

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA**



**CORRECTA ELECCIÓN DEL MÉTODO DE RECONOCIMIENTO DE  
INGRESOS Y COSTOS, PARA ESTABLECER LA RENTA IMPONIBLE  
DE UNA EMPRESA CONSTRUCTORA DE OBRA CIVIL EN EL  
MUNICIPIO DE GUATEMALA, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA,  
SEGÚN LAS OPCIONES PRESENTADAS EN LA LEY DE  
ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO 10-2012, Y SUS  
REFORMAS.**



**LIC. NÉSTOR EDUARDO LÓPEZ OROZCO**

**GUATEMALA, OCTUBRE DE 2020**

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA**



**CORRECTA ELECCIÓN DEL MÉTODO DE RECONOCIMIENTO DE  
INGRESOS Y COSTOS, PARA ESTABLECER LA RENTA  
IMPONIBLE DE UNA EMPRESA CONSTRUCTORA DE OBRA CIVIL  
EN EL MUNICIPIO DE GUATEMALA, DEPARTAMENTO DE  
GUATEMALA, SEGÚN LAS OPCIONES PRESENTADAS EN LA  
LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO 10-2012, Y  
SUS REFORMAS.**

Trabajo Profesional de Graduación para la obtención del Grado de Maestro en Artes, con base en el “Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para Optar al Grado Académico de Maestro en Artes”, aprobado por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

**ASESOR: Lic. MSc. CARLOS RONALDO LEMUS PEÑA**



**AUTOR: LIC. NÉSTOR EDUARDO LÓPEZ OROZCO**

**GUATEMALA, OCTUBRE DE 2020**

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**  
**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA**

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán  
Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales  
Vocal I: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez  
Vocal II: Dr. Byron Giovanni Mejía Victorio  
Vocal III: Vacante  
Vocal IV: Br. CC.LL. Silvia María Oviedo Zacarías  
Vocal V: P. C. Omar Oswaldo García Matzuy

**TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE**  
**GRADUACIÓN**

Coordinador: MSc. José Rubén Ramírez Molina  
Evaluador: MSc. Mario Enrique Pérez Granel  
Evaluador: MSc. Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo

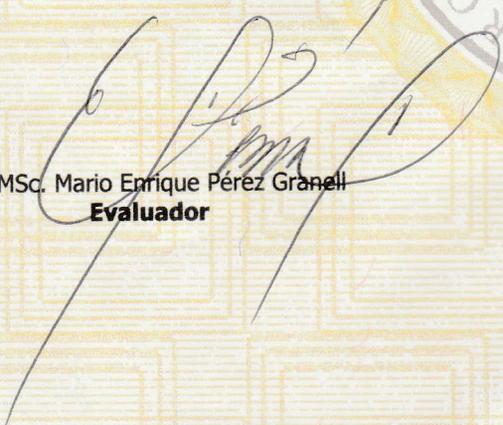
**ACTA No. GT-B-3-2020**

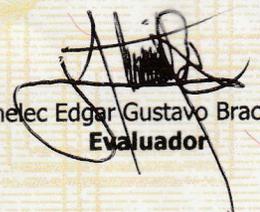
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 20 de septiembre de 2020, a las 11:10 horas para practicar la **PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN del Licenciado Néstor Eduardo López Orozco, carné No. 200813200**, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria, en la categoría de Artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

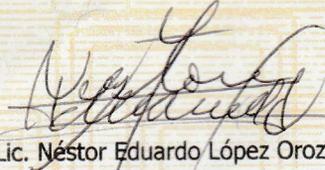
Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **"CORRECTA ELECCIÓN DEL MÉTODO DE RECONOCIMIENTO DE INGRESOS Y COSTOS, PARA ESTABLECER LA RENTA IMPONIBLE DE UNA EMPRESA CONSTRUCTORA DE OBRA CIVIL EN EL MUNICIPIO DE GUATEMALA, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA, SEGÚN LAS OPCIONES PRESENTADAS EN LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO 10-2012, Y SUS REFORMAS"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **aprobado** con una nota promedio de **noventa (90) puntos**, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones que el sustentante incorpore la recomendación de la Terna Evaluadora dentro de los **cinco (5) días hábiles** contados a partir del día siguiente de la presenta fecha.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los veinte días del mes de septiembre del año dos mil veinte.

  
MSc. José Rubén Ramírez Molina  
**Coordinador**

  
MSc. Mario Enrique Pérez Granell  
**Evaluador**

  
MSc. Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo  
**Evaluador**

  
Lic. Néstor Eduardo López Orozco  
**Postulante**

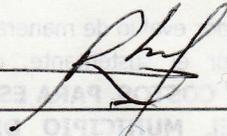


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**  
**ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

**ADENDUM**

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante: **Licenciado Néstor Eduardo López Orozco, carné No. 200813200**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 24 de septiembre de 2020.

(f)   
 Msc. José Rubén Ramírez Molina  
 Coordinador

Msc. José Rubén Ramírez Molina  
 Coordinador

Msc. Almirante Edgar Quirós Bracamonte Castillo  
 Examinador

Msc. Mario Enrique Pérez Giraldo  
 Examinador

Lic. Néstor Eduardo López Orozco  
 Postulante

## **AGRADECIMIENTOS**

<b>A Dios</b>	Por darme la sabiduría, la fortaleza y guiarme al camino que debo seguir para alcanzar los planes y propósitos que tiene para mi vida.
<b>A mis padres</b>	Por los valores y principios que me infundieron de niño y que aún los llevo en mi corazón.
<b>A mi hermano</b>	Por enseñarme a jamás rendirme y poner toda mi confianza en Dios.
<b>A mi esposa</b>	Por ser mi compañera perfecta, y un ángel en el camino de la vida.
<b>A mi familia</b>	Quienes con sus oraciones y buenos deseos me motivan a cumplir con mis objetivos.
<b>A mis suegros</b>	Por sus oraciones, y constante apoyo moral para este logro.
<b>Universidad de San Carlos de Guatemala</b>	Por haberme permitido obtener el grado académico de maestría en artes.
<b>A mis catedráticos de la maestría y terna evaluadora</b>	Por el conocimiento que me han brindado en esta etapa de mi profesión, un total agradecimiento especial para cada uno de ellos.

## CONTENIDO

	RESUMEN	i
	INTRODUCCIÓN	iii
1	ANTECEDENTES	1
1.1.	Empresas constructoras de obra civil en Guatemala	1
1.1.1.	Impuesto sobre la renta para las empresas constructoras.	2
1.1.2.	Importancia	5
1.2.	Trabajos similares al tema que se presenta.	5
2	MARCO TÉORICO	7
2.1.	La Empresa	7
2.1.1.	Clasificación de Empresas	7
2.2.	La Industria de la Construcción	8
2.2.1.	Tipo de empresas Constructoras	11
2.2.1.1.	Constructoras de Edificación	12
2.2.1.2.	Constructoras de Obra Civil	12
2.2.1.3.	El Estado y la Actividad de Obra Civil	15
2.3.	Legislación aplicable a las empresas constructoras en Guatemala	25
2.3.1.	Constitución Política de la República de Guatemala	25
2.3.2.	Código de Comercio de Guatemala Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas	26
2.3.3.	Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala	28
2.3.4.	Código de Trabajo Decreto 1441 del Congreso de la República de Guatemala	29
2.3.5.	Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas	29
2.3.6.	Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas	31
2.3.7.	Ley del impuesto de solidaridad decreto número 73-2008	31
2.3.8.	Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas	32
2.3.9.	Congreso de la República de Guatemala. Decreto No. 57-92 Ley de Contrataciones del Estado y sus Reformas.	40
2.3.9.1.	Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República y sus reformas	49
2.4.	Normativa Contable	51
2.4.1.	Principios de Contabilidad generalmente aceptados -PCGA-	52
2.4.1.1.	Aplicabilidad	52
2.4.2.	Normas Internacionales de Contabilidad	53
3	MÉTODOLOGIA	55
3.1.	Definición del problema	55

3.2.	Delimitación del problema	55
3.2.1.	Enfoque	55
3.2.2.	Unidad de análisis	56
3.2.3.	Período histórico	56
3.2.4.	Ámbito geográfico	56
3.3.	Objetivos	56
3.3.1.	General	56
3.3.2.	Específicos	56
3.4.	Metodología	57
3.4.1.	Método Científico en sus tres fases	57
3.4.2.	Método deductivo	57
3.4.2.1.	Método analítico	57
3.4.2.2.	Método sintético	57
3.4.3.	Técnicas de investigación documental	58
3.5.	Instrumentos	58
4	DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS	60
4.1.	Investigación de campo.	60
4.2.	Análisis de la reforma establecida en el Decreto 10-2012 al sector construcción de obra civil.	62
4.2.1.	Interpretación del Artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria para las empresas con actividades de obra civil.	63
4.3.	Análisis Financieros del efecto de la base de cálculo del Decreto 26-92, y 10-2012.	69
1.4.	Consecuencia de no presentar información contable según regulaciones de Ley.	72
1.5.	Análisis de Elección del método adecuado para establecer la Renta Imponible al Impuesto Sobre la Renta de las empresas constructoras de Obra Civil.	73
	CONCLUSIONES	78
	RECOMENDACIONES	79
	BIBLIOGRAFÍA	80
	ANEXOS	83

## RESUMEN

Las empresas que se dedican a la ejecución de contratos de construcción de obra civil, enfrentan la problemática de aplicar un tratamiento contable adecuado para el reconocimiento de ingresos, costos y gastos de los proyectos que ejecutan, en virtud de lo anterior nace la necesidad de crear medios de análisis que garanticen el correcto cálculo de la renta imponible de manera eficiente, tomando en cuenta cualquiera de los sistemas contables establecido en el artículo 52 y aspectos contables establecidos en el artículo 34 del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.

En cuanto a la elección del método contable se debe de considerar varios aspectos relacionados a la operación comercial de las empresas, debido a que en la actualidad el no hacerlo representa problemas de tipo legal y financiero, por tanto, la elección debe ser de forma adecuada y considerando los aspectos de la reforma tributaria.

En la presente investigación se utilizaron diferentes métodos entre ellos el deductivo, inductivo, analítico y sintético, los cuales fueron utilizados para análisis y presentación de la información de forma abstracta y concreta, así también se aplicaron las técnicas de investigación documental, que consistió en la recopilación de información y documentación, también se utilizó el cuestionario, como herramienta de obtención de información directamente con la unidad de análisis, en donde se tomó una muestra de ocho personas del departamento de finanzas, contabilidad y auditoría interna.

La aplicación de los métodos descritos dio origen a la determinación de los principales problemas que afectan en la operación financiera y contable de la empresa, así como al planteamiento de recomendaciones y conclusiones al respecto.

En la investigación se realizó un panorama comparativo con el objetivo de conocer el efecto tributario de las modificaciones sustanciales de la reforma tributaria, y el impacto financiero del pago del impuesto sobre la renta, a través de este proceso se determinaron hallazgos que afectan negativamente a la unidad de análisis, y esto sucede por la aplicación errónea del método contable al que la empresa evaluada se encuentra inscrita en la actualidad.

Se recomienda antes de inscribirse a uno de los métodos contables, analizar de forma profunda y sistemática su aplicabilidad para determinar los beneficios y las consecuencias que podrían generar en la operación contable y comercial. Además, dar prioridad al cumplimiento de la aplicabilidad de nuevas reformas, para la presente investigación se determinó que los cambios realizados en la Ley optimizan la carga tributaria del contribuyente, por tanto, si no se aplican podría traer consecuencias de tipo tributario y financiero.

Finalmente se determinó que para los anticipos recibidos de clientes, se debe emitir la factura correspondiente tal y como lo establece la Ley, para esto, se podrá estimar costos y gastos, partiendo de un total de costos proyectados beneficio establecido en la reforma tributaria, de esta forma se evitará pagar impuesto sobre la renta sobre un cien por ciento, mientras que, si un alto porcentaje de las ventas son facturadas y cobradas a mediano y largo plazo, se determinó que la mejor opción es operar bajo el sistema contable de lo percibido, esto evitará el pago de impuestos, sin antes haber cobrado por el servicio.

## INTRODUCCIÓN

El presente Trabajo con el tema "correcta elección del método de reconocimiento de ingresos y costos, de una empresa constructora de obra civil en el municipio de Guatemala departamento de Guatemala, según las opciones presentadas en la Ley de Actualización Tributaria, decreto 10-2012, y sus reformas". A través de la investigación de este tema, se pretende evaluar la mejor forma de aplicabilidad para las empresas del sector con actividad de obra civil, además plantear la problemática que en la actualidad se tiene, como consecuencia de la reforma tributaria.

En el capítulo uno se presentan los antecedentes del tema evaluado, el establecimiento del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, los cambios que ha tenido a lo largo del tiempo, desde la época de los mayas, hasta la reforma tributaria del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, y se le da énfasis al artículo 34 y 25 de su reglamento en donde establece cambios sustanciales para la determinación de los ingresos, costos y gastos, de las empresas constructoras, el proceso para los registros contables puede ser un tanto complejo, sin embargo, los beneficios que le otorga al contribuyente, supera las dificultades de su implementación. Además, se expone una breve reseña histórica del comportamiento de las empresas constructoras en el sector público y privado, finalmente se citan algunos autores y profesionales que han estudiado de forma directa o indirecta el presente tema.

El presente trabajo es elaborado con el fin de brindar a las empresas constructoras de obra civil, el conocimiento y las herramientas para elegir el método que más le convenga, así mismo por dos situaciones fundamentales, en la primera se cumplen deberes formales y sustanciales según requerimientos legales, evitando así riesgos de tipo fiscal y segunda, obtener los beneficios tributarios y financieros al aplicar adecuadamente los registros de ingresos, costos y gastos según los procedimientos establecidos por la Ley de actualización tributaria y sus reformas.

Posterior a la justificación se plantea el "Marco Teórico, que constituye el capítulo número dos, que comprende el marco jurídico aplicable, el análisis y descripción de cada Ley que interviene para sustentar el trabajo de investigación. Se presentan principios constitucionales, conceptos de las Leyes ordinarias que intervienen en el proceso, así como las consecuencias legales de su aplicación incorrecta. También se exponen temas relacionado con la actividad de construcción de obra civil y su ley específica regulatoria. Además, se presenta el plan de desarrollo vial, promovido por el Estado de Guatemala, que establece los objetivos y metas para mejorar infraestructura vial como un medio de desarrollo social y económico, el cual es de utilidad para las empresas con actividad de obra civil ya que constituye la proyección de servicios que podrán brindar al Estado, y por último se presenta la normativa contable útil para las empresas constructoras.

El capítulo número tres, comprende la Metodología de la Investigación, y se presenta la definición, especificación y delimitación del problema planteado, así como la unidad de análisis, el ámbito geográfico, el periodo histórico, objetivo general y específicos, y los métodos, técnicas e instrumentos de investigación necesarios para el proceso de búsqueda, recopilación, análisis y evaluación de la información como base del trabajo profesional de graduación.

En el capítulo cuatro se presenta la discusión de resultados, en él se dan a conocer los principales hallazgos determinados al momento de evaluar y analizar la información contable-financiera de la unidad de análisis, ahí se proponen recomendaciones para suprimir los riesgos de tipo fiscal y financiero, mismas que serán la base para concluir con el presente trabajo.

Por último, se presentan las conclusiones y recomendaciones, en donde se detallan los principales problemas determinados, que ayudan al cumplimiento de los objetivos establecidos en el presente trabajo, así como un llamado a los profesionales a que continúen con la investigación para fortalecerla y seguir en la continua búsqueda de beneficios para las empresas guatemaltecas.

## **1. ANTECEDENTES**

A continuación, se describen los acontecimientos que intervienen para evaluar la correcta elección del método de reconocimiento de ingresos y costos, para establecer la renta imponible de una empresa constructora de obra civil. Así también, los estudios que distintos profesionales han realizado del tema.

### **1.1. Empresas constructoras de obra civil en Guatemala**

La Cámara Guatemalteca de la Construcción es una entidad representativa del Sector Construcción de Guatemala a nivel nacional y regional, se constituye básicamente por las empresas constructoras de todo tipo de infraestructura para el país, empresas constructoras, fabricantes, proveedoras, consultoras, financieras y de servicios vinculados a la industria de la construcción del país, entre sus funciones está promover la competitividad y el crecimiento del sector de la construcción, así como supervisar y velar por la transparencia de sus actividades. Asimismo, trabaja a partir de comisiones y juntas directivas, las cuales monitorean las actividades de sus afiliados.

En cuanto a las empresas con actividad de obra civil, están enfocadas a la construcción de la red vial, así como al mantenimiento de estas, incorporando gran cantidad de maquinaria y capital humano. Los servicios prestados al sector público se realizan a través de un proceso de licitación que establece y dirige El Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda de la República de Guatemala (CIV), así como sus dependencias, mientras que, con el sector privado, se realiza con libertad de acción, bajo aspectos legales regulatorios.

La creación de nuevas carreteras y su mantenimiento, en un buen porcentaje es promovido por el Gobierno Central, ya que constituye uno de los servicios más necesarios para el país, en cuanto al desarrollo eficiente de las actividades económicas de transporte de mercaderías a nivel local e internacional, por tanto, un alto número de las empresas constructoras que se dedican a esta actividad, se concentran en prestar su servicio al sector público, colaborando así a

mejorar la infraestructura vial del país, además, contribuye a disminuir la tasa de desempleo y aporta considerables sumas de dinero en impuestos, derivado a la rentabilidad obtenida en su operación.

Un dato importante de la historia de este sector en el ámbito nacional corresponde al año mil novecientos noventa y seis (1996), con la firma de la paz, luego de años de conflicto armado interno entre sus habitantes, como consecuencia al suceso, el Gobierno acordó mejorar la red vial de todo el país, como medida para reactivar la economía, el cual fue base para su desarrollo, favoreciendo de esta manera, al sector de construcción de obra civil.

### **1.1.1. Impuesto sobre la renta para las empresas constructoras.**

El tema tributario en Guatemala ha cambiado constantemente a lo largo de la historia, desde la creación de la real hacienda por los españoles en el régimen colonial, como consecuencia de la conquista en el año 1524, hasta la época actual en que se han realizado diferentes reformas tributarias, y no solo en su estructura de cálculo sino también en los tipos impositivos de los diferentes regímenes. El Impuesto sobre la Renta, por ejemplo, en la última reforma realizada a través del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, reformada por el Decreto 19-2013, tuvo cambios importantes y uno de ellos fue la disminución del tipo impositivo, en el artículo 172 de la Ley citada menciona lo siguiente:

“Reducción gradual del tipo impositivo del Impuesto sobre la Renta para el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Contenido en la Sección III del Capítulo IV del Título II del Libro I, se reducirá gradualmente el tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta de este régimen, en la forma siguiente:

1. Para el período de liquidación del uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre de dos mil trece (2013), el tipo impositivo será el treinta y uno por ciento (31%).
2. Para el período de liquidación del uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre de dos mil catorce (2014), el tipo impositivo será el veintiocho por ciento (28%).

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

Esta reforma genero diferentes opiniones en los sectores públicos y privados, a continuación, algunos de ellos:

El Ministerio de Finanzas Públicas realizó un “análisis de coyuntura sobre la actualización tributaria”, el cual indica lo siguiente:

La constante insuficiencia de recursos ha llevado al gobierno a presentar al Congreso iniciativas de reforma en los últimos años, algunos de las cuales ha sido aprobada luego de largos e intensos debates y negociaciones, pero de manera paralela la Corte de Constitucionalidad ha impugnado muchas de tales reformas, obligando al gobierno a recurrir en repetidas ocasiones a la aprobación de impuestos extraordinarios y temporales, aunque también han sido impugnados a lo largo del tiempo. En esta lógica, la preocupación del gobierno por fortalecer los pilares básicos de la recaudación ha llevado a que los principales rubros impositivos hayan experimentado una gran cantidad de reformas, distorsionando la actividad económica y minando los esfuerzos por aumentar la progresividad y la equidad tributaria.

En los últimos 7 años y especialmente luego de la crisis global de 2008-2009, que trajo como consecuencia una caída en el nivel de carga tributaria de 12.1% a 10.3%, el gobierno impulsó nuevas iniciativas de reforma, con el objeto de recuperar el nivel pre-crisis logrado en 2007, pero una vez más se encontró con la oposición de algunos sectores y la inadecuada estrategia parlamentaria para aprobar una reforma integral. En resumen, desde 2006, solo fue aprobada una reforma sustancial: la Ley Antievasión I (2006) y como instrumento paliativo se aprobó el Impuesto de Solidaridad (2008).

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) ha opinado respecto a los resultados que la reforma del Impuesto Sobre la Renta ha generado,

siendo el siguiente: el incremento en la recaudación del ISR ascendió a Q.2,571 millones, lo que incluye efectos de la reforma y del crecimiento de la economía guatemalteca en 2013, Estos resultados están por debajo en alrededor de 600 millones de quetzales respecto a lo esperado por efectos de la reforma, y al compararlo con proporción al PIB existe una brecha de 0.11 puntos del producto. El efecto de incremento en la recaudación en el largo plazo puede ser menor, porque en la reforma se han incluido pagos adelantados que habrían sido realizados en el año 2014 de no estar vigente la reforma. Adicionalmente, las tasas del ISR de actividades lucrativas se reducirán en el año 2014 al 28% y en el año 2015 al 25%, esto tendrá un efecto negativo en la recaudación de este impuesto. Por lo tanto, no es previsible un aumento similar al observado en el año 2013 en los próximos años.

El Instituto Centroamericano de Estudios fiscales (ICEFI), da su opinión al respecto: La nueva ley del ISR contiene una redacción ordenada y sistemática, que facilita su comprensión y cumplimiento. Es moderna porque, entre otras características, contiene normas internacionales, control de precios de transferencia, normas de subcapitalización, conceptos de establecimiento permanente y de residente. Amplía las bases imponibles, gravando ingresos que actualmente no tributan, y amplía el ámbito de aplicación subjetivo, aclarando quiénes son los contribuyentes y los agentes de retención.

Inmerso en esta reforma, se encuentra el cambio substancial a las empresas constructoras, tanto inmobiliarias como de obra civil, creando así una nueva forma para el registro contable y el reconocimiento de ingresos, costos y gastos, esto ha generado diversas dudas al sector en mención, por tanto, nace la necesidad de crear herramientas que hagan posible facilitar y resolver de forma sencilla la aplicación de los cambios surgidos en la Ley, siendo este el fin primordial de la elaboración del presente documento.

### **1.1.2. Importancia**

El presente trabajo de tesis surge de la importancia de aplicar de manera adecuada los cambios surgidos debido a la reforma tributaria del año 2012, mismos que han impactado a varios sectores y uno de ellos el sector construcción, el no hacerlo, puede repercutir sustancialmente en las obligaciones tributarias y excesos de salida de flujos de efectivo, generando así circunstancias que podrían afectar las condiciones de estas empresas, de no tomar las medidas necesarias, para adaptarse a los nuevos procesos indicados en la Ley.

### **1.2. Trabajos similares al tema que se presenta.**

Existen profesionales que han investigado al respecto, esto por ser un tema de relevancia en temas fiscales y financieros, por supuesto, que no bajo el mismo enfoque, sin embargo, han sido utilizados para llegar al objetivo deseado, estos son:

- Reyes, N. (2018). Reconocimiento de ingresos mediante el Método de Avance Físico de empresas que realizan actividades de construcción ubicadas en el municipio de San Pedro Carchá, Alta Verapaz, en contratos cuya duración sea mayor a un período contable. Ciencias Económicas. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.
- Palacios, R. (2015). Impuesto Sobre la Renta Diferido de una Empresa constructora de Edificios. Ciencias Económicas. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.
- Deloitte. (2016). Perspectivas para la Construcción y Sector Inmobiliario. Guatemala. Autor.
- Consultas IFRS – Web Accounting advisory. (2019). Reconocimiento de ingresos – Entidades constructoras de proyectos inmobiliarios. Colombia. Recuperado de <https://www.incp.org.co/reconocimiento-de-ingresos-entidades-constructoras-de-proyectos-inmobiliarios/>.
- Valle, A. (2018). Reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción y el impacto tributario en la Constructora Pladeco S.A. de la ciudad de Ambato. Universidad Técnica de Ambato. Facultad de Contabilidad y Auditoría.

Dirección de Posgrado.

- Gonazales, M. (2017). Reconocimiento de ingresos y costos provenientes de contratos de construcción y el impacto en la utilidad de la empresa Edificasa Perú S.A.C. del año 2016. Universidad Tecnológica del Perú.
- Campoverde, G. (2015). Reconocimiento contable de avance de obra en constructoras de infraestructura en ecuador. Repositorio digital de la Universidad de Especialidades Espíritu Santo para del conocimiento de economía y ciencias empresariales grado ciencias empresariales.

## **2. MARCO TEÓRICO**

### **2.1. La Empresa**

Para Idalberto Chiavenato, en su libro *Iniciación a la Organización y Técnica Comercial*, la empresa es una organización social que utiliza una gran variedad de recursos para alcanzar determinados objetivos. Además, el autor menciona que es una organización social por ser una asociación de personas para la explotación de un negocio y que tiene por fin un determinado objetivo, que puede ser el lucro o la atención de una necesidad social.

En síntesis, este concepto de empresa observa a la misma como una organización social que utiliza una gran variedad de recursos para alcanzar sus objetivos y que es construida a partir de conversaciones o comunicaciones específicas basadas en compromisos mutuos entre las personas que la conforman.

“Se entiende por empresa mercantil, el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público con propósitos de lucro y de manera sistemática, bienes y servicios”. (Código de Comercio Decreto del Congreso Número. 2-70)

#### **2.1.1. Clasificación de Empresas**

Blacutt (2013), expone que las empresas pueden clasificarse de muchas maneras, las cuales se listan a continuación:

- Por el alcance territorial: desde el punto de vista, las empresas se clasifican por el territorio que alcanzan sus operaciones, las que pueden ser: locales, regionales, nacionales, transnacionales, supertransnacionales.
- Por el tamaño: las cuales pueden ser empresas grandes, medianas, pequeñas y microempresas.
- Según la propiedad del capital: el capital puede ser de origen privado, público mixto o provenir de una organización cooperativista; así, se tiene la clasificación de acuerdo con los indicadores siguientes: privada, pública, mixta.

Otra clasificación puede ser: empresas del sector primario que obtienen los recursos a partir de la naturaleza, como las agrícolas, pesqueras o ganaderas, del sector secundario dedicadas a la transformación de bienes, como las industriales y de la construcción y del sector terciario empresas que se dedican a la oferta de servicios o al comercio.

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

La Cámara Guatemalteca de la Construcción, fue fundada en 1975 creada principalmente para fomentar el desarrollo de la industria de la construcción, cubriendo así la demanda habitacional y de infraestructura del país. Sin embargo, como todo inicio trae sus propios problemas para este sector no fue la excepción y uno de ellos fue el tema de financiamiento. Como consecuencia a este problema han buscado a lo largo del tiempo sistemas de financiamientos que sean útiles a sus necesidades.

Inicialmente fueron conformadas la Asociación Guatemalteca de Contratistas de la Construcción (AGCC) el 12 de septiembre de 1,966 y la Asociación Nacional de Constructores de Viviendas (Anacovi) fundada el 25 de octubre de 1,966; quienes posteriormente nombraron a la Cámara Guatemalteca de la Construcción su ente rector institucional.

La Cámara Guatemalteca de la Construcción se constituye básicamente por las empresas constructoras de todo tipo de infraestructura para el país, empresas constructoras, fabricantes, proveedoras, consultoras, financieras y de servicios vinculados a la industria de la construcción del país.

A nivel internacional, se observa el informe de las consultoras Oxford Economics y Global Construction Perspectives titulado "Proyección global para el Sector de la Construcción en la Próxima Década", uno de los proyectos de investigación más grandes en los últimos 10 años, indica que la actividad constructora mundial en el 2020 moverá US\$12.7 trillones, un 70% más que en 2009 que era de US\$7.5

trillones, Siendo los países emergentes los que lideren la recuperación, ya que en estos mercados la actividad crecerá en la próxima década un 110%”.

En lo que respecta al sector de la construcción Inmobiliaria en Guatemala, en 1950 la población urbana era de 0.7 millones de habitantes contra 2.4 millones de la población rural siendo un 33% la urbana con respecto de la rural. Para el 2011 ambas eran de aproximadamente 7.4 millones y para el 2020 se espera que la urbana rebase a la rural en 17% llegando a 9.9 millones de habitantes la urbana contra 8.4 millones de habitantes la rural”. Asociación Bancaria de Guatemala (2013). Sector Construcción. Guatemala, Guatemala: Autor.

En el 2019, en el portal electrónico del diario de Centroamérica, Selvyn Curruchich ha escrito respecto a la evolución del sector construcción lo siguiente: El sector construcción mantiene las expectativas de crecimiento de entre 3.6 % y 4.9 % para este año, debido, entre otros, al buen dinamismo en la parte inmobiliaria, según la Cámara Guatemalteca de la Construcción (CGC).

El incremento en dicha actividad ha incidido en las perspectivas del Banco de Guatemala, cuyos indicadores proyectan superar en 1.2 puntos porcentuales el crecimiento de 2018, cuando fue de 3.7 %. El año pasado este sector aportó Q22.1 millardos al Producto Interno Bruto (PIB).

La fundación para el desarrollo de Guatemala -Fundesa-, en su revista “Infraestructura para el Desarrollo”, se refiere a este tema de la manera siguiente: “Con el presente documento se intenta presentar una visión diferente, para poder construir los 47,500 kilómetros adicionales de red vial que necesitamos y que seamos capaces de invertir en los caminos rurales que se requieren para sacar a tantas personas de la pobreza y conectar a las diferentes ciudades intermedias identificadas en la Agenda Urbana. Estas acciones, ayudarían a que Guatemala pueda reducir los tiempos y costos para que las personas y bienes puedan trasladarse a lo largo del territorio nacional.

Para que el producto interno bruto crezca por encima del 6% anual, como se

estableció en los Acuerdos de Paz, necesitamos pensar de manera distinta y cambiar el modelo sobre el cual estamos invirtiendo en infraestructura, como lo hicimos en su momento en el sector eléctrico. Guatemala se ha posicionado como un centro energético regional y tiene el potencial de ser un centro logístico, una plataforma exportadora y un destino turístico de primer nivel, pero para ello, necesita aumentar la inversión en infraestructura”.

Continúa indicando el texto de la revista citada: en un primer momento, el Foro Económico Mundial define la Infraestructura como “La base material (el stock de instalaciones) sobre la cual se construye una sociedad de forma sostenible (económica, social, cultural y ambiental), con el objetivo de asegurar su permanencia, dotar de habitación a sus ciudadanos, comercializar sus bienes y servicios, y conectarse entre sí y con otras sociedades”.

Además, la Infraestructura, maximiza la productividad en un territorio. “Es una herramienta que potencializa los recursos invertidos y atrae inversión, con el objetivo de generar prosperidad a sus ciudadanos. Se mide a través de la Formación Bruta de Capital (Pública y Privada)”.

Por último, define los siguientes conceptos:

- La Infraestructura es la base sobre la cual se construye una sociedad equitativa, a la vez que se asegura la eficiencia económica en el largo plazo.
- La Infraestructura puede ser una inversión rentable, tanto a nivel nacional como a nivel local, generando retornos a distintos grupos de la sociedad.
- La inversión en Infraestructura conlleva la participación pública y privada, con enfoques y responsabilidades claramente identificadas, no sustituibles sino complementarias.

Por tanto, se entiende que la industria de la construcción desempeña un rol importante en el desarrollo de un país, tanto cultural como económico ya que, por medio de la construcción se satisface las necesidades de infraestructura de la mayoría de las actividades económicas y sociales de un país. Sin embargo, la

industria de la construcción es, seguramente, una de las industrias que presenta un menor grado de desarrollo, frente a otras, tales como la informática o las telecomunicaciones.

Las empresas constructoras son organizaciones que poseen capacidad administrativa, técnica, y financiera para poder desarrollar y controlar los proyectos, aplicando procesos y procedimientos de construcción para financiar sus operaciones.

Tienen como objetivo la ejecución de obras, demolición, traslado de tierras, excavaciones, exploraciones, estudios geológicos, estudios topográficos, la construcción de inmuebles, construcción de edificios y obras singulares de ingeniería civil, obras de ampliación, construcción de cubiertas y estructuras de cerramiento, construcción de autopistas, carreteras, campos de aterrizaje, centros deportivos, hospitales, escuelas y otras construcciones especializadas como: instalaciones eléctricas y de aislamiento térmico, acústico y antivibratorio, fontanería e instalación de climatización, acabados de edificios, carpintería, recubrimientos, revestimientos de suelos y paredes, pintura, alquiler de equipo de construcción dotado de operarios y demolición de obras de ingeniería civil entre otros.

En un sentido amplio se puede definir como empresa constructora a la generadora de actividades que involucran materiales, mano de obra, maquinaria, herramientas y financiamiento para ejecutar proyectos de construcción o de obra civil, además se constituye como sujeto pasivo del estado, contribuyendo de esta manera con un aporte de impuestos al Gobierno, como consecuencia de las utilidades que genera este tipo de actividad.

### **2.2.1. Tipo de empresas Constructoras**

En Guatemala esta actividad se divide en dos grandes grupos, estos son: de Edificación y de Obra Civil, para el presente trabajo se ahondará sobre el segundo

tema, en virtud que es la parte medular para el presente texto.

#### **2.2.1.1. Constructoras de Edificación**

Este sector comprende unidades económicas dedicadas principalmente a la edificación residencial, no residencial, inmuebles comerciales, institucionales y de servicio, incluye también la construcción de edificaciones por cuenta propia y en terrenos propios para luego ser vendidas, (Escuela Nacional de Empresas Constructoras, documento metodológico).

#### **2.2.1.2. Constructoras de Obra Civil**

Para obtener una mejor definición se presentan los siguientes términos:

##### **Empresa**

Grupo social en el que, a través de la Administración del Capital y el Trabajo, se producen bienes y /o servicios tendientes a la satisfacción de las necesidades de la comunidad.

##### **Ingeniería Civil**

La ingeniería civil es la disciplina de la ingeniería profesional que emplea conocimientos de cálculo, mecánica, hidráulica y física para encargarse del diseño, construcción y mantenimiento de las infraestructuras emplazadas en el entorno, incluyendo carreteras, ferrocarriles, puentes, canales, presas, puertos, aeropuertos, diques y otras construcciones relacionadas.

Los ingenieros civiles ocupan puestos en prácticamente todos los niveles: en el sector público desde el ámbito municipal al gubernamental y en el ámbito privado desde los pequeños consultores autónomos que trabajan en casa hasta los contratados en grandes compañías internacionales.

##### **Empresa de ingeniería Civil**

Conjunto de personas con conocimientos de cálculo, mecánica, hidráulica y física que mediante la coordinación eficaz y eficiente de los recursos como mano de obra,

materiales, herramientas o equipo se encargan del diseño, construcción y mantenimiento de las infraestructuras para satisfacer las necesidades de vivienda, salud, alimentación, transporte.

### **El tamaño de la empresa**

**Microempresas:** en estas empresas, suele ocurrir que los equipos y las maquinarias utilizadas para la fabricación de bienes sean pocos, mientras que los sistemas de producción, artesanales. Además de esto, suelen ser entidades que están en manos de una sola persona, quien es a la vez la que se encarga de tareas como la administración, las finanzas, las ventas y la producción.

**Pequeñas:** el número de individuos que conforman estas instituciones suele ser reducido. Además de esto, son organizaciones que no tienen una posición dominante dentro del mercado en el que se desenvuelven. Sumado a esto, si bien son creadas para obtener rentabilidad, sus ganancias suelen tener un tope anual.

**Medianas:** aquí el número de personas suele ser bastante más elevado, superando al menos los cientos. Generalmente, las funciones y procedimientos que las integran están automatizados y existen áreas y secciones destinadas a hacer tareas específicas. Las empresas medianas suelen contar con la presencia de grupos sindicales.

**Grandes:** en estas empresas, el capital humano está conformado por miles de trabajadores, sindicalizados. Además, manejan ventas y ganancias millonarias, al igual que sus capitales y finanzas. Estas entidades cuentan con instalaciones propias y sistemas de operación y administración sumamente avanzados. La ventaja que tienen las grandes empresas es facilidad a la hora de solicitar préstamos o créditos a entidades financieras, ya sean internacionales o locales.

### **De acuerdo al propietario del capital:**

**Pública:** en esta clase de empresa su capital es propiedad del Estado, siendo este el que financia las actividades llevadas adelante por la entidad. Cuando se habla

de Estado, se hace referencia tanto al municipal como al provincial o nacional.

**Privada:** a diferencia del caso anterior, y como indica su nombre, en las empresas como estas el capital es propiedad de privados.

**Mixtas:** en este caso, los capitales están en poder de particulares y del Estado, ya sea nacional, municipal o provincial. El porcentaje en el que participan ambas partes varía de acuerdo al caso y a los objetivos de la empresa.

**Según el ámbito de actividad:**

**Trasnacional:** estas empresas se constituyen en varios países, más allá del de origen. Esto hace que no sólo compren y vendan en diversos países, sino que también llevan adelante actividades de producción en los distintos destinos. Esto puede deberse a que la mano de obra sea más barata, haya menos regulaciones o que los impuestos sean menores que en sus países de origen, lo que vuelve más rentable la actividad.

**Multinacionales:** estas entidades introducen sus servicios o productos en diversos puntos del planeta, más allá de su país de origen.

**Nacionales:** en este caso, las actividades de la entidad, así como también aquello que ofrecen, se vuelca en todo o casi todo el suelo de un país.

**Regionales:** las ventas y actividades de estas empresas tienen un alcance algo más limitado, ya que involucran regiones o provincias de un país.

**Provinciales:** como su nombre indica, su campo de acción queda limitado a una determinada provincia o estado, de acuerdo a la organización del país.

**Locales:** las empresas como estas operan y ofrecen sus servicios o productos al interior de un determinado municipio, pueblo o ciudad.

**De acuerdo a los destinatarios de los beneficios:**

**Sin fines de lucro:** en empresas de esta clase, sus excedentes, es decir la diferencia entre ingresos y gastos, son destinados a la propia entidad, a fin de fomentar su desarrollo.

**Con fines de lucro:** a diferencia de las anteriores, las empresas con fines de lucro destinan sus excedentes a los accionistas o propietarios de la misma. Ruíz, J. (29 de septiembre) Las empresas de Ingeniería Civil y sus proyectos [ponencia]. Universidad de Guanajuato, México. <https://Las-empresas-de-Ingenieria-Civil-y-sus-proyectos>.

**2.2.1.3. El Estado y la Actividad de Obra Civil**

La historia de la obra vial en Guatemala dio inicio en los primeros años de la época colonial. Esto debido a que los caminos en la antigüedad eran difíciles de transitar y con la llegada de los españoles, se crearon nuevas rutas.

Entre 1831 a 1838 durante el gobierno de Mariano Gálvez se promulgó la primera legislación de caminos en Guatemala, generando de esta manera la base para la implementación de una diversidad de planes del gobierno para mejorar la red vial en el País a lo largo del tiempo.

Seguidamente, el 24 de agosto de 1871, con el Decreto Gubernativo número 14, se estableció un Ministerio de Fomento, asignándole así varias actividades entre ellas: obras públicas, caminos, puentes, puertos y además medios de comunicación. Dando origen así a la importancia de la infraestructura vial en el territorio de Guatemala.

El 17 de agosto de 1999, el Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda (CIV) se reglamenta con el acuerdo Gubernativo 520-99. En esa época le es conferido la facultad de formular las políticas y hacer cumplir el régimen jurídico aplicable al establecimiento, mantenimiento y desarrollo de los sistemas de

comunicaciones y transporte del país; al uso y aprovechamiento de las frecuencias radioeléctricas y del espacio aéreo; a la obra pública; a los servicios de información de meteorología, vulcanología, sismología e hidrología; y a la política de vivienda y asentamientos humanos.

Bajo esta misma línea se encuentra una dependencia del Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda -CIV-, y recibe el nombre de Dirección General de Caminos -DGC-, creada el 28 de mayo de 1920 mediante Acuerdo Gubernativo emitido por el Presidente de la República Carlos Herrera y sus funciones están establecidas en el Acuerdo Gubernativo No. 520-99, Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda.

La DGC es la responsable de la administración de la red vial del país, lo que implica la planificación, diseño, ejecución y supervisión de obras de construcción, ampliación rehabilitación y mantenimiento de las carreteras del país.

La actividad de obra civil del sector privado ha tenido un aumento considerable, en su mayoría, gracias al plan de desarrollo vial que los Gobiernos de turno han implementado, y la finalidad es mejorar la red vial del país como herramienta para el progreso y desarrollo económico, la innovación y la accesibilidad de las diferentes comunidades del país, así como para promover la inversión extranjera en sus actividades de comercio y transporte.

El Ministerio de Comunicaciones Infraestructura y Vivienda en su plan estratégico institucional -PEI- 2016-2023, actualizado en abril del 2018, indica lo siguiente:

El área de Infraestructura en Guatemala condiciona el desarrollo económico-social y, de forma general representa un conjunto de servicios (Comunicaciones, Vivienda, Transporte y Sismología, Vulcanología, Meteorología e Hidrología). Se considera como un factor de desarrollo económico-social de primer orden y por ello debiese ser uno de los rubros más relevantes dentro de la inversión de recursos presupuestarios del Estado, en virtud que se incluye la construcción, ampliación,

pavimentación, rehabilitación y mantenimiento de la infraestructura vial y de edificios del Estado.

La mayor parte de las actividades económicas en Guatemala utilizan la red de carreteras que comunican las diferentes regiones del país, con lo que se logra un impulso mayor al crecimiento de la economía nacional, razón por la cual, la infraestructura vial es una de las áreas principales que impulsa este Ministerio.

La Red Vial de la República de Guatemala para el año 2015 se conformaba por 17,132.370 kilómetros de carreteras, que incluyen 4,372.86 kilómetros de Caminos Rurales. Esta red está dividida según cuatro tipos de rutas: Centroamericanas, Nacionales, Departamentales, y los Caminos Rurales que permite la comunicación entre las cabeceras municipales y sus comunidades rurales como aldeas y caseríos.

#### **Plan de Desarrollo Vial -PDV-**

Es una herramienta de gestión, que promueve el desarrollo social, el Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda -CIV- lo hace mediante la creación y mejoramiento de la red vial en Guatemala.

Los objetivos del Plan de Desarrollo Vial se presentan a continuación:

- Conseguir la integración regional y suprarregional de la red vial.
- Reducir la desigualdad en las oportunidades de acceso a la red de carreteras y mejorar su accesibilidad global.
- Modernizar y adaptar las carreteras a unas condiciones de seguridad y funcionalidad adecuadas.
- Fomentar el desarrollo turístico con la mejora de la red vial.
- Respetar el Medio Ambiente y favorecer el desarrollo sostenible de la Red de Carreteras.
- Adecuar los Caminos Rurales para garantizar la accesibilidad a las cabeceras municipales y departamentales.
- Consolidar las políticas de Mantenimiento y Conservación de la red vial.

- Fomentar la participación de recursos privados en la construcción, conservación y gestión de las infraestructuras viales.
- Modernizar la Gestión de la red vial, dotando a los organismos gestores de
- los medios técnicos para un seguimiento adecuado de la planificación.

En el plan de Desarrollo Vial -PDV- 2008-2017, según informe de este ministerio, se ha logrado la construcción de 1,512 kilómetros de asfalto, que corresponde a un 30% de las actuaciones programadas, algunas de estas actividades son: rehabilitaciones, pavimentación de redes primarias y secundarias, mejora de la conectividad, acceso a cabeceras municipales, acceso a centros turísticos, Construcción y ampliación de la red de gran capacidad, entre otras.

Mientras que el plan de desarrollo vial de Guatemala -PDV- 2018-2032, parte como una actualización del Plan de desarrollo vial 2008-2017, que se ejecutará mediante tres fases, las cuales son: levantamiento de datos de partida, herramientas de modelización y presentación de los escenarios. En la primera fase se inventarió 12,000 kilómetros de vías, correspondientes al total de red pavimentada y a la red de terracería gestionada por COVIAL. En la segunda fase se utilizará el modelo de priorización de actuaciones viales, el objetivo de la herramienta es identificar cuáles son las actuaciones prioritarias sobre la red de carreteras de Guatemala y cuantificar sus costos y beneficios, en la última fase, Partiendo de un presupuesto inicial de Q3,300 millones para 2018 incrementando la inversión en un 4% anual durante 15 años, para el año 2032 el monto haciende a Q 65,790 millones, que corresponde al costo total de inversión del CIV. De esto Q 25,092 millones es el mantenimiento ordinario y extraordinario anual que la DGC/COVIAL debe realizar y Q 30,026 millones es la inversión máxima que alcanzarían las Alianzas Público Privadas (APP).

El plan propone veinte propuestas sobre la infraestructura vial de Guatemala en las siguientes áreas: CA-1 Este y Oeste, CA-2 Este y Oeste, CA-9 Norte y sur, CA-10 y CITO-180.

También establece los siguientes aspectos:

- Parámetros ambientales mínimos para considerar: el PDV contempla respetar el medio ambiente y favorecer el desarrollo sostenible de la red de carreteras a través de directrices técnicas y rigurosas.
- Programa de seguridad vial Con el objetivo de incrementar la seguridad vial y la consecuente reducción del número de accidentes se definen una serie de campos en los que trabajar para mejorar.
- Análisis de rentabilidad Para analizar la viabilidad del PDV 2018-2032 se han contabilizado los costos y beneficios derivados de la aplicación del plan. El VAN es positivo, por consiguiente, la rentabilidad es mayor a la exigida (tasa de descuento del 8%).

Se observa que los planes que el sector público tiene respecto a la actividad de construcción de obra civil, es muy atractivo y alentador para las empresas que ofrecen este servicio. Y para el presente año, a pesar de las condiciones negativas en varios sectores como consecuencia de la Pandemia del Covid-19, no lo ha sido para el sector construcción, ya que dentro de las políticas que el Estado de Guatemala ha adoptado, ha sido proponer el aumento en esta actividad como medio para optimizar la economía nacional.

En Guatemala las empresas de comunicación tienen libertad para prestar servicios, tanto en el sector público como en el privado, en ambos el sistema contable es de aplicabilidad general, sin embargo, en el proceso de contratación, el Estado es más riguroso y lo debe ser, esto para lograr el cumplimiento de la legislación que regula esta actividad.

Por lo anterior es necesario dar a conocer algunos aspectos propios de cada sector, para diferenciar y enmarcar los procesos que conlleva la prestación de servicios en cada uno.

**Fondos asignados a la Infraestructura vial.**

Las obras publicas promovidas por el Estado están reguladas por la Ley de Contrataciones del Estado Decreto Número 57-92 y sus reformas, estas nacen como resultado de un fin común para el desarrollo económico y social de la población. Los fondos para cubrir estos proyectos derivan del pago de impuestos tributarios los cuales son asignados al Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda (CIV), a través del Presupuesto General de la Nación, para el período 2020 no fue posible aprobar un presupuesto nuevo tal y como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala, y por tanto, bajo acuerdo gubernativo número 321-2019 se estableció que para este período regirá el aprobado por el Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 25-2018 por monto de Q 87,715,064,000, asignando un monto de Q 6,053,380,000, para el CIV.

Además, conforme el Artículo 13 del Decreto número 12-2020, de la Ley de Emergencia para proteger a los guatemaltecos de los efectos causados por la Pandemia Coronavirus COVID-19, se aprueba la Ampliación Presupuestaria para el Ejercicio Fiscal Dos Mil Veinte, por el monto de Q3,667,500,000; contenida en el comprobante de modificación presupuestaria forma C02-B. No obstante, no fue asignado ningún fondo para el Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda.

**Proveedor del Estado**

Para que empresas y personas individuales sean habilitadas como proveedoras del Estado, antes deben demostrar su experiencia y capacidad técnica y financiera, según la disposición del Registro General de Adquisiciones del Estado (RGAE).

También es necesario cumplir con los procesos establecidos en el Sistema de Información de Contrataciones y Adquisiciones del Estado denominado GUATE-COMPRAS, mismo que fue creado como un sistema para la transparencia y la eficiencia de las adquisiciones públicas, este será desarrollado, administrado y

normado por el Ministerio de Finanzas Públicas, según lo establece el Decreto Número 9-2015, Reformas a la Ley de Contrataciones del Estado Decreto Número 57-92 del Congreso de la República.

### **Licitación**

El artículo 10 de la Ley de Contrataciones del Estado Decreto Número 57-92, establece lo siguiente:

“Las juntas de cotización, licitación o calificación son los únicos órganos competentes para recibir, calificar ofertas y adjudicar el negocio, las decisiones las tomarán por mayoría simple de votos entre sus miembros. Los miembros de la junta pueden razonar su voto.

Los miembros de las juntas no podrán abstenerse de votar ni ausentarse o retirarse del lugar en donde se encuentren constituidos durante la jornada de trabajo en el proceso de la adjudicación.

Las juntas de cotización, licitación o calificación deben dejar constancia de todo lo actuado en las actas respectivas”.

Una Licitación Pública es un procedimiento competitivo para contratar la ejecución de obras públicas, mediante el cual, el sistema Guatecompras, realiza una publicación de los productos y servicios que necesita el Estado, por lo cual se convoca a la presentación de ofertas, las que se evalúan y se adjudican a la empresa que cumpla con los requisitos establecidos.

Como fundamento principal de las licitaciones según lo establece la Ley citada, se encuentran los documentos siguientes:

- Bases de licitación
- Especificaciones generales
- Especificaciones técnicas
- Disposiciones especiales

Es importante mencionar que la revisión de los documentos es bastante rigurosa,

por lo que cada empresa licitadora deberá cumplir a cabalidad con cada requerimiento en su forma y contenido, esto porque, al tener un error, queda descalificado.

### **Contratos de Construcción**

El Código Civil Decreto Ley Número 106, se refiere a este concepto de la manera siguiente: Hay contrato cuando dos o más personas convienen en crear, modificar o extinguir una obligación. Los contratos se perfeccionan por el simple consentimiento de las partes, excepto cuando la ley establece determinada formalidad como requisito esencial para su validez. Desde que se perfecciona un contrato obliga a los contratantes al cumplimiento de lo convenido, siempre que estuviere dentro de las disposiciones legales relativas al negocio celebrado, y debe ejecutarse de buena fe y según la común intención de las partes.

Considerando entonces los conceptos del Código Civil, se concluye que el contrato, es aquel en que las dos partes se obligan recíprocamente la una a ejecutar una obra y la otra a pagar por ella un precio.

Para las contrataciones de ejecución de proyectos de obra civil con el Estado de Guatemala, La División de Supervisión de Construcciones de la Dirección General de Caminos es la encargada de emitir la certificación que da inicio al proceso de contratación.

Luego del documento anterior, el Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda, con fundamento en el artículo 11, 9, numeral 4, inciso 4.2, literal b) y 36 del Decreto 57-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, base para que la Junta de Licitación recibe, califica y adjudica el proceso de licitación, además con fundamento en el artículo 194 literal f) de la Constitución de la República de Guatemala se aprueba el contrato para la ejecución de una obra pública.

La Ley reguladora de esta actividad, regula dos tipos de contratos, que el contratista podrá elegir, estos son: contrato abierto y contrato cerrado.

**Contrato Abierto:** es la modalidad de adquisición coordinada por el Ministerio de Finanzas Públicas, a través de la Dirección General de Adquisiciones del Estado, con el objeto de seleccionar proveedores de bienes, suministros y servicios de uso general y constante o de considerable demanda, previa calificación y adjudicación de los distintos rubros que se hubieren convocado a concurso público. Estos contratos tienen la característica especial, que los precios pactados en la licitación pueden tener ajustes a la alza o baja, y depende de los precios de referencia que publica el Instituto Nacional de Estadística -INE-, para determinarlos, por lo que se deberá dejar constancia al realizar este proceso. Esto lo regula el artículo 46 de la Ley citada. Congreso de la República de Guatemala. (Decreto Número 57-92, del 27 de octubre de 1992).

**Contrato Cerrado:** por el contrario de la modalidad anterior, en estos contratos los precios son fijos, y no se puede ajustar aun cuando la fluctuación haya cambiado considerablemente.

### **Características de los contratos de construcción**

Corresponde a las particularidades del contrato de obra, en las cuales se mencionan las siguientes: es un contrato consensual pues se perfeccionan con el consentimiento prestado válidamente por los contratantes sobre un objeto y por una causa. Es bilateral, ya que conlleva una o más obligaciones, y por la cual se crea o trasfiere un derecho real. Es un contrato sinalagmático, en el que nacen obligaciones recíprocas para ambas partes. Es un contrato de tracto sucesivo, en este el lapso o período de tiempo que sucede entre dos acontecimientos y al que el Derecho dota de efectos jurídicos, de tal manera que, si ese lapso es interrumpido, el efecto jurídico correspondiente no se produce. Es un contrato conmutativo, debido a que genera obligaciones y cargas contractuales equivalentes y recíprocas entre las partes. (Enciclopedia jurídica. Edición 2020).

<http://www.encyclopedia-juridica.com/d/bilateral/bilateral.htm>).

### **Tipos de Contratos**

Según diversos autores se pueden clasificar de diferente manera según el criterio; pero para efectos del presente trabajo, se toma en cuenta la clasificación de los contratos según el sector de la sociedad a la cual prestan sus servicios las empresas constructoras; la Cámara de la Industria de Guatemala los divide de la manera siguiente:

#### **Contratos de obra pública**

En este el contratista se compromete a ejecutar y entregar una obra pública, contratado a través del Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda, por un precio acordado y establecido bajo contrato, el cual se puede dar mediante dos tipos de contratación: contratación directa o licitación pública. En esta última, diferentes empresas pueden presentarse a licitar y será la comisión asignada que evaluará si cumple con todos los requerimientos establecidos en la Ley de contrataciones.

Las juntas de cotización, licitación o calificación son los únicos órganos competentes para recibir, calificar ofertas y adjudicar el negocio, las decisiones las tomarán por mayoría simple de votos entre sus miembros. Los miembros de la junta pueden razonar su voto.

Los miembros de las juntas no podrán abstenerse de votar ni ausentarse o retirarse del lugar en donde se encuentren constituidos durante la jornada de trabajo en el proceso de la adjudicación. Las juntas de cotización, licitación o calificación deben dejar constancia de todo lo actuado en las actas respectivas. (Ley de Contrataciones del Estado Decreto del Congreso Número 57-92).

#### **Contrato de obra privada**

Son contratos celebrados entre particulares o entre sujetos en los que no existe

interés público, en el intervienen particulares entre sí o entes sin tener esa apariencia pública, sin actuar con un poder especial, por no tratarse de obras o servicios para un fin público.

### **2.3. Legislación aplicable a las empresas constructoras en Guatemala**

En Guatemala, toda empresa debe ser legalmente constituida bajo las disposiciones de las leyes y reglamentos que están vigentes desde su constitución como sociedad, hasta la operación misma de su actividad. Las compañías constructoras han tenido un foco de atención especial en el ámbito fiscal, como consecuencia de la complejidad de su operación.

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

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

Artículo 39 Propiedad Privada: "se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley.

El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de los guatemaltecos".

El artículo anterior tiene mucha importancia para las empresas nacionales y extranjeras, ya que constituye un seguro para la inversión y la protección de los beneficios que estos obtengan. Por ende, el artículo protege la propiedad privada como un derecho irrenunciable y obliga al estado de Guatemala a crear las condiciones que faciliten el desarrollo de las empresas y que pueda disfrutar de los beneficios que obtenga.

El artículo 43 titulado Libertad de Industria, Comercio y Trabajo. " Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes".

Este precepto constitucional protege la libertad de las empresas nacionalizadas en el país del sector privado, siempre que no se dañen a terceros.

En materia de fiscalización para los contribuyentes, se refiere al principio de legalidad y el artículo 239 indica: corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación.

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

Esta norma rige la parte de constitución de sociedades y la forma y orden de llevar los registros contables de las empresas inscritas en el territorio de Guatemala. Los artículos relevantes se describen a continuación:

#### **ARTICULO 1. Aplicabilidad.**

"Los comerciantes en su actividad profesional, los negocios jurídicos mercantiles y cosas mercantiles, se regirán por las disposiciones de este Código y, en su defecto, por las del Derecho Civil que se aplicarán e interpretarán de conformidad con los principios que inspira el Derecho Mercantil".

#### **ARTICULO 6. Capacidad.**

"Tienen capacidad para ser comerciantes las personas individuales y jurídicas que, conforme al Código Civil, son hábiles para contratar y obligarse".

#### **ARTICULO 14. Personalidad Jurídica.**

"La sociedad mercantil constituida de acuerdo a las disposiciones de este Código e inscrita en el Registro Mercantil, tendrá personalidad jurídica propia y distinta de la

de los socios individualmente considerados.

Para la constitución de sociedades, la persona o personas que comparezcan como socios fundadores, deberán hacerlo por sí o en representación de otro, debiendo en este caso, acreditar tal calidad en la forma legal. Queda prohibida la comparecencia como gestor de negocios”.

#### **ARTICULO 15. Legislación Aplicable.**

“Las sociedades mercantiles se registrarán por las estipulaciones de la escritura social y por las disposiciones del presente Código.

Contra el contenido de la escritura social, es prohibido a los socios hacer pacto reservado u oponer prueba alguna”.

#### **ARTICULO 368. \* Contabilidad y registros indispensables.**

“Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.

Para ese efecto deberán llevar, los siguientes libros o registros: 1.- Inventarios; 2.- De primera entrada o diario; 3.- Mayor o centralizador; 4.- De Estados Financieros.

Además, podrán utilizar los otros que estimen necesarios por exigencias contables o administrativas o en virtud de otras leyes especiales.

También podrán llevar la contabilidad por procedimientos mecanizados, en hojas sueltas, fichas o por cualquier otro sistema, siempre que permita su análisis y fiscalización.

Los comerciantes que tengan un activo total que no exceda de veinticinco mil quetzales (Q. 25,000.00), pueden omitir en su contabilidad los libros o registros enumerados anteriormente, a excepción de aquellos que obliguen las leyes especiales”.

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

Esta Ley contiene las disposiciones que rigen a una empresa en materia de sanciones por delitos cometidos. Para el sector que se está trabajando, es importante considerar los artículos siguientes:

#### **ARTICULO 112.- Personas responsables.**

“Toda persona responsable penalmente de un delito o falta lo es también civilmente”.

Por tanto, es necesario tener presente estos aspectos legales, al momento de las relaciones comerciales con los clientes, tanto del sector público como del privado.

#### **ARTICULO 114.- Participación lucrativa.**

“Quién hubiere obtenido algún beneficio económico de los efectos de un delito, aun sin haber sido partícipe en su ejecución, responderá civilmente hasta por el tanto en que hubiere lucrado”.

#### **ARTICULO 156.Bis. Empleo de personas menores de edad en actividades laborales lesivas a su integridad y dignidad.**

“Quién emplee a personas menores de edad en actividades laborales lesivas y peligrosas que menoscaben su salud, seguridad, integridad y dignidad, será sancionado con prisión de dos a cuatro años y multa de veinte mil a cien mil Quetzales”.

Las empresas del presente sector deberán contar con políticas de contratación de manera rigurosa, para evitar riesgos de tipo laboral.

#### **ARTICULO 321.- Falsedad material.**

“Quién hiciere en todo o en parte, un documento público falso, o alterare uno verdadero, de modo que pueda resultar perjuicio, será sancionado con prisión de dos a seis años”.

Por último, se deberá analizar y evitar lo específico en el Título X de la Ley, referente a los delitos contra la economía nacional, el comercio, la industria y el régimen tributario.

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

Esta normativa regula los derechos y obligaciones de los patronos y trabajadores en virtud de lo establecido en el contrato o relación de trabajo, que las partes firman al estar de acuerdo en sus derechos y obligaciones.

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

La norma establece plazos y procedimientos para el cumplimiento de la obligación tributaria.

Los tributos son prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el fin de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, algunos artículos importantes para el presente tema.

**“ARTÍCULO 1. Carácter y campo de aplicación.** Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.

También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídica tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales”.

**“ARTÍCULO 4. Principios aplicables a interpretación.** La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los

principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”.

**“ARTÍCULO 14. Concepto de la obligación tributaria.** La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”.

**“ARTÍCULO 17. Sujeto activo:** Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”.

**“ARTÍCULO 18. Sujeto pasivo de la obligación tributaria.** Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable”.

**“ARTÍCULO 31. Concepto. Hecho generador** o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

**“ARTÍCULO 47. Plazos.** El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas”.

**“ARTÍCULO 48. Prescripción especial.** No obstante, lo establecido en el artículo anterior, el plazo de la prescripción se ampliará a ocho años, cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Administración Tributaria”.

**“ARTÍCULO 49. Computo de los plazos de la prescripción.** Los plazos establecidos en los artículos 47 y 48 de este código, se contarán a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo”.

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

Establece la obligación de retener IVA con los porcentajes establecidos y cumplir con la bancarización para los pagos que realicen las constructoras con respaldo para sus costos y gastos.

### **2.3.7. Ley del impuesto de solidaridad decreto número 73-2008**

“Se establece un impuesto de Solidaridad a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos”.

Deben cancelar el uno por ciento (1%) como tipo impositivo. Para los efectos del impuesto de solidaridad, se explican los términos siguientes:

**Activo neto:** el monto que resulte de restar al activo total, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas y la reserva para cuentas incobrables que haya sido constituida dentro de los límites del tres por ciento (3%) sobre las operaciones del

giro habitual del negocio establecidos en la ley del impuesto sobre la renta, así como el total de los créditos fiscales pendientes de reintegro registrados en el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del impuesto sobre la renta que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga el impuesto.

Segundo los créditos fiscales pendientes de reintegro: son montos que, conforme a la ley específica de cada impuesto, el fisco tenga la obligación de devolver al sujeto pasivo, declarados líquidos y exigibles por resolución y que estén registrados en el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del impuesto sobre la renta que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga el impuesto.

Tercero los ingresos brutos: se definen como el conjunto total de rentas brutas, percibidas o devengadas, de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de la venta de activos fijos obtenidos, declarados o que debieron declararse por el sujeto pasivo durante el período de liquidación definitiva anual del impuesto sobre la renta inmediato anterior al que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga este impuesto.

Y por último el margen bruto: comprende la sumatoria del total de ingresos brutos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas. Los gastos de ventas y administrativos no deben incluirse como parte del costo de ventas.

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

La ley establece el hecho generador de las actividades lucrativas, las categorías de rentas, los regímenes de pago de Impuesto sobre la Renta y la tasa impositiva.

En este documento se desarrolla lo establecido en el artículo 34 y 52 esto en virtud de que en ambos se establece el procedimiento que las constructoras inmobiliarias

y de obra civil, deberán utilizar como base para establecer la forma de presentar sus ingresos y gastos logrando de esta manera obtener su renta imponible.

#### **Artículo 34. Actividades de construcción y similares.**

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

**1.** Asignar como renta bruta del periodo, el valor total de la venta documentada a través de contratos de promesa de compraventa o escrituras de compraventa en el caso de bienes inmuebles, o la factura en el caso de obra civil o construcciones. A dicha renta bruta debe deducírsele el monto de los costos, y gastos incurridos efectivamente en el periodo, determinados de la siguiente forma:

**a)** Los costos se determinan de la forma siguiente durante la fase de desarrollo cuando los trabajos sean sobre inmuebles propios:

**i.** Costo de adquisición del inmueble, incluyendo el monto de la revaluación cuando se haya pagado el impuesto correspondiente.

**ii.** El valor total de los costos y gastos para la construcción según la programación de obra, este valor se incorpora al costo de adquisición del inmueble.

**iii.** El valor total del inmueble integrado conforme al numeral anterior se divide por el número de metros cuadrados de la construcción o unidades.

**iv.** El cociente resultante del numeral anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido o por unidad.

**b)** Los costos se determinan de la forma siguiente durante la fase de desarrollo cuando los trabajos sean sobre inmuebles propiedad de terceros:

**i.** El valor total de los costos y gastos estimados para la construcción.

**ii.** El valor total conforme al numeral anterior se divide por el número de metros

cuadrados de la construcción o unidades.

iii. El cociente resultante del numeral anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido o por unidad.

**2.** Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período (efectivamente cobrado). A dicha renta debe deducirse el costo como se determina en los incisos a y b del numeral 1; según el caso, aplicando la parte proporcional al porcentaje de renta bruta correspondiente a lo percibido, y los gastos incurridos efectivamente.

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

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

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

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

El método elegido debe ser aplicado a todas las obras y trabajos que el contribuyente realice, incluso la construcción de obras civiles y obras públicas en general y solo puede ser cambiado con autorización previa de la Administración

Tributaria y rige para el periodo de liquidación inmediato siguiente a aquel en que se autorice el cambio.

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

Luego de exponer lo establecido en la Ley de Actualización Tributaria, se resalta que este artículo fue reformado a través del Decreto Número 19-2013 el 21-12-2013, por el artículo 10, esto como consecuencia de algunos aspectos que la primera reforma no contemplaba y que se considera importante para establecer la base imponible del impuesto, es por esto que se presenta un cuadro comparativo que ayudará a entender claramente los conceptos que fueron agregados:

<b>PRINCIPALES DIFERENCIAS DEL ARTÍCULO 34 REFORMADO</b>	
<b>DECRETO 10-2012</b>	<b>DECRETO 19-2013</b>
Asignar como Renta Bruta, <b>la proporción</b> de la obra total que corresponde a lo realmente ejecutado.	Asignar como Renta Bruta del período, <b>el valor total</b> de la venta documentada a través de contratos de promesa de compraventa o escritura de compraventa en el caso de bienes inmuebles, o la Factura en el caso de Obra Civil o construcciones.
A dicha renta bruta debe deducírsele el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el período.	A dicha renta bruta debe deducírsele el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el período, determinados de la siguiente forma:

<b>PRINCIPALES DIFERENCIAS DEL ARTÍCULO 34 REFORMADO</b>	
<b>DECRETO 10-2012</b>	<b>DECRETO 19-2013</b>
<p><b>1.</b> Asignar como renta bruta del período, <b>la proporción</b> de la obra total que corresponda a lo realmente ejecutado. A dicha renta bruta debe deducírsele el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el período.</p>	<p>a) Los costos se determinan de la forma siguiente durante la fase de desarrollo, cuando los trabajos sean sobre inmuebles propios.</p> <p><b>i.</b> Costo de adquisición del inmueble, incluyendo el monto de la revaluación.</p> <p><b>ii.</b> El <b>valor total de los costos y gastos</b> para la construcción según la programación de obra, este valor se agrega a al punto ii.</p> <p><b>iii.</b> Lo anterior se divide por el número de metros cuadrados de la construcción o unidades.</p> <p><b>iv.</b> El cociente del numeral anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido o por unidad.</p>
<p>No contemplado.</p>	<p><b>b)</b> Los costos se determinan de la forma siguiente durante la fase de desarrollo cuando los trabajos sean sobre inmuebles propiedad de terceros:</p> <p><b>i.</b> El valor total de los costos y gastos estimados para la construcción.</p> <p><b>ii.</b> El valor total conforme al numeral anterior se divide por el número de metros cuadrados de la construcción o unidades.</p> <p><b>iii.</b> El cociente resultante del numeral anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido o por unidad.</p>
<p><b>2.</b> Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período. A dicha renta debe deducirse el costo y gastos incurridos efectivamente en el mismo período.</p>	<p><b>2.</b> Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período (efectivamente cobrado). A dicha renta debe deducirse el costo como se determina en los incisos a y b del numeral 1; según el caso, aplicando la parte proporcional al porcentaje de renta bruta correspondiente a lo percibido, y los gastos incurridos efectivamente.</p>

## PRINCIPALES DIFERENCIAS DEL ARTÍCULO 34 REFORMADO

### DECRETO 10-2012

### DECRETO 19-2013

En ambos métodos, al terminar la construcción de la obra, el contribuyente debe efectuar el ajuste pertinente, en cuanto al verdadero resultado de las ventas y del costo final de la construcción.

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

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

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

1. Se suma el total de costos y gastos incurridos en la construcción.
2. Dicho total se incorpora al valor del inmueble.
3. El valor total del inmueble integrado conforme al numeral anterior, se divide por el número de metros cuadrados de la construcción.
4. El cociente resultante del numeral anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido.

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

<b>PRINCIPALES DIFERENCIAS DEL ARTÍCULO 34 REFORMADO</b>	
<b>DECRETO 10-2012</b>	<b>DECRETO 19-2013</b>
No contemplado.	En cualquier método elegido por el contribuyente, adicionalmente a la documentación de respaldo establecido en el artículo 40, deberá enviar conforme los medios que establezca la Administración Tributaria, juntamente con la declaración anual, la programación de obra al iniciar un proyecto. En el período de liquidación final de dicho proyecto, deberá enviar conforme los medios que establezca la Administración Tributaria, juntamente con la declaración anual correspondiente, la integración final de los costos y gastos del proyecto.

Fuente: elaboración propia

Respecto al comparativo presentado, se observa que lo reformado en el Decreto 19-2013, respecto al reconocimiento de ingresos y costos al finalizar cada período contable, no es nada fácil. En la primera reforma realizada en el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, contempla la proporción de los ingresos por lo realmente ejecutado para presentarlos como renta bruta, caso contrario en la reforma del 19-2013, los ingresos presentados deberán ser totales y para no perjudicar al contribuyente en el pago del Impuesto Sobre la Renta, podrá proyectar costos con relación a los metros vendidos y facturados para poder deducirlo a su renta bruta.

Además, no contempla la forma en que el contribuyente deberá registrar sus costos cuando el trabajo lo realiza sobre inmuebles propiedad de terceros, esto bajo el método de lo devengado, sin embargo, para la determinación de la renta bruta cuando se trata del método de lo percibido tanto en el decreto anterior como en lo reformado si lo establece.

Por último, en el artículo reformado (34), menciona que el contribuyente además de cumplir con los documentos que menciona el artículo 40, mediante los medios que establezca la Administración Tributaria, juntamente con la declaración anual, deberá presentar la programación de obra al iniciar un proyecto y la liquidación al momento de finalizar el proyecto.

Es importante mencionar que, a la fecha de elaboración del presente trabajo profesional, la Administración Tributaria aún no ha proporcionado esos medios que la Ley hace mención tomando en cuenta que el tiempo ya ha sido considerable, convirtiéndose así en un tema sujeto a mejora por parte de las entidades del estado.

#### **ARTICULO 52. Sistema de contabilidad.**

“Los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio y este libro deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de liquidación, de acuerdo con el sistema contable de lo devengado, tanto para los ingresos como para los costos y gastos, excepto en los casos especiales autorizados por la Administración Tributaria. Los otros contribuyentes pueden optar entre el sistema contable mencionado o el de lo percibido, pero una vez seleccionado uno de ellos, solamente puede ser cambiado con autorización expresa y previa de la Administración Tributaria.

Se entiende por sistema contable de lo devengado, el sistema contable consistente en registrar los ingresos o los costos y gastos en el momento en que nacen como derechos u obligaciones y no cuando se hacen efectivos.

Las personas jurídicas cuya vigilancia e inspección estén a cargo de la Superintendencia de Bancos, deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de liquidación; de acuerdo con las disposiciones sobre el sistema de contabilidad que hayan sido emitidas por las autoridades monetarias”.

Expuesto lo anterior, se observa que la determinación de la renta imponible para este sector depende de dos aspectos fundamentales, estos son:

El primero; es elegir el sistema contable que mejor se adapte a su operación, y dependerá en gran manera del dinamismo comercial que este tenga con sus clientes habituales. Regularmente las empresas que están bajo el método de lo percibido, el cobro de sus ventas o prestación de servicios, es a mediano y largo plazo, esto porque si está en el método de lo devengado, al momento de concluir un trabajo se debe emitir la factura correspondiente inclusive antes, y no se limita al tiempo que el cliente le pueda pagar, sin embargo, esta operación conlleva el pago del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta si la operación presenta utilidad, creando una salida de efectivo y que el contribuyente deberá buscar alternativas de financiamiento para cumplir con la obligación tributaria por no contar con el pago del cliente, sin embargo, si estuviera en el método contable de lo percibido, bajo este mismo escenario, no debe emitir la factura si no hay un cobro previo.

Por supuesto que el análisis va a depender del tipo de negocio, su operación comercial y las circunstancias que se tengan al momento de evaluar esta situación, lo que, si es cierto, es que realizar este análisis es muy importante, y el no hacerlo puede representar salidas innecesarias de efectivo para las empresas, el análisis se seguirá ampliando en la presentación de los resultados de este documento.

Y el segundo aspecto; corresponde a elegir cualquiera de los dos métodos dados por la Ley en el artículo 34, para la determinación de costos y gastos que serán asignados a los ingresos brutos, y esto es lo nuevo en la reforma tributaria, el poder estimar costos en cualquiera de los métodos contables, sin embargo, muchas de las empresas de este sector, no lo están aplicando y es necesario considerar esta nueva modalidad para optimizar los recursos financieros de las empresas.

### **2.3.9. Congreso de la República de Guatemala. Decreto No. 57-92 Ley de Contrataciones del Estado y sus Reformas.**

La presente ley fue creada para regular la actividad mercantil con los contratistas del estado. "Considerando: que es deber del estado promover el desarrollo

económico de la Nación, en beneficio de sus habitantes y para la realización del bien común”. Por tanto, se consideran algunos artículos que deberán tomarse en cuenta al momento de tener una relación comercial con el estado, a fin de cumplir con todos los requerimientos legales que en la presente Ley lo establece.

**“Artículo 1 Objeto de la Ley y ámbito de aplicación.** Contempla la compra, venta y contratación de bienes, suministros, obras y servicios que requieran los organismos del estado, sus entidades descentralizadas y autónomas, unidades ejecutoras, las municipalidades y las empresas públicas estatales o municipales, se sujetan a la presente ley y su reglamento”.

### **ARTICULO 3.\* Disponibilidades Presupuestarias.**

“Los organismos del Estado, entidades descentralizadas y autónomas, unidades ejecutoras y las municipalidades a que se refiere el artículo primero, podrán solicitar ofertas aún si no se cuenta con las asignaciones presupuestarias que permitan cubrir los pagos. Para la adjudicación definitiva y firma del contrato, si se requerirá la existencia de partida y créditos presupuestarios que garanticen los recursos necesarios para realizar los pagos por los avances de ejecución a ser realizados en el ejercicio fiscal correspondiente. Solicitadas las ofertas no podrá transferirse la asignación presupuestaria para otro destino, salvo que se acredite que los recursos no serán utilizados durante el ejercicio fiscal en vigor para cubrir avances de ejecución. Cuando el contrato continúe vigente durante varios ejercicios fiscales, la entidad contratante debe asegurar las asignaciones presupuestarias correspondientes.

La contravención a lo dispuesto por el presente artículo hace responsables a los funcionarios o empleados correspondientes de lo establecido en el artículo 83 de la presente Ley, sin perjuicio de las demás responsabilidades a que haya lugar”.

Lo establecido en este artículo va alineado al Plan de Desarrollo Vial 2018-2032, en cuanto a la inversión con las Alianzas Público Privadas -APP- por lo que se hace

mención para dar realce al plan.

**ARTICULO 6. Precios unitarios y totales.**

“Las ofertas y contratos que se presenten y/o suscriban, para el suministro de bienes y servicios, para la contratación de obras, deben contener el precio unitario de cada uno de los renglones que lo integran, expresados en quetzales, tanto en número como en letras, cuando corresponda”.

A manera de ejemplificar el artículo anterior, se presenta un caso real con los renglones que se incluyen en una licitación sobre un proyecto de obra civil con el Estado, por supuesto cambiando los datos del contribuyente y los montos por cuestiones de confidencialidad, el detalle a continuación:

**NÚMERO DE APROBACIÓN DEL CONTRATO 097-2019-DGC-CONSTRUCCIÓN**

**14/10/2019**

**CONSTRUCTORA DE OBRA CIVIL, S.A.**

**CARRETERA RD-ZAC-1, TRAMO: CA-3 OR. (KM 124) GUALAN ZACAPA**

**Longitud Aproximada: 16.17 Kilómetros**

**Tiempo que dura la Obra: 12 Meses Calendario**

No. De Renglón	Descripción	Unidad de Medida	Cantidad Contratada	Precio Unitario	Monto Contratado
105.06	<b>CONTROL DEL TRABAJO</b> Planos Finales de la Obra Construida	UD	25.00	405.86	10,146.50
155.07	Mantenimiento de la carretera por ejecución	MES	12.00	28,564.92	342,779.04
201.03 a	<b>MOVIMIENTO DE TIERRAS</b> Retiro de Estructuras Existentes (cajas y cabezales)	m3	18.03	1,013.11	18,266.37
201.03 c	Retiro de estructuras Existentes (alcantarillas)	ML	55.00	297.08	16,339.40
204.02	Excavación de canales	m3	200.00	169.28	33,856.00
205.06	Excavación estructural para alcantarillas	m3	97.00	153.89	14,927.33
304.01 b	<b>ESTRUCTURA DEL PAVIMENTO</b> Base granular	m3	11,585.00	160.21	1,856,032.85
306.01	Capa de recuperación de base y pavimento existente	m2	118,550.00	29.47	3,493,668.50
407.01	Riego de imprimación	GAL	48,092.00	36.57	1,758,724.44
408.1	Riego de Liga	GAL	41,170.00	30.74	1,265,565.80
401	Concreto asfáltico (no incluye cemento asfáltico)	TON	28,742.00	471.39	13,548,691.38
401.03 d	Cemento Asfáltico	GAL	356,729.00	21.57	7,694,644.53
Az 308.17 b	Cemento para estabilizar base (ate No. 1)	KG	515,750.00	1.75	902,562.50
307.04 e	Emulsión asfáltica.	GAL	280,623.00	22.00	6,173,706.00
603.02 (36)	<b>ESTRUCTURA DE DRENAJE</b> Alcantarillas de Metal Corrugado de 36"	ML	48.00	1,481.48	71,111.04
607.01	Cajas y cabezales de concreto ciclopeo	m3	36.85	2,175.60	80,170.74
808.04	Cunetas revestidas de concreto	m2	7,085.00	168.64	1,194,814.40

**NÚMERO DE APROBACIÓN DEL CONTRATO 097-2019-DGC-CONSTRUCCIÓN**

14/10/2019

**CONSTRUCTORA DE OBRA CIVIL, S.A.****CARRETERA RD-ZAC-1, TRAMO: CA-3 OR. (KM 124) GUALAN ZACAPA**

Longitud Aproximada: 16.17 Kilómetros

Tiempo que dura la Obra: 12 Meses Calendario

No. De Renglón	Descripción	Unidad de Medida	Cantidad Contratada	Precio Unitario	Monto Contratado
	<b>CONSTRUCCIONES COMPLEMENTARIAS</b>				
704.01	Monumentos de Kilometraje	UD	29.00	660.00	19,140.00
706.03 c	Marcas Termoplásticas	KM	49.00	11,157.00	546,693.00
707.04 b 1	Señales de tráfico restrictivas y preventivas de metal	UD	11.00	1,300.00	14,300.00
707.04 b 5	Rótulos de metal de identificación del Proyecto	UD	1.00	15,000.00	15,000.00
706.03 f	Marcadores Resaltados (ojos de gato)	UD	6,900.00	17.90	123,510.00
	<b>ASPECTOS AMBIENTALES</b>				
ETEA-1	Ejecución Ambiental	MES	10.00	8,500.00	85,000.00
ETEA-2	Siembra de Arboles.	ARBOL	2,200.00	36.57	80,454.00
ETEA-4	Revegetación.	m2	8,000.00	26.42	211,360.00
ETEA-5	Construcción de casetas parada de bus	U	4.00	27,438.98	109,755.92
<b>MONTO CONTRATADO</b>					<b>Q 39,681,219.75</b>

Fuente: elaboración propia, con datos hipotéticos

**ARTICULO 10. Juntas de cotización, licitación o calificación.**

“Las juntas de cotización, licitación o calificación son los únicos órganos competentes para recibir, calificar ofertas y adjudicar el negocio, las decisiones las tomarán por mayoría simple de votos entre sus miembros. Los miembros de la junta pueden razonar su voto.

Los miembros de las juntas no podrán abstenerse de votar ni ausentarse o retirarse del lugar en donde se encuentren constituidos durante la jornada de trabajo en el proceso de la adjudicación.

Las juntas de cotización, licitación o calificación deben dejar constancia de todo lo

actuado en las actas respectivas”.

**ARTICULO 15.\* Dirección General de Adquisiciones del Estado.**

“La Dirección General de Adquisiciones del Estado es el ente rector de las adquisiciones públicas, responsable de facilitar procesos, proponer o aprobar la normativa en el ámbito de su competencia. El objeto de la Dirección General de Adquisiciones del Estado es procurar que las adquisiciones públicas se desarrollen en un marco general de transparencia, certeza, eficiencia y competencia en las adquisiciones públicas”.

**ARTICULO 18. Documentos de licitación.**

Para llevar a cabo la Licitación Pública, deberán elaborarse, según el caso, los documentos siguientes:

1. Bases de Licitación.
2. Especificaciones generales.
3. Especificaciones técnicas.
4. Disposiciones especiales, y
5. Planes de construcción cuando se trate de obras.

**ARTICULO 19. Requisitos de las bases de licitación.**

La Ley establece una serie de requisitos que los contratistas deberán cumplir al momento de entregar las bases de licitación, las cuales serán primordiales para continuar con el proceso de aprobación para una obra.

**ARTICULO 21. Aprobación de los documentos de licitación.**

“Los documentos a que se refiere el Artículo 18 de esta ley, deberán ser aprobados por la autoridad administrativa superior de la dependencia, previo los dictámenes técnicos que determinen el reglamento. En todo caso se respetarán los Convenios y Tratados Internacionales acordados entre las partes, si fuere el caso”.

**ARTICULO 22. Entrega de bases.**

“La entidad requirente debe publicar las bases de los eventos en GUATECOMPRAS, de donde las personas interesadas las podrán obtener de forma gratuita. En el caso que las obras, bienes o servicios requieran documentos que no puedan ser incluidos en GUATECOMPRAS, tales como planos no elaborados por medios electrónicos o cualquier otro que por su naturaleza no lo permita, se deberá indicar en el portal de GUATECOMPRAS el lugar donde se pondrán a disposición los documentos.

El pago correspondiente por los documentos anexos que no puedan ser elaborados por medios electrónicos, podrán cobrarse al costo de su reproducción, fondos que serán considerados privativos, utilizados exclusivamente para la modernización institucional de la entidad”.

**ARTICULO 28.\* Criterios de calificación de ofertas.**

“Para determinar cuál es la oferta más conveniente y favorable para los intereses del Estado, se utilizarán los criterios siguientes: calidad, precio, tiempo, características y demás condiciones que se fijan en las bases, en los cuales también se determinará el porcentaje en que se estimará cada uno de los referidos elementos, salvo que en éstas se solicite únicamente el precio, en cuyo caso, la decisión se tomará con base en el precio más bajo. Cuando se trate de obras, la Junta tomará en cuenta el costo total oficial estimado”.

El artículo 29 se refiere a la integración del precio oficial. Tratándose de obras, después de la apertura de plicas, la junta de licitación calculará en definitiva el costo total oficial estimado que servirá de base para fijar la franja de fluctuación y lo dará a conocer de inmediato a los oferentes. Para este cálculo tomará el cuarenta por ciento (40%) del costo estimado por la entidad interesada, al cual se sumará el sesenta por ciento (60%) del promedio del costo de las ofertas presentadas que cumplan con los requisitos fundamentales de las bases y que estén comprendidas dentro de la franja del veinticinco por ciento (25%) arriba y el veinticinco por ciento

(25%) abajo. Los límites máximos de fluctuación con respecto al costo total oficial estimado, se establecen en un diez por ciento (10%) hacia arriba y en un quince por ciento (15%) hacia abajo.

Los porcentajes indicados en más y en menos respecto al costo total oficial estimado, darán la franja límite entre la cual deberán estar comprendidas las ofertas para que sean aceptadas por las juntas para su calificación. Las ofertas recibidas que estén fuera de la franja establecida serán descalificadas.

El artículo 58 sobre el anticipo, determina que la construcción de obras puede otorgarse anticipo supervisado hasta del veinte por ciento (20%) del valor contratado. El porcentaje anterior se calculará sobre el valor original del contrato sin tomar en cuenta el valor del equipo que se adquiera mediante cartas de crédito abiertas por la entidad contratante. Podrá otorgarse anticipo supervisado hasta del veinte por ciento (20%) en contrataciones de bienes por fabricar localmente y hasta del diez por ciento (10%) cuando se trate de servicios de consultoría.

Los porcentajes se calcularán sobre el valor original ajustado del contrato conforme lo establece el reglamento de esta ley. Cuando se trate de obras con financiamiento externo, se estará a lo que se establezca en los convenios respectivos, pero sin reducir los porcentajes establecidos en este artículo.

El contratista amortizará el anticipo mediante la deducción que se le haga en cada pago, de acuerdo con el procedimiento establecido en el reglamento.

Si el contratista no inicia la obra e invierte el anticipo recibido, dentro de los términos contractuales, pagará el interés legal (tasa activa), sobre el anticipo recibido, en favor del Estado o reintegrará el anticipo.

### **ARTICULO 30. Rechazo de ofertas.**

“La Junta de Licitación rechazará, sin responsabilidad de su parte, las ofertas que no se ajusten a los requisitos fundamentales definidos como tales en las bases o

cuando los precios, calidades u otras condiciones ofrecidas sean inconvenientes para los intereses del Estado. Los requisitos no fundamentales contemplados en las bases podrán satisfacerse en la propia oferta o dentro del plazo común que fije la Junta. Dentro de este mismo plazo se llenará los requisitos formales que no se hubieren cumplido satisfactoriamente al presentar la oferta”.

#### **ARTICULO 58. Anticipo.**

“En construcción de obras puede otorgarse un anticipo supervisado hasta del veinte por ciento (20%) del valor del contrato. El porcentaje anterior se calculará sobre el valor original del contrato sin tomar en cuenta el valor del equipo que se adquiera mediante cartas de crédito abiertas por la entidad contratante.

Podrá otorgarse anticipo supervisado hasta del veinte por ciento (20%) en contrataciones de bienes por fabricar localmente y hasta del diez por ciento (10%) cuando se trate de servicios de consultoría. Los porcentajes se calcularán sobre el valor original ajustado del contrato conforme lo establece el reglamento de esta ley. Cuando se trate de obras con financiamiento externo, se estará a lo que se establezca en los convenios respectivos, pero sin reducir los porcentajes establecidos en este artículo. El contratista amortizará el anticipo mediante la deducción que se le haga en cada pago, de acuerdo con el procedimiento establecido en el reglamento.

Si el contratista no inicia la obra e invierte el anticipo recibido, dentro de los términos contractuales, pagará el interés legal (tasa activa), sobre el anticipo recibido, en favor del Estado o reintegrará el anticipo”.

#### **ARTICULO 59. Estimaciones para pago.**

“La entidad contratante podrá hacer pagos parciales al contratista contra estimaciones periódicas de trabajo ejecutado y aceptado, las que podrán efectuarse mensualmente de acuerdo con las estipulaciones pactadas”.

Con la información anterior, se puede entonces observar los requerimientos que el contratista deberá cumplir, sus derechos y obligaciones, así como las consecuencias legales a que estará expuesto.

Respecto al pago que menciona el artículo 58, se tiene un ejemplo claro para el tema investigado, ya que al momento de recibir este anticipo también se debe de emitir la factura correspondiente, por tanto, genera un ingreso, que se tendrá que presentar en la declaración del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, a esa fecha aún no se tienen costos y gastos del proyecto para poder deducir, es aquí cuando se aplica lo establecido en el artículo 34 del Decreto 10-2012, para poder estimar los costos y gastos, y así evitar salidas de efectivo por pago de impuestos que no corresponden.

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

La actividad por venta de productos y prestación de servicios en el territorio de Guatemala se encuentra gravada por esta ley. El sujeto pasivo lo constituye el contribuyente, quien incluirá en el precio de venta una tarifa del doce por ciento (12%), sobre la base imponible, y que enterará a la Administración Tributaria luego de descontar el IVA generado por sus compras. Alguno de los artículos aplicables al tema se muestra a continuación:

##### **ARTICULO 1. De la materia del impuesto.**

“Se establece un Impuesto al Valor Agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas”.

##### **ARTICULO 3.\* Del hecho generador.**

“El impuesto es generado por:

(...)

1) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre

ellos.

- 2) La prestación de servicios en el territorio nacional.
- 3) Las importaciones.
- 4) El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
- 5) Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la participación de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
- 6) Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la autoprestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
- 8) La primera venta o permuta de bienes inmuebles.
- 10) La aportación de bienes inmuebles a sociedades, al tenor de lo establecido en el numeral 3 literal d) del artículo 7 de esta ley.

En los casos señalados en los numerales 5, 6 y 9 anteriores, para los efectos del impuesto, la base imponible en ningún caso será inferior al precio de adquisición o al costo de fabricación de los bienes”.

#### **ARTICULO 10. \* Tarifa única.**

“Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios”.

#### **ARTICULO 11.\* En las ventas.**

“La base imponible de las ventas será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. Debe adicionarse a dicho precio, aun cuando se facturen o contabilicen en forma separada los siguientes rubros:

1. Los reajustes y recargos financieros.
2. El valor de los envases, embalajes y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución. Cuando dichos depósitos sean devueltos el contribuyente rebajará de su débito fiscal del período en que se materialice dicha devolución el impuesto correspondiente a la suma devuelta. El comprador deberá rebajar igualmente de su crédito fiscal la misma cantidad.
3. Cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes, que figure en las facturas”.

**ARTICULO 12.\* En la prestación de servicios.**

La base imponible en la prestación de servicios será el precio de los mismos menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. Debe adicionarse a dicho precio, aun cuando se facturen o contabilicen en forma separada, los siguientes rubros:

- 1) “Los reajustes y recargos financieros.
- 2) El valor de los bienes que se utilicen para la prestación del servicio.
- 3) Cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes, que figuren en las facturas, salvo contribuciones o aportaciones establecidas por leyes específicas”.

**2.4. Normativa Contable**

Es utilizada de guía para la preparación de los estados financieros y para el registro de la contabilidad, para el caso de Guatemala, según el código de comercio, las empresas deberán aplicar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, mientras que el Colegio de Contadores Públicos y Auditores ha recomendado adoptar como Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros y las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF (en Inglés International Financial Reporting standard-IFRS, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (en Inglés International Accounting Standards Board – IASB), expresión que comprende también las Normas Internacionales de Contabilidad - NIC y las Interpretaciones. Sin embargo,

no se ha realizado ningún cambio en la Ley y se continúa operando bajo el primer concepto, a pesar de esto, la información contable puede ser analizada bajo los parámetros de las normas internacionales y para efectos tributarios, presentarla tal y como lo establece la Ley.

#### **2.4.1. Principios de Contabilidad generalmente aceptados -PCGA-**

Son conceptos básicos que establecen, identifican, delimitan las bases de los registros contables, y la presentación de la información financiera y contable a través de estados financieros de una empresa. En otras palabras, los principios de contabilidad son reglas y normas de aceptación general que deben observarse para la adecuada preparación de los estados financieros, el objetivo es verificar el registro adecuado de los activos, pasivos y patrimonio de una empresa, presentar adecuada y razonablemente el resultado de operaciones de la empresa, y que los estados financieros sean preparados observando el principio de entidad.

##### **2.4.1.1. Aplicabilidad**

Los comerciantes están obligados a llevar contabilidad en forma organizada de acuerdo al sistema de partida doble y usando Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), según lo refiere el artículo 368 del Código de Comercio Decreto 2-70. En este mismo texto legal, en el artículo 2, se define que son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro cualesquiera actividades que se refieren a la industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios, a la intermediación en la circulación de bienes, a la banca, seguros y fianzas y las actividades auxiliares de las anteriores.

Los PCGA pretenden unificar los criterios de aplicación de la contabilidad para que exista una presentación uniforme de los estados financieros y sean entendibles para todos los usuarios de los mismos.

#### **2.4.2. Normas Internacionales de Contabilidad**

Son un conjunto de estándares creados desde 1973 hasta 2001 por el IASC International Accounting Standards Committee, antecesor del actual IASB International Accounting Standards Board (la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad en español) quien está encargado de revisarlas y modificarlas desde el 2001. Estos estándares establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados.

Son normas contables de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa”. Wikipedia (2014). Normas Internacionales de Contabilidad. Recuperado de [https://es.wikipedi.org/wiki/Normas\\_Internacionales\\_de\\_Contabilidad](https://es.wikipedi.org/wiki/Normas_Internacionales_de_Contabilidad)

“En Guatemala, fue a partir de la publicación de las resoluciones informadas en el Diario de Centro América por la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, del 4 de junio del 2001 y 16 de julio de 2002, el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores adoptó como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). Posteriormente, en junio del 2005 con la creación del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG), organismo que en su momento estuvo a cargo del IGCPA, y actualmente es la entidad Rectora de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría en Guatemala y es la encargada de promover la investigación permanente de las normas y técnicas de contabilidad y auditoría que rigen en el país”. Núñez Dubón y Asociados (2013) Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados –PCGA- o Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF- para la presentación de Estados Financieros en Guatemala. Recuperado de:

[http://www.nunezdubonyasociados.com/sitio/index.php?option=com\\_content&view](http://www.nunezdubonyasociados.com/sitio/index.php?option=com_content&view)

=article&id=327:aplicacion-de-los-principios-de-contabilidad-generalmente-  
aceptados-cga-o-normas- internacionales-de-informacion-financiera-niff-para-la-  
presentacion-de-estados-financieros-en- guatemala&catid=54:noticias&Itemid=55.

### **3. METODOLOGIA**

Para realizar el presente trabajo profesional, fue necesario definir la metodología a utilizar, por tanto, se describen cada uno de los métodos, técnicas y procedimientos del tema investigado. Se debe iniciar partiendo de un análisis de los factores más importantes del sector evaluado. Debe realizarse una especie de diagnóstico de cómo opera este sector, cómo planifica, el tiempo y costo de sus proyectos y cómo los ejecuta. El análisis y diagnóstico de la evaluación se espera se cumpla a través de la experiencia del tema.

Con este resultado más la aplicación de la teoría expuesta en el marco teórico conceptual, los métodos de investigación, los objetivos generales y específicos, así como el uso de técnicas y herramientas, se pretende realizar las recomendaciones necesarias al respecto.

#### **3.1. Definición del problema**

La problemática que enfrentan los contribuyentes que se dedican a la actividad de obra civil, como consecuencia de la reforma realizada a la Ley del Impuesto Sobre la Renta según Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, respecto al registro adecuado de sus ingresos y a la determinación de su renta imponible asociada a una estimación de sus costos y gastos, trae consecuencias de tipo tributario y financiero al no realizarlo como especifica la Ley. La elección del método contable para realizar estos registros debe necesariamente, ser analizada de forma integral respecto a las condiciones comerciales que el contribuyente genera, así como de la aplicación correcta de los métodos de la determinación de costos y gastos que la Ley establece en el artículo 34.

#### **3.2. Delimitación del problema**

##### **3.2.1. Enfoque**

El presente trabajo de graduación tiene un enfoque contable-tributario, respecto al cumplimiento de la normativa legal para evitar riesgos de tipo fiscal y optimizar los

recursos financieros de las empresas de este sector.

### **3.2.2. Unidad de análisis**

La investigación fue realizada a una empresa dedicada a la actividad de obra civil, denominada Constructora Mantenimiento de Caminos, S.A.

### **3.2.3. Período histórico**

Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2019.

### **3.2.4. Ámbito geográfico**

El municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

## **3.3. Objetivos**

### **3.3.1. General**

Establecer la renta imponible de las empresas constructoras de obra civil, considerando la reforma tributaria, con el fin de proporcionar la mejor opción de tributación de acorde a su operación.

### **3.3.2. Específicos**

1. Conocer la mejor opción bajo previo análisis del método de reconocimiento de ingresos y costos, que las empresas de obra civil deben elegir.
2. Precisar el impacto fiscal y financiero que genera la elección de estos métodos, de forma errónea.
3. Evaluar la potencial aplicabilidad de un método adecuado, como herramienta para la optimización de recursos económicos.
4. Presentar propuestas estratégicas para apoyar en la toma de decisión al momento de la determinación del Impuesto Sobre la Renta.
5. Presentar las consecuencias legales que genera el incumplimiento de los requerimientos de la información, tipificado en la Ley de actualización Tributaria.

### **3.4. Metodología**

Para la elaboración del trabajo profesional de graduación se utilizaron los métodos siguientes:

#### **3.4.1. Método Científico en sus tres fases**

- **Indagadora.** Fue utilizado a través de los procesos de recolección de información de fuentes primarias que fue de utilidad y base de la investigación a través de las diferentes técnicas establecidas y, secundarias a través del análisis de la información y de documentos proporcionados, así como las técnicas utilizadas al momento de la recopilación.
- **Demostrativa.** Fue utilizada para demostrar la solución de la problemática establecida, de la unidad objeto de estudio, por lo que convierte parte fundamental del presente trabajo.
- **Expositiva.** Se ha utilizado de manera especial en el capítulo de presentación y discusión de resultados, puesto que es la sección donde se ha cumplido con los objetivos planteados.

#### **3.4.2. Método deductivo**

Dio inicio con la recopilación de información y que ha permitido formular soluciones concluyentes del problema planteado, partiendo de las aseveraciones generales para llegar a las específicas.

##### **3.4.2.1. Método analítico**

Fue utilizado para construir la estructura de temas generales y específicos, además, concatena la relación entre causa, efecto y naturaleza del tema elaborado.

##### **3.4.2.2. Método sintético**

Fue un proceso que ayudo al razonamiento generalizado de la información, partiendo de una forma abstracta para concluir de forma concreta. Para esto fue necesario dividir la información en sus partes más importantes y resumirla, para encontrar una relación en cada una, a través del análisis, la explicación, y fue a

través de este proceso que se planteó la estructura general y de los resultados presentados en el presente trabajo.

### **3.4.3. Técnicas de investigación documental**

Las técnicas utilizadas para la elaboración del presente trabajo fueron necesarias las que se detallan a continuación:

- **Recopilación de información y documentación**

Fue necesario recopilar toda la información necesaria para entender la problemática planteada y poder dar solución a esta. Algunos de estos fueron: libros, leyes vigentes y sus reformas, publicaciones de diferentes estratos sociales, así también planes de gobierno respecto a la actividad de obra civil, sitios y páginas de internet y estudios similares al presente tema.

- **Análisis de los documentos**

Al momento de tener la información contable y financiera de la unidad de análisis, se estudió para asegurarnos que fuera de utilidad y encontrar los aspectos principales de la investigación, además para la información de tipo tributaria, fue necesario determinar su vigencia en el tiempo, y en general se realizó un bosquejo preliminar de los temas.

- **Encuesta**

Constituyo un elemento fundamental para el trabajo, ya que a través de esta se obtuvo la opinión de las personas directamente involucradas en el proceso de creación de la información contable y financiera, entre ellas el contador general, gerente financiero, y el auditor interno mismos que formaron parte de la muestra del estudio. Luego del proceso se determinó que se obtuvieron respuestas que están enfocadas a los objetivos planteados.

### **3.5. Instrumentos**

- **Cuestionario**, para la recolección de información fue necesario interactuar con

el personal clave de contabilidad, con el objetivo de establecer las bases sobre las que fundamentan la determinación de su renta imponible, La información recolectada del trabajo de campo se seleccionó, clasificó, resumió y analizó, de acuerdo con técnicas estadísticas.

- **Consultas electrónicas:** se solicitó información en las diferentes herramientas que ofrece la Administración Tributaria al contribuyente, también se consultó en páginas web, informes institucionales, tesis y documentos relacionados con el tema.
- **Fichas Bibliográficas,** La información bibliográfica de fuentes documentales consultadas. Información importante como: apellidos y nombres del autor, título del documento, editorial y lugar de publicación, y entre otros aspectos que se consideraron importantes.

### 3.6. Resumen del proceso de la investigación

El presente documento fue elaborado bajo dos fases, la primera con la aprobación del plan de investigación correspondiente al período del año 2019, que dio origen a la segunda fase que corresponde a la elaboración del informe del trabajo profesional de graduación, con fecha de entrega en el período 2020.

Para determinar el problema objeto de estudio, fue necesario apoyarse en el método científico en sus tres fases, y a través del método deductivo y analítico se pudo definir la problemática que la empresa sujeta a estudio presentaba, la cual fue determinada a través de la observación y una serie de hallazgos determinados en una revisión de auditoría, luego de aprobado el plan de investigación, con la información contable al cierre del ejercicio fiscal al 31 de diciembre del 2019, se inició el proceso para la elaboración del presente documento.

Por último, fue necesario la recopilación de información y documentación, así como la utilización de instrumentos como el cuestionario que se realizó directamente al personal donde se obtuvo información de primera mano y que ayudo a establecer los hallazgos para formular recomendaciones con el fin de subsanar el problema.

## **4. DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS**

En el presente capítulo se desarrolla la propuesta de análisis para establecer de forma correcta la renta imponible al Impuesto Sobre la Renta, de las empresas constructoras de obra civil, como consecuencia de la investigación de campo.

### **4.1. Investigación de campo.**

Fue necesario obtener información de la empresa sujeta al análisis del tema, para conocer algunos aspectos como: sistema contable, su actividad comercial, cuestiones legales, y respecto a las actualizaciones tributarias. Para lograr esta información se realizó un cuestionario con preguntas formuladas de opción múltiple por lo que la muestra fue con 8 personas en el departamento contable, financiero y de auditoría, las preguntas y respuestas se presentan de forma consolidada a continuación:

#### **1. ¿Bajo que sistema contable opera la información financiera la compañía?**

Respuesta:

La empresa opera bajo el sistema contable de lo devengado.

#### **2. ¿En que momento se emite la factura al cliente por la prestación de servicios?**

Respuesta:

Al momento que el cliente realiza el pago, esto por que al emitirse antes no se tiene el efectivo para el pago del Impuesto al Valor Agregado.

#### **3. ¿Como es la relación comercial con sus clientes, en el sentido del cobro de los servicios prestados?**

Respuesta

El 90% de los servicios son prestados al sector público, y el pago se realiza conforme al grado de avance de la obra, y en algunas ocasiones el pago se demora por varios años. Mientras que para el sector privado el pago es a corto plazo.

**4. ¿El Artículo 34 de la Ley de actualización Tributaria, establece dos métodos para la determinación de los costos y gastos que serán asignados a los ingresos brutos, bajo cual opera la empresa?**

Respuesta:

El 100% de los encuestados, respondieron que aún no están aplicando el procedimiento ahí establecido, y que lo harán a mediano plazo luego de recibir una capacitación al respecto.

**5. ¿Conoce las implicaciones legales al no aplicar los procedimientos que la Ley establece para los registros contables?**

Respuesta:

El 80% de los encuestados respondieron que no conocen de las implicaciones legales, y el 20% afirmaron que sí, pero por la complejidad que representan estos registros aún no los han implementado.

**6. ¿La empresa presenta programación de las obras que tienen en ejecución y las que ya se han liquidado?**

Respuesta:

Comentaron que aún no se realiza por que no se tiene el conocimiento de como hacerlo, además la Administración Tributaria aún no ha creado el medio para poder hacerlo.

El resultado del trabajo de campo que se obtuvo presenta algunas deficiencias de tipo tributario, en consecuencia, se realizará un análisis para poder determinar adecuadamente el método que más les favorezca en la determinación de su renta imponible.

Además, se determinó que el contribuyente no está totalmente preparado para apegarse a los cambios realizados en la Ley, no han logrado aplicar totalmente la reforma, esto por efecto de la complejidad y el costo que se necesita, dando lugar a crear medios que ayuden a facilitar su implementación, para evitar caer en

irregularidades por no presentar información apegada a lo que establecen las normas.

Es importante mencionar que también se consultó sobre la programación de obra y la liquidación de la obra, y se determinó que en ningún momento lo han realizado, debido a que la Administración Tributaria aún no ha creado los medios necesarios para presentar estos informes tal y como quedó regulado en la Ley.

Por último, se determinó que no ha contemplado los riesgos que acarrea el incumplimiento de la información al momento de no ser presentada como lo establece la Ley, por tanto, operan con un riesgo de tipo fiscal, el cual será eliminado al momento que adopten en sus operaciones contables las reformas establecidas en la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012.

#### **4.2. Análisis de la reforma establecida en el Decreto 10-2012 al sector construcción de obra civil.**

La nueva estructura del impuesto sobre la renta constituye un hecho histórico, ya que desde la aprobación del Decreto 26-92 del Congreso de la República, ha sido objeto de modificaciones en al menos 15 ocasiones, volviéndola un cuerpo legal complejo, confuso y distorsionado; situación que se cambia de manera radical con la nueva normativa, cuya característica principal es la simplicidad, además de orientarse a la mejora de la equidad, progresividad y al fomento de la inversión. Es de esta manera como se justificó los cambios a la Ley.

En cuanto a los cambios sustanciales en las actividades lucrativas, que sustituyó al régimen general anterior, se incrementó la tasa impositiva gradualmente del 5% al 6% en 2013 y a 7% a partir de 2014, sobre rentas mayores de Q.30,000 mensuales quedando un importe fijo de Q 1,500. Los contribuyentes que obtengan rentas menores o iguales mantendrán la tasa del 5%. En cuanto al régimen de utilidades sobre actividades lucrativas, que sustituye al régimen optativo anterior, la principal medida de la reforma se concentra en implementar mayores controles sobre los costos y la determinación de utilidades. Adicionalmente, se han reducido las tasas

impositivas de 31% al 28% en 2014 y a 25% a partir de 2015, con la finalidad de fomentar la inversión.

Los cambios específicos al sector construcción en los artículos 34 y 35, la Cámara de Construcción, fue la primera en pronunciarse mediante una acción interpuesta de la siguiente manera: "Se impugnan los artículos 34 y 35 de la Ley de Actualización Tributaria (determinación de renta imponible para constructoras y lotificadoras) ". En donde el Ministerio de Finanzas Publicas se pronunció y el argumento de su improcedencia a esta fue la siguiente:

"En las normas impugnadas se establecen las opciones de métodos para la determinación de la renta imponible de las actividades que realizan empresas constructoras y que desarrollan lotificaciones, lo cual no vulnera principios constitucionales.

Los señalamientos que según medios de comunicación se hacen, son de tipo operativo, susceptibles de ser solventados por medio de interpretación que realice la Administración Tributaria".

Según lo expuesto, se puede observar el desacuerdo que genero la reforma entre el sector público y privado, la acción interpuesta no dio lugar, y actualmente este sector debe cumplir con lo establecido en el Decreto 10-2012.

#### **4.2.1. Interpretación del Artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria para las empresas con actividades de obra civil.**

El cálculo para determinar el pago del Impuesto Sobre la Renta al finalizar cada período se establece en dos modalidades.

1. El contribuyente opera bajo el sistema contable de lo devengado y;
2. Cuando opera bajo el sistema de lo percibido.

#### **Método de lo Devengado**

En la legislación anterior para este método, al momento de la facturación, no importando el avance de la obra este tendría que tributar sobre el total facturado,

sin importar que tuviese costos y gastos para su deducción. Por el contrario, si el pago fue realizado, pero no fue facturado, se registraba como anticipo de clientes constituyendo una obligación pasiva y no figuraba dentro de la renta imponible del contribuyente al momento de elaborar la declaración jurada del impuesto.

En los cambios realizados y establecidos en el Decreto 10-2012, se especifica claramente cómo se debe determinar el costo en relación con los ingresos establecidos como renta bruta, además se divide en dos escenarios, cuando el proyecto se realiza en terreno propio y en propiedad de terceros. En cuanto a los anticipos realizados por clientes y no facturados, tan solo con la existencia de un documento donde las partes contratantes aceptan la ejecución del proyecto, este ya deberá ser considerado como parte de los ingresos brutos.

#### **Ventajas de la Reforma.**

- Procedimiento específico para determinar el costo del período.
- Se puede provisionar costos y gastos en relación con la cantidad de metros u kilómetros facturados, de acorde a la programación de obra.
- El monto por revaluación de los bienes inmuebles se suma al costo que será útil para deducir al Impuesto Sobre la Renta.
- Existe el procedimiento cuando el proyecto se realiza sobre inmuebles propios y sobre terceros.

Se han tomado estos aspectos como ventajas, ya que ayudan de una forma más clara para la determinación de la renta imponible, y en la Ley anterior no lo establecía. Se presenta un ejemplo para determinar el efecto:

**Tabla 1**  
**Comparativo de la Ley Reformada Vrs la anterior**  
**Procedimiento de Costo**

Descripción	Decreto 10-2012	Decreto 26-92
Ingresos 10% del proyecto	10,000	10,000
Costos del Proyecto 100% proyectado Q 70,000.00		
Costos y Gastos Estimados 10%	7,000	-
Margen Bruto	3,000	10,000
(-) Gastos de Operación	1,000	1,000
Base Imponible	2,000	9,000
ISR por pagar 25%	500	2,250
<b>Diferencia, consecuencia del efecto entre ambas bases</b>		<b>1,750</b>

Fuente: montos hipotéticos, presentados para análisis del caso.

El efecto es claro y bajo este escenario, favorece al contribuyente al momento del pago del Impuesto Sobre la Renta. En cuanto a los ingresos que no eran facturados se registraban de la manera siguiente:

**Tabla 2**  
**Comparativo de la Ley Reformada Vrs la anterior**  
**Anticipos de Clientes**

	Decreto 10-2012	Decreto 26-92
Ingresos 10% del proyecto	10,000	-
Costos del Proyecto 100% proyectado Q 70,000.00		
Costos y Gastos Estimados 10%	7,000	-
Margen Bruto	3,000	-
(-) Gastos de Operación	1,000	1,000
Base Imponible	2,000	- 1,000
ISR por pagar 25%	500	-
<b>Ingresos se registran como una obligación pasiva</b>		<b>10,000</b>

Fuente: montos hipotéticos, presentados para análisis del caso.

Respecto al ejemplo anterior se puede visualizar que los ingresos que únicamente se registraban como un anticipo en el pasivo de las empresas, en la reforma establece que deberá formar parte de sus ingresos brutos.

Para la determinación de los costos se presenta el siguiente ejemplo:

**Tabla 3**  
**Comparativo de la Ley Reformada Vrs la anterior**  
**Determinación de Costos según programación de obra**

	<b>Decreto 10-2012</b>	<b>Decreto 26-92</b>
<b>Opción a) cuando el Inmueble es propio</b>		
Costo del Inmueble	25,000	<i>No definido</i>
Revaluación de Inmueble	6,000	
Costos y Gastos de construcción	39,000	
Total Costos y Gastos	70,000	
Total Metros cuadrados de la obra	28	
Costo por metro cuadrado	2,500	
<b>Opción b) cuando el Inmueble es de terceros</b>		
Costo del Inmueble	-	<i>No definido</i>
Revaluación de Inmueble	-	
Costos y Gastos de construcción	39,000	
Total Costos y Gastos	39,000	
Total Metros cuadrados de la obra	28	
Costo por metro cuadrado	1,393	

Fuente: montos hipotéticos, presentados para análisis del caso.

Es notable la diferencia, por lo que las empresas constructoras deberán realizar el cálculo de sus costos tal y como lo ha establecido la nueva reforma del Impuesto Sobre la Renta, de no hacerlo puede traer consecuencias fiscales y financieras.

#### **Recomendaciones:**

1. Para tener derecho a la estimación de costos y gastos, se deben de cumplir con algunos requisitos, como tener a disposición de la administración tributaria, el balance general, estado de resultados, estado de flujo de efectivo, además, deberá enviar conforme los medios que establezca la Administración Tributaria, juntamente con la declaración anual, la programación de obra al iniciar un proyecto. En el período de liquidación final de dicho proyecto, deberá enviar conforme los medios que establezca la Administración Tributaria, juntamente

con la declaración anual correspondiente, la integración final de los costos y gastos del proyecto.

2. Contemplar como ingresos brutos inclusive aquellos anticipos que por motivos externos no hayan sido facturados, con el fin de no tener contingencias de tipo fiscal, ya que, en una eventual revisión de la Superintendencia de Administración Tributaria, podría formular ajustes del monto no contemplado como parte de sus ingresos brutos, por lo que traería efectos negativos para el contribuyente.
3. En cuanto a la determinación de costos, el departamento contable, debe trabajar conjuntamente con el área de ingeniería para determinar el total de costos proyectados de la obra, esto porque al momento de estimar costos de forma parcial en relación a los ingresos facturados, en caso de hacerlo por un monto mayor o menor a lo que realmente se trabaja en campo, el efecto positivo o negativo será en la liquidación final del proyecto, y de no hacerlo de forma correcta podría afectar considerablemente el flujo de la empresa o tener un monto alto de pago en exceso de ISR.

### **Sistema contable de lo percibido**

Los ingresos que se reconocen en esta modalidad, corresponde a lo efectivamente cobrado, y el efecto causado respecto a la reforma establecida en el Decreto 10-2012, es el poder reconocer un costo estimado tal para los ingresos que se facturan de la misma forma como se ha explicado en las tablas presentadas en el método de lo devengado, con la gran ventaja que en este método, no se registran los ingresos sin antes recibir el pago del cliente, beneficiando de gran manera al contribuyente al momento del pago de los impuestos.

### **Recomendaciones:**

1. Este método contable es ideal para las empresas que su relación comercial con el cliente en cuanto al cobro del servicio es a mediano y largo plazo, esto porque el reconocimiento de ingresos para efectos del impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado no da, si no existe la factura del servicio, por tanto,

no tendrá una salida de efectivo sin antes haber tenido un ingreso. Contrario al método de lo devengado. Ejemplo:

**Tabla 4**  
***Comparativo del Método de lo percibido y el de lo devengado***

	<b>Método de lo devengado</b>	<b>Método de lo percibido</b>
Ingresos no facturados		
Establecido bajo contrato de compra venta	10,000	-
Costos del Proyecto	6,000	6,000
Margen Bruto	4,000	-
(-) Gastos de Operación	1,500	1,000
Base Imponible	2,500	- 1,000
ISR por pagar 25%	625	-
Impuesto al Valor Agregado	1,200	-
<b>Total Impuesto por pagar</b>	<b>1,825</b>	<b>-</b>
Los costos se reconocen en cuenta de Activo del Balance General		6,000

Fuente: montos hipotéticos, presentados para análisis del caso.

2. Luego de haber evaluado ambos métodos y la operación comercial de la empresa como unidad de análisis para el presente trabajo de graduación, se sugiere al contribuyente Mantenimiento de Caminos, S.A., que haga el cambio de su sistema contable de lo devengado por el de lo percibido, esto dada la operación comercial con sus clientes, ya que han indicado que ellos no facturan sin haber recibido el pago del cliente, por tanto, están trabajando administrativamente con el método de lo percibido, sin embargo, según su registro tributario unificado, están inscritos bajo el método de lo devengado, y en caso de una revisión eventual de la Administración Tributaria podría generar consecuencias de tipo fiscal.

Como se observa, para ambos sistemas, la reforma establecida concede estimar costos y gastos para determinar la renta imponible, siempre y cuando se cumplan con los requisitos establecidos en Ley, sin embargo, en la actualidad las empresas en su mayoría no utilizan este beneficio, por tanto, el pago de los impuestos se

eleva. Se ve un claro ejemplo en nuestra unidad de análisis que en las respuestas del cuestionario indicaron que a la fecha no se ha cumplido con lo que establece la Ley, generando así riesgos de tipo fiscal.

En ambos métodos, al momento de concluir la obra, deberá de realizar una liquidación en cuanto a los ingresos, costos y gastos, con el fin de determinar ajustes al momento de presentar la información real de la obra ejecutada.

#### **4.3. Análisis Financieros del efecto de la base de cálculo del Decreto 26-92, y 10-2012.**

La información contable que se presenta corresponde a la empresa Mantenimiento en Caminos, S.A., y se presentan los hallazgos determinados, respecto al tema evaluado.

##### **Área de Balance**

##### **Hallazgo 1. Anticipos de clientes**

Se determinó que, al 31 de diciembre del 2019, existe un monto de Q. 8,150,000.00 que corresponde al Proyecto Ca-3 OR. Kilómetro 124, Gualán Zacapa, pendiente de facturar. La administración ha comentado que no se facturó, porque de hacerlo le representa pago del impuesto sobre la renta por el 100% debido a que están iniciando con el proyecto y aún no tienen costos y gastos para poder deducir.

##### **Recomendación**

El monto dejado de facturar conlleva un impuesto de Q 873,214, de Impuesto al Valor Agregado -IVA-, y de Q 1,819,197 de Impuesto Sobre la Renta -ISR-, dando un total de Q. 2,692,411 que se dejó de pagar a la Administración Tributaria más el 1% de Impuesto de Solidaridad que se deberá de pagar para el ejercicio contable del 2020, por tanto, se convierte en una contingencia fiscal para la empresa y de un riesgo valorado como alto. Los artículos de referencia para el caso: Artículo 34, 36 y 52 de la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 y Artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92.

Considerando los artículos anteriores, la empresa debió emitir la factura correspondiente y estimar sus costos y gastos para no tener que pagar ISR sobre el 100% de los ingresos, en cuanto al IVA por tratarse de un impuesto traslativo, no deberá perjudicar el flujo de la compañía.

### **Área de Balance**

#### **Hallazgo 2. Cuentas por Cobrar**

Se determinó un monto de Q 16,000,000, que corresponde a un proyecto ejecutado con el Estado que corresponde al año 2018 y que a la fecha está pendiente de cobro. Se solicitó la factura correspondiente y fue proporcionada.

Para este caso se observa que el cliente desembolsó en ese período Q 1,071,429 en concepto de IVA y de Q 669,643 de ISR luego de deducir sus costos y gastos.

#### **Recomendación**

Por el tipo de negociaciones que la empresa Mantenimiento de Caminos, S.A., tiene con sus clientes se sugiere cambiar del método contable de lo devengado a lo percibido, esto provocará pagar impuestos cuando ingres a los bancos de la compañía y no antes. Para este caso no existe riesgo fiscal, pero si afecta en su flujo de efectivo que corresponde a capital de trabajo, por tanto, se debe tomar decisiones al respecto para optimizar los recursos financieros de la empresa.

En virtud a lo expuesto, se ha determinado que la nueva base de cálculo tipificada en el artículo 34 de la Ley y artículo 25 de su reglamento, ha sido de utilidad al contribuyente para determinar de mejor forma la renta imponible del Impuesto Sobre la Renta, creando ventajas sustanciales en comparación a la Ley anterior, por tanto, se recomienda a las empresas de este sector, cumplir con los requisitos necesarios y adoptar este método con la finalidad de cumplir con los aspectos legales tributarios y optimizar sus recursos de flujo de efectivo, que le serán de utilidad para cubrir otras obligaciones pasivas.

Para el cambio del método contable de lo devengado a lo percibido, deberá

realizarlo como indica el Artículo 36 del reglamento 213-2013 el cual indica lo siguiente:

**Artículo 36. Cambio de sistema de lo devengado al de lo percibido o viceversa.**

Para que la Administración Tributaria autorice un cambio del sistema de contabilidad de lo devengado al de lo percibido o viceversa, conforme al artículo 52 de la Ley, el contribuyente deberá solicitarlo por escrito, adjuntado la información siguiente:

1. La actividad económica principal a que se dedica.
2. Si el inventario es necesario para determinar la renta neta de la actividad económica antes indicada.
3. La razón por la cual solicita el cambio del sistema contable.
4. Los ajustes que se harán para reflejar en la contabilidad el cambio de sistema, detallando las partidas contables que se consignarán y sus efectos fiscales.

La Administración Tributaria, previo a resolver, verificará la información indicada en los numerales anteriores y podrá requerir cualquier otra que sea necesaria. La resolución de autorización correspondiente regirá a partir del periodo de liquidación definitiva anual inmediato siguiente a aquel en que se autorice el cambio.

La Administración Tributaria deberá resolver respecto del cambio del sistema contable solicitado, dentro del plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha de recepción de la solicitud.

El mismo procedimiento y requisitos serán observados por los contribuyentes que se dediquen a las actividades de la construcción y similares, cuando soliciten autorización para realizar cambio de método contable, conforme lo establecido en el artículo 34 de la Ley.

#### **1.4. Consecuencia de no presentar información contable según regulaciones de Ley.**

En la presente sección se pretende abordar el tema de cumplimiento legal y las causas que conlleva el incumplimiento, con la finalidad de reducir riesgos de tipo tributario y de impacto financiero, para las empresas constructoras con actividad de obra civil.

El código de comercio Decreto 2-70, en su artículo 368, regula los registros contables e indispensables que los comerciantes deberán cumplir haciendo referencia a la partida doble y a los principios de contabilidad generalmente aceptados, y hace referencia al cumplimiento de los procedimientos de otras Leyes específicas

En este caso la Ley específica corresponde a las regulaciones establecidas por el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, por tanto, se deberá cumplir con cada aspecto solicitado por esta Ley para los registros contables, de no hacerlo, el Código Tributario Decreto Número 6-91, se encargará de establecer los recargos correspondientes por multas moras e intereses, algunos artículos sobre el caso:

**\*ARTICULO 69. Concepto.** Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.

**\*ARTICULO 94. Infracciones a los deberes formales.** Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en este Código y en otras leyes tributarias.

(...)

**5** Llevar los libros y registros contables, en forma distinta a la que obliga el Código de Comercio y las leyes tributarlas específicas.

**SANCIÓN:** Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00) cada vez que se fiscalice y se establezca la infracción.

**13** La no presentación ante la Administración Tributaria de los informes establecidos en las leyes tributarias.

**SANCIÓN:** Una multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00) la primera vez; de diez mil Quetzales (Q.10,000.00) la segunda vez y en caso de incumplir más de dos veces se aplicará multa de diez mil Quetzales (Q.10,000.00) más el equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, durante el último mes en el cual declaró ingresos. Esta sanción será aplicada, por cada vez que incumpla con su obligación.

### **Recomendación**

Para determinar los ingresos, costos y gastos, debe tomarse como base los artículos 52 y 34 de la Ley de Actualización Tributaria, para no caer en contingencias fiscales que afecte la actividad comercial de las empresas y traiga como efecto salidas de efectivo.

### **1.5. Análisis de Elección del método adecuado para establecer la Renta Imponible al Impuesto Sobre la Renta de las empresas constructoras de Obra Civil.**

Según lo expuesto en el presente trabajo, las empresas constructoras de obra civil se caracterizan por la elaboración de proyectos en la red vial, tanto de nueva infraestructura como de mantenimiento.

Un alto porcentaje del servicio prestado lo realizan al Estado de Guatemala, a través del Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda y sus dependencias. En la investigación de campo se determinó que el tiempo que el gobierno se lleva para el pago de los proyectos ejecutados, en algunas ocasiones se realiza a mediano y largo plazo, otras veces de forma inmediata o por el grado de avance de la obra. Lo mismo sucede en el sector privado, por lo que es vital

establecer la forma correcta en que estas empresas deben establecer su Renta Imponible, de tal forma que no les afecte el pago de impuestos por la forma cobro que tienen.

Tomando en consideración los aspectos anteriores, y ante el estudio de los métodos contables que se han mencionado, que corresponde al de lo devengado y percibido, vale la pena mencionar que en ambos métodos la Ley permite estimar costos que podrán deducir de manera proporcional a los ingresos.

¿Pero cómo se elige el adecuado?

Antes de inscribirse a cualquiera de los métodos, se debe evaluar la situación de la empresa mediante el análisis de los aspectos siguientes:

1. Diagnóstico de la relación comercial con el cliente, en el sentido del tiempo de cobro.
2. Elegir una de las opciones establecidas en la Ley para determinar el costo, indicado en el artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 y artículo 25 de su reglamento. Es importante que este proceso se realice adecuadamente, ya que constituye la base para determinar la renta imponible sobre la que se pagará el impuesto sobre la renta.
3. Si el pago es de forma inmediata y se están registrando los costos de forma adecuada, ambos métodos son idóneos, sin embargo, si alguno de estos dos procesos no se cumple, es posible que no se tengan los resultados deseados.
4. Se sugiere realizar el análisis en cada cierre contable, esto porque las condiciones del negocio pueden cambiar de un ejercicio contable a otro, por tanto, el análisis es flexible y la Ley permite realizar el cambio con previa autorización de la Administración Tributaria.
5. Para el análisis completo, se debe tomar en cuenta la información de las tablas presentadas en este capítulo.

A continuación, se presenta las ventajas y desventajas de los métodos contables

de lo devengado y lo percibido, tomando en cuenta la reforma para el registro de ingresos, costos y gastos, con el propósito de una mejor comprensibilidad y aplicabilidad:

<b>Tabla 5</b>	
<b><i>Ventajas y Desventajas de los métodos contables establecidos en el artículo 52 de la LAT</i></b>	
<b>Método de lo Devengado</b>	<b>Método de lo Percibido</b>
<b>Ventajas</b>	
Al momento de facturar un anticipo sin tener costos acumulados para deducir, se pueden estimar costos y gastos, para establecer la renta imponible.	La factura de venta no es emitida, si no se hace efectivo el cobro, por tanto, no existe pago de impuestos
Aun cuando no se haya ejecutado el proyecto, este puede ser facturado, y el resultado del ejercicio puede causar efecto positivo en los Estados Financieros de la empresa.	Los impuestos se pagan sin financiamiento, esto se logra por la modalidad del método.
Al tener emitido el documento de crédito (factura), puede ser utilizado como medio para ejecutar el derecho de cobro.	Al momento de facturar un anticipo sin tener costos acumulados para deducir, se puede estimar costos y gastos, para establecer la renta imponible.
<b>Desventajas</b>	
Al momento de formalizar la venta con un contrato de compraventa o factura, necesariamente se deben de pagar los impuestos afectos, aunque el cliente no haya cancelado el servicio.	No permite reconocer los ingresos en el Estado de Resultado si no existe el pago.

<b>Tabla 5</b>	
<b><i>Ventajas y Desventajas de los métodos contables establecidos en el artículo 52 de la LAT</i></b>	
<b>Método de lo Devengado</b>	<b>Método de lo Percibido</b>
<b>Desventajas</b>	
Para el pago de impuestos si el cliente no ha pagado el servicio, se debe buscar financiamiento para cumplir con la obligación tributaria.	No permite reconocer los ingresos en el Estado de Resultado si no existe el pago.
Si el cliente realiza el pago a largo plazo, el costo de financiamiento por el pago de impuestos puede ser lesivo para el negocio.	Si el cliente realiza el pago a largo plazo, el costo de financiamiento por la ejecución del proyecto puede aumentar considerablemente el costo de financiamiento
Si el cliente realiza el pago a largo plazo, el costo de financiamiento por la ejecución del proyecto puede aumentar considerablemente el costo de financiamiento	Al no contar con el documento de crédito (factura), en los registros contables, no figura en la cartera de clientes, limitando así el derecho exigible.

Los requisitos que el contribuyente debe cumplir al decidir cambiar el método contable se encuentran regulados en el artículo 36 del Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, reglamento del Decreto 10-212 de la LAT, se presenta así:

“Artículo 36. Cambio de sistema de lo devengado al de lo percibido o viceversa. Para que la Administración Tributaria autorice un cambio del sistema de contabilidad de lo devengado al de lo percibido o viceversa, conforme al artículo 52 de la Ley, el contribuyente deberá solicitarlo por escrito, adjuntado la información siguiente:

1. La actividad económica principal a que se dedica.
2. Si el inventario es necesario para determinar la renta neta de la actividad económica antes indicada.
3. La razón por la cual solicita el cambio del sistema contable.

4. Los ajustes que se harán para reflejar en la contabilidad el cambio de sistema, detallando las partidas contables que se consignarán y sus efectos fiscales.

La Administración Tributaria, previo a resolver, verificará la información indicada en los numerales anteriores y podrá requerir cualquier otra que sea necesaria. La resolución de autorización correspondiente regirá a partir del periodo de liquidación definitiva anual inmediato siguiente a aquel en que se autorice el cambio.

La Administración Tributaria deberá resolver respecto del cambio del sistema contable solicitado, dentro del plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha de recepción de la solicitud.

El mismo procedimiento y requisitos serán observados por los contribuyentes que se dediquen a las actividades de la construcción y similares, cuando soliciten autorización para realizar cambio de método contable, conforme lo establecido en el artículo 34 de la Ley.

## CONCLUSIONES

1. La presente tesis ha permitido analizar que las empresas constructoras con actividad de obra civil no han aplicado de forma correcta el método contable de lo devengado y lo percibido. Al no contar con un análisis previo de sus operaciones contables y comerciales, no es posible la aplicación del método de forma adecuada, la consecuencia acarrea incumplimientos tributarios respecto a la presentación de la información contable y pago elevado de impuestos.
2. Luego del análisis de la información se ha determinado que, para la unidad de análisis investigada, el método idóneo para el registro de sus operaciones contables y financieras corresponde al Método Contable de lo percibido, bajo este método podrá optimizar la carga tributaria y cumplir con aspectos formales que la ley solicita.
3. Los costos y gastos para la actividad de obra civil, parte de una proyección de costos totales de la obra a ejecutar, cuando se realiza una venta se podrá estimar el costo en proporción a los metros cuadrados que se han facturado, además se debe enviar a la Administración Tributaria estos informes para cumplir con requerimientos legales, se determinó que no se está cumpliendo con estos procedimientos, generando contingencias fiscales para las empresas.
4. Se ha establecido que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a lo largo del tiempo ha sufrido varios cambios sustanciales y de forma, y esto ha generado una problemática en las operaciones contables de las empresas, creando incertidumbre en los nuevos procedimientos, además, no se realizan capacitaciones constantes por parte de la Administración Tributaria de los cambios realizados, y esto provoca desactualización de conocimiento en los contribuyentes.

## RECOMENDACIONES

1. Al elegir unos de los métodos establecidos en el Artículo 52 de la Ley de Actualización Tributaria, debe analizarse las características de los contratos de obra que se desarrollan, ya que la norma establece que una vez seleccionado alguno de los sistemas propuestos, el mismo debe ser aplicado a todos los contratos en desarrollo, por tanto, si no se evalúa de forma correcta, le traerá consecuencias negativas a la operación de la empresa, en cuanto al pago de impuestos.
2. Cuando se determine que las condiciones de cobro de los servicios son a mediano y largo plazo, el método contable que mejor se adapta a estas circunstancias es el de lo percibido, su aplicación evitará el pago de impuestos sin haber ingresado efectivo a los bancos de las compañías.
3. Es indispensable cumplir con todos los pasos que la Ley establece en el artículo 34 y artículo 25 de su reglamento, para el registro de costos y gastos, la aplicación correcta de este proceso y del análisis que se haga del método contable, se obtendrán resultados positivos o negativos en el manejo de la carga tributaria de la compañía. Por tanto, es indispensable enfocarse en estos aspectos para que la gestión contable sea eficiente.
4. A empresarios, fortalecer de información en el departamento de contabilidad y promulgar las capacitaciones constantes.
5. A contadores, auditores y profesionales en general, a seguir profundizando en el presente tema, se considera que el análisis para elegir el método adecuado depende de las condiciones de cada empresa, por tanto, no es una regla general, y el estudio puede continuar en otras empresas del territorio guatemalteco.

## BIBLIOGRAFÍA

Acuerdo Gubernativo Número 213-2013, Reglamento del Impuesto Sobre la Renta, del decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.

Alvarado, J. y López, O. (2012). Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Guatemala, Guatemala: Serviprensa, S.A.

Asociación Bancaria de Guatemala (2013). Sector Construcción. Guatemala, Guatemala: Autor.

Congreso de la República de Guatemala - Código Tributario (y sus reformas vigentes) - Decreto Número 6-91- Guatemala - 2007 - 92 páginas.

Congreso de la República de Guatemala - Ley de Actualización Tributaria - Decreto número 10-2012 - Guatemala - 2012 - Versión digital

Congreso de la República de Guatemala - Ley del Impuesto al Valor Agregado (y sus reformas vigentes) - Decreto Número 27-92- Guatemala - 2007 - 70 páginas

Congreso de la República de Guatemala - Ley del Impuesto de Solidaridad - Decreto Número 73-2008- Guatemala - 2008

Congreso de la República de Guatemala. Decreto No. 57-92 Ley de Contrataciones del Estado

Congreso de la República de Guatemala - Código de comercio de Guatemala (y sus reformas vigentes) - Decreto Número 2-70 - Guatemala-2002- 202 páginas

Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 19-2013

Cultura Tributaria, El ABC de los impuestos, (2015), Guatemala. De la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.

Diputados de la Asamblea Nacional Constituyente -Constitución Política de la República de Guatemala-. Guatemala 31 de mayo de 1985.

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI) (2018). El ABC de la política fiscal: ¿Qué es Gasto Social?. Guatemala Centroamérica. Producción Editorial Icefi

Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para Optar al Grado Académico de Maestro en Artes”, aprobado por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018

Linares López, Luis F.; Hidalgo R., E. Ruben; Diccionario Municipal de Guatemala (2009). Fundación Konrad Adenauer. Guatemala

## E-GRAFIA

Construir América Central y el Caribe. (2018). Como avanza Guatemala en la construcción de carreteras. Recuperado de: <https://revistaconstruir.com/como-avanza-guatemala-en-la-construccion-de-carreteras/>

Central América. (2020). Licitación obras viales en Guatemala. Recuperado: [https://www.centralamericadata.com/es/search?q1=content\\_es\\_le:%22construcci%C3%B3n+carretera%22&q2=mattersInCountry\\_es\\_le:%22Guatemala%22](https://www.centralamericadata.com/es/search?q1=content_es_le:%22construcci%C3%B3n+carretera%22&q2=mattersInCountry_es_le:%22Guatemala%22)

Deguate (2019). Construcción y Vivienda. Guatemala. Recuperado de <https://www.deguate.com.gt/guatemala/construccion-y-vivienda/constructoras.php>.

Julia Pérez Porto y Ana Gardey. (2011). Definición de obra civil. Recuperado de <https://definicion.de/obra-civil/>.

Wikipedia (2011). Construcción Civil. Recuperado de [https://es.wikipedia.org/wiki/Construcci%C3%B3n\\_civil](https://es.wikipedia.org/wiki/Construcci%C3%B3n_civil)

Servicios de Impuestos Internos (s.f.). Diccionario básico tributario contable.  
Recuperado de: [http://www.sii.cl/diccionario\\_tributario/dicc\\_d.htm](http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_d.htm)

Universidad Técnica de Ambato. Ingresos, costos, contratos de construcción,  
imparto tributario, constructora pladeco. Recuperado de:  
<https://repositorio.uta.edu.ec/jspui/handle/123456789/27589>

## ANEXOS

A continuación, se presentan los estados financieros al 31 de diciembre de 2019, de la empresa Mantenimiento de Caminos, Sociedad Anónima, que fueron sujetos a revisión del presente trabajo profesional de graduación.

**MANTENIMIENTO DE CAMINOS, SOCIEDAD ANÓNIMA**  
**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA**  
**CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES**  
**SALDOS AL 31/Dic/2019**

CUENTA	DESCRIPCION	SALDO ACUMULADO
<b>1</b>	<b>Activo</b>	<b>43,799,124.47</b>
<b>11</b>	<b>Activo Corriente</b>	<b>38,276,943.09</b>
<b>1101</b>	<b>Caja</b>	<b>19,104.00</b>
110102	Caja Chicas	19,104.00
<b>1102</b>	<b>Bancos</b>	<b>3,715,316.71</b>
110202	Banco de Desarrollo Rural	64,382.34
110204	Banco Industrial	3,633,789.82
110207	Banco Internacional	16,765.39
110208	Banco Internacional	49.25
110209	Banco Internacional	329.91
<b>1103</b>	<b>Cuentas por Cobrar</b>	<b>17,214,217.81</b>
110302	Caminos (CIV)	16,000,000.00
110303	Sector Privado	1,214,217.81
<b>1104</b>	<b>Otras Cuentas por Cobrar</b>	<b>1,210,245.63</b>
110402	Cuentas por Liquidar	1,496.32
110406	Anticipo a Proveedores	0.00
110409	Por cobrar a empleados	185,849.31
110413	Importaciones en Transito	1,022,900.00
<b>1105</b>	<b>Impuestos por cobrar</b>	<b>4,858.40</b>
110505	Retenciones ISR por Cobrar Empleados	4,858.40
<b>1106</b>	<b>Cuentas por Cobrar Relacionadas</b>	<b>9,821,952.84</b>
110604	La ponderosa, S.A.	9,821,952.84

**MANTENIMIENTO DE CAMINOS, SOCIEDAD ANÓNIMA**  
**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA**  
**CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES**  
**SALDOS AL 31/Dic/2019**

CUENTA	DESCRIPCION	SALDO ACUMULADO
<b>1110</b>	<b>INVENTARIO DE MATERIA PRIMA</b>	<b>63,647.32</b>
<b>111001</b>	<b>Inventario de Líquidos</b>	<b>63,647.32</b>
11100105	AS-500 Aditivo	63,647.32
<b>1111</b>	<b>Costo Proyectos en Ejecución</b>	<b>6,227,600.38</b>
<b>111101</b>	<b>Mezcla asfáltica en Caliente</b>	<b>236,266.16</b>
11110101	Mezcla Asfáltica en Caliente	236,266.16
<b>111102</b>	<b>Colocación</b>	<b>2,347,690.33</b>
11110201	Materiales y Suministros	640,496.68
11110202	Mano de Obra Directa e Indirecta	1,373,750.20
11110203	Combustibles y Lubricantes	170,101.69
11110204	Impuesto a la Distribución de Petróleo	13,506.12
11110205	Emulsión Asfáltica	10,395.63
11110206	Honorarios y Servicios Técnicos	139,440.01
<b>111103</b>	<b>Señalización</b>	<b>18,016.03</b>
11110301	Señalización	18,016.03
<b>111104</b>	<b>Costos Indirectos de Ejecución</b>	<b>3,625,627.86</b>
11110401	Costos Indirectos de Ejecución	2,066,164.21
11110402	Depreciación	1,559,463.65
<b>12</b>	<b>Activo No Corriente</b>	<b>5,522,181.38</b>
<b>1201</b>	<b>Propiedad, Planta y Equipó</b>	<b>27,488,482.79</b>
120101	Vehículos	3,149,326.03
120102	Mobiliario y Equipo	56,793.96
120103	Maquinaria y Equipo	23,510,249.32
120104	Equipo de Computo	148,496.63
120105	Equipo de Topografía	16,175.38
120106	Edificios	600,000.00
120107	Herramientas	7,441.47
<b>1202</b>	<b>Depreciaciones Acumuladas</b>	<b>-21,966,301.41</b>
120201	Dep. Acum. de Vehículos	-2,298,331.74
120202	Dep. Acum. de Mobiliario y Equipo	-42,434.11
120203	Dep. Acum. de Maquinaria y Equipo	-19,411,883.87
120204	Dep. Acum. de Equipo de Computo	-142,348.30
120205	Dep. Acum. Equipo de Topografía	-7,009.34
120207	Dep. Acum. Herramientas	-127.38
120208	Dep. Acum. Edificios	-64,166.67

**MANTENIMIENTO DE CAMINOS, SOCIEDAD ANÓNIMA**  
**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA**  
**CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES**  
**SALDOS AL 31/Dic/2019**

CUENTA	DESCRIPCION	SALDO ACUMULADO
<b>2</b>	<b>Pasivo</b>	<b>17,488,785.28</b>
<b>21</b>	<b>Pasivo Corriente</b>	<b>17,488,785.28</b>
<b>2101</b>	<b>Proveedores</b>	<b>7,533,166.55</b>
210101	Proveedores Locales	7,533,166.55
<b>2102</b>	<b>Otras Cuentas por pagar</b>	<b>8,488,847.82</b>
210202	Tarjeta de Credito Interbanco	5,658.07
210206	Anticipo a Clientes	8,150,000.00
210207	Cuentas por Pagar	316,351.99
210209	Préstamo BANTRAB por Pagar	7,780.67
210210	Cuentas por Liquidar por Pagar	9,057.09
<b>2103</b>	<b>Impuestos por pagar</b>	<b>387,786.79</b>
210301	IVA por Pagar	47,930.00
210302	ISR por Pagar	322,469.16
210304	Retenciones ISR por Pagar	5,151.32
210305	Cuota Patronal IGSS por Pagar	4,523.84
210306	Cuota Laboral IGSS por Pagar	1,724.58
210307	Retenciones ISR de capital por pagar	521.87
210309	ISR de Factura Especial por Pagar	1,607.66
210310	IVA de Factura Especial por Pagar	3,858.36
<b>2104</b>	<b>Prestaciones Laborales por pagar</b>	<b>38,014.61</b>
210401	Bono 14 por pagar	9,813.71
210402	Aguinaldo por pagar	0.00
210403	Indemnizacion por pagar	28,200.90
<b>2105</b>	<b>Cuentas por pagar Relacionadas</b>	<b>1,040,969.51</b>
210504	Constructora Guatemalteca, S.A.	127,150.13
210506	Inmobiliaria Central	834,785.79
210508	Productora de Asfalto, S.A.	79,033.59

**MANTENIMIENTO DE CAMINOS, SOCIEDAD ANÓNIMA**  
**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA**  
**CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES**  
**SALDOS AL 31/Dic/2019**

CUENTA	DESCRIPCION	SALDO ACUMULADO
	<b>3 Capital</b>	<b>26,310,339.19</b>
	<b>31 Capital Social</b>	<b>21,258,693.69</b>
	<b>3101 Capital Autorizado, Suscrito y Pagado</b>	<b>21,258,693.69</b>
310101	Capital Autorizado	32,500,000.00
310102	Acciones No suscritas	-11,241,306.31
	<b>32 Reserva Legal</b>	<b>358,026.77</b>
	<b>3201 Reserva Legal</b>	<b>358,026.77</b>
320101	Reserva Legal 5%	358,026.77
	<b>33 Resultados Acumulados</b>	<b>1,316,244.55</b>
3301	Resultados Acumulados	6,907,956.41
3302	Perdidas Acumuladas	-5,591,711.86
	<b>34 Resultado del Periodo</b>	<b>1,332,100.72</b>
3401	Resultado del Periodo	1,984,276.33
3402	Resultado del Periodo	-652,175.61
	<b>35 Perdidas y Ganacias de Capital</b>	<b>2,045,273.46</b>
	<b>3502 Ganancias</b>	<b>2,045,273.46</b>
350201	Ganancia en Venta de Activos	2,045,273.46
	<b>Total Pasivo + Capital</b>	<b>43,799,124.47</b>
	<b>Total Activo</b>	<b>43,799,124.47</b>

**MANTENIMIENTO DE CAMINOS, SOCIEDAD ANÓNIMA**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
**CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES**  
**SALDOS AL 31/Dic/2019**

<b>CUENTA DESCRIPCION</b>	<b>SALDO ACUMULADO</b>
<b>4 Ingresos</b>	<b>13,091,795.91</b>
<b>41 Ventas</b>	<b>121,354.77</b>
<b>4102 OTROS PRODUCTOS</b>	<b>121,354.77</b>
410201 Bitumen AC 30	121,354.77
<b>42 Servicios</b>	<b>12,970,441.14</b>
<b>4201 Servicios</b>	<b>12,970,441.14</b>
420101 Servicios de Obra Civil	12,026,374.18
420102 Arrendamiento	944,066.96
<b>5 Costo</b>	<b>7,542,587.48</b>
<b>51 Costo de Venta</b>	<b>924,481.92</b>
<b>5101 Costo de Venta</b>	<b>810,050.02</b>
510115 Sueldos y Salarios	484,584.12
510116 Bonificación Decreto 37-2001	142,971.39
510117 Bono 14	40,365.90
510118 Aguinaldo	40,365.90
510120 Cuota Patronal Igss	61,396.81
510121 Indemnización	40,365.90
<b>5102 Costo de Arrendamiento</b>	<b>114,431.90</b>
510201 Arrendamiento Maquinaria	114,431.90
<b>52 Costo de Ventas Otros Productos</b>	<b>121,354.77</b>
<b>5201 Otros Productos</b>	<b>121,354.77</b>
520101 Bitumen AC 30	121,354.77
<b>53 EJECUCIÓN DE PROYECTOS</b>	<b>6,496,750.79</b>
<b>5301 Mezcla Asfáltica En Caliente</b>	<b>4,132,922.45</b>
530101 Mezcla Asfáltica En Caliente	4,132,922.45
<b>5302 COLOCACIÓN</b>	<b>1,277,469.69</b>
530201 Materiales Y Suministros	29,693.75
530202 Mano de Obra Directa e Indirecta	687,422.85
530203 Combustibles y Lubricantes	285,237.78
530204 Impuesto a la Distribución de Petroleo	15,778.59
530205 Emulsión Asfáltica	181,847.32
530206 Honorarios y Servicios Técnicos	77,489.40

**MANTENIMIENTO DE CAMINOS, SOCIEDAD ANÓNIMA**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
**CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES**  
**SALDOS AL 31/Dic/2019**

<b>CUENTA DESCRIPCION</b>	<b>SALDO ACUMULADO</b>
<b>5303 SEÑALIZACIÓN</b>	<b>301,872.55</b>
530301 Señalización	301,872.55
<b>5304 Costos Indirectos de Ejecución</b>	<b>784,486.10</b>
530401 Costos Indirectos de Ejecución	506,128.45
530402 Depreciación	278,357.65
<b>6 Gastos de Operación</b>	<b>3,676,338.99</b>
<b>61 Gastos de Administracion</b>	<b>2,087,994.77</b>
<b>6101 Gastos de Administracion</b>	<b>2,087,994.77</b>
610101 Sueldos Ordinarios	134,908.44
610102 Bonificación Decreto 37-2001	90,965.90
610103 Bono 14	11,237.88
610104 Aguinaldo	11,237.88
610106 Indemnización	11,237.88
610107 Cuotas Patronales	17,092.92
610108 Honorarios Profesionales	32,936.00
610109 Atención a Empleados	38,173.14
610110 Papelería y Utiles	10,865.43
610112 Servicio de Telefono	50,415.85
610113 Energia Electrica	7,527.86
610116 Peaje y Parqueo	6,398.10
610118 Dep. Mobiliario y Equipo	5,057.20
610119 Dep. Equipo de Computo	12,462.30
610120 Dep. Vehiculos de Administración	14,000.00
610126 Gastos de Representacion	60,024.94
610127 Impuestos, Tasas y Contribuciones	20,322.19
610128 Gastos no Deducibles	365,969.89
610129 Servicios Tecnicos Adquiridos	1,205.36
610132 Impuesto Unicos Sobre Inmuebles	6,937.64
610133 Servicios Adquiridos	39,394.95
610134 Impuesto a la Distribución de Petroleo	210.30
610135 Mantenimiento Oficina	1,643.53
610137 Materiales y Suministros	11,166.11
610144 Agua Potable	1,215.00
610147 Convenio de ISO	52,998.15
610148 Servicios Profesionales	68,623.57
610150 Estudio de Impacto Ambiental	990,448.01
610153 Utiles y Enceres de Limpieza	1,221.97
610154 Dep. Edificios	10,000.00

**MANTENIMIENTO DE CAMINOS, SOCIEDAD ANÓNIMA**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
**CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES**  
**SALDOS AL 31/Dic/2019**

<b>CUENTA DESCRIPCION</b>	<b>SALDO ACUMULADO</b>
<b>62 Gastos de Funcionamiento</b>	<b>1,588,344.22</b>
<b>6201 Gastos de Funcionamiento</b>	<b>1,588,344.22</b>
620101 Sueldos Y Salarios	27,423.70
620102 Bonificación Decreto 37-2001	6,713.30
620103 Bono 14	3,243.86
620104 Aguinaldo	3,120.58
620105 Vacaciones	33,415.57
620106 Cuota Patronal IGSS	3,474.60
620107 Viaticos	451.78
620114 Combustibles y Lubricantes	661.49
620115 Dep. de Maquinaria y Equipo	975,586.71
620119 Servicios Adquiridos	20,763.16
620122 Materiales de Construccion	1,629.46
620123 Materiales y Suministros	678.57
620124 Servicio de Teléfono	10,530.96
620125 Papelería y útiles	22,521.79
620126 Indemnizacion	13,519.68
620127 Atención a Empleados	11,266.73
620129 Seguros y Fianzas	264,957.80
620133 Dep. Equipo de Topografia	2,695.90
620136 Reparacion y Mantenimiento de Maquinaria	12,633.92
620137 Reparacion y Mantenimiento de Vehículo	128,248.05
620144 Dep. Vehiculos	66,530.71
620146 Dep. Herramienta	127.38
<b>7 Productos Financieros</b>	<b>113,136.34</b>
<b>71 Productos Financieros</b>	<b>113,136.34</b>
<b>7101 Productos Financieros</b>	<b>113,136.34</b>
710101 Otros Ingresos	108,968.73
710102 Diferencial Cambiario	4,167.61
<b>8 Gastos Financieros</b>	<b>1,729.45</b>
<b>81 Gastos Financieros</b>	<b>1,729.45</b>
<b>8101 Gastos Financieros</b>	<b>1,729.45</b>
810104 Comisiones Bancarias	1,729.45
<b>RESULTADO DEL EJERCICIO</b>	<b>1,984,276.33</b>

Fue necesario hacer uso de herramientas como el cuestionario con el propósito de recabar información de fuentes primarias, para la presente investigación:

<b>UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA</b> <b>TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN</b> <b>MAESTRIA EN GESTION TRIBUTARIA</b> <b>Actividad: Obra Civil</b>		
<p><b>1 ¿ Bajo que sistema contable opera la información financiera la compañía?</b></p>		
Sistema contable de lo Devengado		<input type="text"/>
Sistema contable de lo Percibido		<input type="text"/>
<p><b>2 ¿En que momento se emite la factura al cliente por la prestación de servicios?</b></p> <p>_____</p> <p>_____</p>		
<p>¿Como es la relación comercial con sus clientes, en el sentido del cobro de los servicios prestados?</p>		
<p><b>3</b></p> <p>_____</p> <p>_____</p>		
<p>¿El Artículo 34 de la Ley de actualización Tributaria, establece dos métodos para la determinación de los costos y gastos que serán asignados a los ingresos brutos, bajo cual opera la empresa?</p>		
<p><b>4</b></p> <p>_____</p> <p>_____</p>		
<p>¿Conoce las implicaciones legales al no aplicar los procedimientos que la Ley establece para los registros contables?</p>		
Si		<input type="text"/>
No		<input type="text"/>
<p>¿La empresa presenta programación de las obras que tienen en ejecución y las que ya se han liquidado?</p>		
<p><b>6</b></p> <p>_____</p> <p>_____</p>		

Fuente: elaboración propia

**INDICE DE CUADROS**

Tabla 1	Comparativo de la Ley Reformada Vrs la anterior Procedimiento de Costo	65
Tabla 2	Comparativo de la Ley Reformada Vrs la anterior Anticipos de Clientes	65
Tabla 3	Comparativo de la Ley Reformada Vrs la anterior Determinación de Costos según programación de obra	66
Tabla 4	Comparativo del Método de lo percibido y el de lo devengado	68
Tabla 5	Ventajas y Desventajas de los métodos contables establecidos en el artículo 52 de la LAT	75