, sin embargo, se proporcionó sin firma alguna.

#### **Recomendación:**

Girar instrucciones al personal encargado de la elaboración de los estados financieros a efecto de elaborarlos y tramitar las firmas correspondientes.

#### **Comentario de gerencia:**

Se revisó y adjunto juego de estados financieros firmados.

## INGRESOS

### 01.-Cartera de clientes

Al examinar la cartera de clientes de la compañía identificamos lo siguiente:

Existe una diferencia entre el monto de la estimación de cuentas incobrables según estados financieros y el saldo máximo aceptado de acuerdo a la ley del Impuesto Sobre la Renta así:

Saldo contable	53,548.00
Margen aceptado	10,709.43
Diferencia	<u>42,838.57</u>

La diferencia antes indicada corresponde a un cálculo realizado sobre un saldo anterior de clientes y no fue ajustado al cierre del presente periodo fiscal.

Recomendación:

Proceder a realizar los ajustes y/o reclasificaciones necesarias a efecto de declarar la diferencia como otros ingresos y corregir los saldos antes indicados; así mismo, en el futuro verificar anualmente que los saldos contables concilien con la cartera, con el objeto de detectar diferencias en forma oportuna.

### Base legal

#### Artículo 20, párrafo 4 Ley de Actualización Tributaria

Cuando la reserva exceda del porcentaje máximo establecido, sobre los saldos deudores establecidos, el exceso debe incluirse como renta bruta del periodo de liquidación en que se produzca el mismo.

### Comentario de gerencia:

Se acepta propuesta de ajuste y declaración de ingresos

## 02.- Ganancias de capital

Al examinar los ingresos de la compañía se identificó lo siguiente:

Existen ingresos por ganancia en venta de activos, producto de la venta de vehículos en el mes de diciembre, que no forman parte de las operaciones habituales de la empresa y al declararlos como ingresos de actividades lucrativas, implicaría un pago mayor de impuestos así:

Ganancia en venta de activos	290,000.00
ISR 25% sobre actividades lucrativas	72,500.00
ISR 10% sobre ganancias de capital	29,000.00
Diferencia	<u>43,500.00</u>

La diferencia antes indicada, significa un menor pago de impuestos para la compañía.

Recomendación:

Proceder a separar los ingresos y de declarar la venta como ganancias de capital, quitar de la renta bruta de actividades lucrativas; así mismo, en el futuro verificar que los ingresos ordinarios de la compañía sean plenamente identificados, esto con el objeto de detectar diferencias en forma oportuna.

### Base legal

#### Artículo 84, numeral 3 ley de Actualización Tributaria

Son ganancias de capital las resultantes de cualquier transferencia, cesión, compraventa, permuta y otras formas de negociación de bienes o derechos, realizada por personas Individuales, jurídicas, entes o patrimonios, cuyo giro habitual no sea comerciar con dichos bienes.

**Artículo 89, Ley de Actualización Tributaria, Libro I**

Renta imponible es el precio de la enajenación del bien menos el costo registrado en libros.

El costo de acuerdo al numeral 1 del mismo artículo, es el valor de adquisición más el valor de mejoras incorporadas, menos las depreciaciones acumuladas.

**Artículo 92 ley de Actualización Tributaria**

El tipo impositivo es de 10% sobre la base imponible.

**Comentario de gerencia:**

Se acepta propuesta de ajuste y declaración de ingresos.

**EGRESOS**

**01.- Sueldos y prestaciones**

Al examinar el rubro de gastos por sueldos de la compañía se observó lo siguiente:

Dentro del total de gastos se incluye sueldo pagados a socios de la compañía, los cuales superan el techo máximo que permite la ley del Impuesto Sobre la Renta para un periodo fiscal, de la siguiente forma:

Renta bruta de actividades lucrativas	4,336,819.56
Máximo deducible por pago a socios	10.00%
Techo máximo para gasto	433,681.96
Gasto registrado	500,000.00
Diferencia	<u>66,318.04</u>

La diferencia antes indicada no puede ser deducida como gasto del periodo.

Recomendación:

Proceder a realizar los ajustes y/o reclasificaciones necesarias, declarar la diferencia como gasto no deducible en el presente periodo fiscal y corregir los saldos antes indicados; así mismo, en el futuro verificar anualmente que los saldos máximos aceptados se registren correctamente, esto con el objeto de evitar contingencias fiscales.

### **Base legal**

#### **Artículo 21, numeral 4, ley de Actualización Tributaria**

La deducción máxima por sueldos pagados a socios, consejeros de sociedades civiles y mercantiles, cónyuges, así como a sus parientes dentro de los grados de la ley, los limita en un 10% del total de la renta bruta anual.

#### **02.- Aguinaldo y bono 14**

Al examinar el rubro de gastos por pago de aguinaldo y bono 14 de la compañía se observó lo siguiente:

Dentro del total de gastos se incluye prestaciones pagadas, los cuales superan el techo máximo que permite la ley del impuesto sobre la renta, de la siguiente forma:

Total de sueldos ordinarios	650,000.00
Máximo deducible aguinaldo	54,166.67
Máximo deducible bono 14	<u>54,166.67</u>
Total máximo de gastos deducible	108,333.33
Gasto registrado	<u>150,000.00</u>
Diferencia	<u><u>41,666.67</u></u>

La diferencia antes indicada no puede ser deducida como gasto del periodo.

Recomendación:

Proceder a realizar los ajustes y/o reclasificaciones necesarias, declarar la diferencia como gasto no deducible en el presente periodo fiscal y corregir los saldos antes indicados; así mismo, en el futuro verificar anualmente que los saldos máximos aceptados se registren correctamente, esto con el objeto de evitar contingencias fiscales.

### **Base legal**

#### **Artículo 21, numeral 5, ley de Actualización Tributaria**

La deducción máxima por concepto de aguinaldo y bonificación anual serán deducibles hasta el 100% del salario mensual, salvo lo establecido en los pactos colectivos de trabajo, debidamente autorizado.

### **03.- Depreciaciones**

Al examinar el rubro de gastos por concepto de depreciaciones de bienes muebles e inmuebles de la compañía se observó lo siguiente:

El valor de las depreciaciones de los bienes inmuebles no corresponde al porcentaje legal según la ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que existe una diferencia de la siguiente forma:

Valor bienes inmuebles depreciables	18,417,276.00
Porcentaje legal	5.00%
Gasto deducible por depreciación	920,863.80
Gasto registrado	<u>368,345.52</u>
Diferencia	<u><u>552,518.28</u></u>

La diferencia indicada se origina en el porcentaje utilizado para el cálculo de la depreciación, el registro corresponde al 2%, y no el 5% que establece la ley.

Recomendación:

Proceder a realizar los ajustes y/o reclasificaciones necesarias, aprovechar la diferencia como gasto en el presente periodo fiscal y corregir los saldos antes indicados; así mismo, en el futuro verificar anualmente que los saldos máximos aceptados se registren oportunamente, pues no pueden aprovecharse en periodos subsiguientes.

### **Base legal**

#### **Artículo 25, ley de Actualización Tributaria**

Cuando por cualquier circunstancia la cuota de depreciación o amortización de un bien, no se deduce en un periodo de liquidación anual, o se hace por un valor inferior al que corresponda, el contribuyente no tiene derecho a deducir tal cuota en periodos de imposición posteriores.

#### **Artículo 28, numeral 1, ley de Actualización Tributaria**

El porcentaje para depreciación para edificios, construcciones e instalaciones adheridas a los inmuebles y sus mejoras cinco por ciento (5%).

### **04.- Reparaciones y mantenimiento**

Al examinar el rubro de gastos por reparaciones y mantenimiento a inmuebles de la compañía se observó lo siguiente:

Dentro de la cuenta se encuentran contabilizados Q 814,026.73 en concepto de reparaciones y mantenimiento realizados en locales durante el mes de enero del presente año, sobre las cuales se conoce que son reparaciones permanentes a los activos y en virtud de ello debieron ser capitalizadas, y únicamente registrar gastos por depreciación así:

Reparaciones en locales	814,026.73
<u>Reparaciones no permanentes</u>	<u>141,165.14</u>
Reparaciones permanentes y depreciables	672,861.59
Porcentaje legal	5.00%
<u>Margen deducible</u>	<u>33,643.08</u>
Exceso de gasto registrado	<u><u>639,218.51</u></u>

**Recomendación:**

Proceder a realizar los ajustes y/o reclasificaciones necesarias, registrar únicamente el gasto que corresponde al presente periodo fiscal y corregir los saldos antes indicados.

Lo anterior con el objeto de evitarle contingencias fiscales a la compañía en caso de una revisión por parte de las autoridades tributarias, en caso de una revisión estos gastos serían considerados no deducibles.

Elaborar contratos de arrendamiento anuales y de preferencia que coincidan con el año fiscal, para poder deducir la totalidad de los gastos por reparaciones capitalizables, es una variante que permite la ley del Impuesto Sobre la Renta.

**Base legal**

**Artículo 23 inciso m Ley de Actualización Tributaria**

Las personas, entes y patrimonios a que se refiere esta Ley, no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos siguientes:

El valor de las mejoras permanentes realizadas a los bienes del activo fijo, y, en general, todas aquellas erogaciones por mejoras capitalizables que prolonguen la vida útil de dichos bienes o incrementen su capacidad de producción.

### **Artículo 21, numeral 14 Ley de Actualización Tributaria**

El costo de las mejoras efectuadas por los arrendatarios en edificaciones de inmuebles arrendados, en tanto no fueren compensadas por los arrendantes, cuando se haya convenido en el contrato.

Los costos de las mejoras deben deducirse durante el plazo del contrato de arrendamiento, en cuotas sucesivas e iguales.

Excepto en los casos de construcciones en terrenos arrendados, cuando se haya convenido en el contrato que los arrendatarios serán los propietarios de la construcción, quienes las deben registrar como activo fijo, para efectos de la depreciación por el tiempo de vigencia del contrato.

#### **Comentario de gerencia:**

Se aceptan los ajustes y se toma en cuenta la recomendación, se procederá a hacer el análisis respectivo del tratamiento de los gastos.

## **ASPECTOS FISCALES**

### **01.- Renta imponible**

Como resultado de la evaluación y análisis realizados, y de las recomendaciones que se emiten a efecto de evitar no solo contingencias fiscales, sino también un correcto registro de las operaciones relacionadas con el giro normal de la empresa y que esto permita que se presente información financiera de forma apropiada.

Las recomendaciones propuestas se emiten para proceder a modificar los registros contables que contienen variaciones, esto modificará también la base imponible para el presente periodo de la siguiente forma:

**EL RODEO, S.A.**  
**Cálculo del Impuesto Sobre la Renta ajustado**  
**Del 01 de enero al 31 de diciembre 2015**  
**(En quetzales)**

Concepto	Valor
Ingresos	4,055,180.58
(-) Egresos	4,107,764.77
(+) Otros ingresos	614,576.02
(-) Otros gastos	178,492.96
Subtotal	383,498.87
(-) Rentas no afectas	290,000.00
(+) Gastos no deducibles	128,075.02
(+) Gastos de rentas no afectas	29,000.00
= Renta Imponible	250,573.89
ISR 25%	62,643.47
(-) Pagos trimestrales ISO	36,254.97
(-) Pagos trimestrales ISR	54,019.59
= Exceso en pago de ISR	27,631.09

Un comparativo final puede resumirse de la siguiente forma:

Renta imponible ajustada	250,573.89
Porcentaje legal 2015 ISR	25.00%
ISR ajustado	62,643.47
ISR por ganancias de capital	29,000.00
Total	91,643.47
Cálculo inicial de ISR	83,322.47
Diferencia	<u>8,321.01</u>

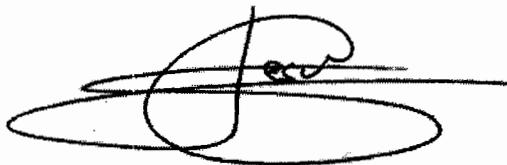
El principal objetivo es una evaluación objetiva de las operaciones de la compañía y brindarle soluciones adecuadas, no se pretende que se tribute más de lo que la ley establece, sin embargo la atención a las recomendaciones permitirá evitar reparos fiscales y un pago mayor por concepto de multas e intereses.

También como parte de la evaluación se revisó el procedimiento de acreditamiento de Impuesto de Solidaridad e Impuesto Sobre la Renta, que correspondían a pagos trimestrales realizados y que pueden acreditarse en la declaración anual.

Se recomienda una instrucción adecuada al personal para acreditar y agotar los pagos trimestrales de Impuesto Sobre la Renta y posteriormente el Impuesto de Solidaridad, con el objetivo de evitar pagos en exceso.

El Impuesto Sobre la Renta no puede acreditarse en periodos fiscales siguientes y debe hacerse solicitud por escrito a la Superintendencia de Administración Tributaria para una devolución, contrario al Impuesto de Solidaridad que cualquier pago en exceso puede acreditarse posteriormente o registrarse como gastos deducible.

Atentamente,



---

Ernesto Rodolfo García López

Consultor Fiscal

García & Asociados-Consultores y CPA-

## CONCLUSIONES

- Al realizar la evaluación de los ingresos, gastos deducibles y no deducibles se establece que la empresa presenta sus gastos en las declaraciones de impuestos de forma inadecuada, lo que implica que la base que determina para el cálculo y pago de sus impuestos también se presente de forma inadecuada y aumente o disminuya de acuerdo al impacto de los costos y gastos.
- La empresa interpretó de forma incorrecta la aplicación de los artículos que están relacionados con la deducción de los gastos en un periodo fiscal y no incluyó gastos que le permitirían disminuir la base imponible. Los gastos que no incluyo en su declaración de impuestos no pueden incluirse en periodos posteriores ya que la condición de su aprovechamiento está condicionado al periodo al que corresponden.
- La presentación y declaración de impuestos que no cumplen los requisitos de conformidad con la normativa fiscal vigente puede generar reparos fiscales y riesgos en caso de una revisión de la Superintendencia de Administración Tributaria al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esto obedece al criterio que la empresa utiliza para la deducción de los costos y gastos deducibles. Los reparos fiscales incluyen el pago de los impuestos omitidos pero también un pago de multas e intereses, por lo que la empresa se vería obligada a un mayor desembolso de efectivo.

## RECOMENDACIONES

- Para la adecuada determinación de la base imponible y pago de los tributos es oportuno revisar y evaluar los ingresos, gastos deducibles y no deducibles incluidos por la empresa en las declaraciones de impuestos. Debe planificarse previamente los procedimientos internos que se llevarán a cabo e idealmente realizar un presupuesto que detalle los ingresos que se esperan percibir y los gastos en los cuales puede incurrirse.
- El personal en una empresa es uno de los activos más importantes por lo que la inversión en la capacitación del mismo, permitiría tener personal adecuado y competente para la realización eficiente de las operaciones de la empresa. Se recomienda capacitar al personal en aspectos tributarios para una mejor interpretación y aplicación de la ley.
- Revisar y deducir correctamente gastos permitidos por la ley en los periodos en lo que corresponden para evitar pérdidas innecesarias o un mayor pago y aprovechar al máximo las ventajas permitidas en las declaraciones del Impuesto Sobre la Renta. Planificar apropiadamente las obligaciones tributarias evitaría reparos fiscales y pagos adicionales. Es necesario dar seguimiento las recomendaciones que se brindan en la evaluación del periodo de liquidación previo a presentarse la declaración definitiva. Debe planificarse anualmente una revisión de la información con fines fiscales.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Álvarez, R. V. (2012). Evaluación del proyecto en la decisión del empresario. (4ª ed.) México: Universidad Nacional de México Facultad de Economía.
2. Baca Urbina, G. (2010) Evaluación de proyectos. (6ª ed.) México: McGraw Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V.
3. Benavides Pañeda, R. (2009) Administración. (2ª ed.) México: McGraw Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V.
4. Pabón Barajas, H. (2012) Fundamentos de Costos. Colombia: Editorial Alfa y Omega.
5. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 106 Código Civil y sus reformas.
6. Moreno Fernández, J. (2014) Contabilidad de sociedades. (4ª ed.) México: Grupo editorial patria.
7. Ortega Paredes, J. (2012). Contabilidad paradigma de reconstrucción a través del giro informático. Madrid: Editorial EAE.
8. Ossorio, M. (2011). Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. (28ª ed.) Argentina: Editorial Helista.
9. Fernández, L.O. (2015) Impuesto a las ganancias: teoría técnica y práctica. (3ª edición). Buenos Aires: Editorial La Ley.

10. Benitez, M. (2010). Manual tributario. (27ª Edición). Quito, Ecuador: Editorial Corporación de estudios y publicaciones.
11. Don. R. Hansen, Maryanne M. Mowen (2009) Administración de costos: contabilidad y control. (6ª ed.) México: Cenage Learning editores.
12. Toppin, G. y Czerniawska F. (2009) Consultoría de negocios (2ª ed.) Buenos Aires. Cuatro media.
13. Moreno Hernández, Joaquín A. (2009) Estados financieros análisis e interpretación. (3ª ed.) México: Compañía editorial continental.
14. Reyes Ponce, A. (2010) Administración Moderna. México: Editorial Limusa, S.A. De C.V.
15. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 10-2012. Ley de Actualización Tributaria y sus reformas
16. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 1441. Código de Trabajo y sus Reformas.
17. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 2-70. Código De Comercio y sus reformas.
18. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 27-92. Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus Reformas.
19. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 4-2012. Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y Combate a la Defraudación Tributaria.

20. Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 6-91. Código Tributario y sus reformas.
21. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 4-2012 Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el combate a la defraudación y al contrabando.
22. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 20-2006 Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.
23. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 42-92 Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público.
24. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 37-2001 Ley de Bonificación de Incentivo.
25. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad.
26. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 15-98 Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles.
27. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 76-78 Ley Reguladora de la Prestación del Aguinaldo para los Trabajadores del Sector Privado y Público.
28. Asamblea General Constituyente. Consulta popular Acuerdo Legislativo 18-93 Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas.

## **Revistas**

29. Construir (2014) "REVISTA DE LA CONSTRUCCIÓN DE AMÉRICA CENTRAL Y EL CARIBE" Año 12 / Edición 129 Septiembre/octubre. Guatemala.

## **E-Grafías**

30. Cámara de Corredores de Bienes Raíces de Guatemala. (16/09/2014).  
Sobre Nosotros. Recuperado de  
[http://www.ccbргуatemala.org/sobre\\_nosotros.asp](http://www.ccbргуatemala.org/sobre_nosotros.asp)