

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



**CONTINGENCIAS FISCALES EN QUE INCURRE EL SECTOR COMERCIAL DEL
MUNICIPIO DE GUATEMALA POR LA INCORRECTA DETERMINACIÓN DE
GASTOS DEDUCIBLES EN MEJORAS A PROPIEDADES ARRENDADAS POR LOS**

AÑOS 2018 Y 2019

LCDA. LILIAN MARILÍS TEPET PERENSEN

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2020

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



**CONTINGENCIAS FISCALES EN QUE INCURRE EL SECTOR COMERCIAL DEL
MUNICIPIO DE GUATEMALA POR LA INCORRECTA DETERMINACIÓN DE
GASTOS DEDUCIBLES EN MEJORAS A PROPIEDADES ARRENDADAS POR LOS
AÑOS 2018 Y 2019**

Informe final del Trabajo Profesional de Graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Artes, con base en el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación, aprobado por 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 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

Docente del curso

LIC. MSc. VICTOR OSBERTO ARANGO ARROYO

Autora

LCDA. LILIAN MARILÍS TEPET PERENSEN

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2020

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán

Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales

Vocal Primero: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez

Vocal Segundo: Dr. Byron Giovanni Mejía Victorio

Vocal Tercero: Vacante

Vocal Cuarto: BR. CC.LL Silvia María Oviedo Zacarías

Vocal Quinto: P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

TERNA EVALUADORA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DE
LA PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN SEGÚN EL
ACTA CORRESPONDIENTE

Coordinador: MSc. Walfred Ramiro Vásquez Cataví

Evaluador: MSc. Lilian Patricia Nájera Castañeda

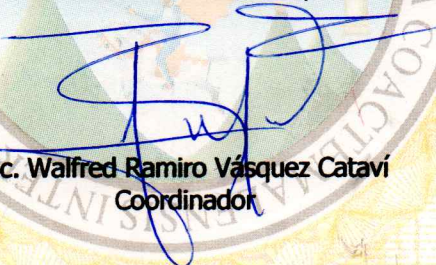
Evaluador: MSc. Ardulio Luis Velásquez Orozco

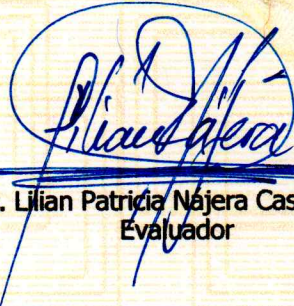
**ACTA No. GT-C-20-2020 ACTA/EP No. 1342**

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 04 de octubre de 2020, siendo las doce horas en punto, para practicar la PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN de la Licenciada Lilian Marilís Tepet Perensen, carné No. 200712377, 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, CONTINGENCIAS FISCALES EN QUE INCURRE EL SECTOR COMERCIAL DEL MUNICIPIO DE GUATEMALA POR LA INCORRECTA DETERMINACIÓN DE GASTOS DEDUCIBLES EN MEJORAS A PROPIEDADES ARRENDADAS POR LOS AÑOS 2018 Y 2019, 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 72 puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Que el estudiante realice las observaciones sugeridas por la terna examinadora, dentro del plazo de 5 días hábiles, las cuales se encuentran incorporadas, dentro de los informes profesionales de graduación presentado para su evaluación.

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


MSc. Walfred Ramiro Vásquez Catavi
Coordinador


MSc. Lilian Patricia Najera Castañeda
Evaluador


MSc. Arduelio Luis Velásquez Orozco
Evaluador


Lic. Lilian Marilís Tepet Perensen
Postulante

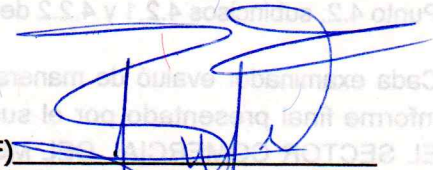


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

ADENDUM

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que la estudiante Lilian Marilis Tepet Perensen, carné No.200712377, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 9 de octubre de 2020.


 (F)
 Msc. Walfred Ramiro Vásquez Cataví
 Coordinador

Msc. Walfred Ramiro Vásquez Cataví
 Coordinador



Msc. Lilian Patricia Nájera Castañeda
 Evaluador

Msc. Arlindo Luis Vásquez Ordoñez
 Evaluador

Lilian Marilis Tepet Perensen
 Postulante

ACTO QUE DEDICO

A DIOS Por ser la luz de mi vida y estar conmigo en cada paso que doy, por ayudarme a seguir adelante ante toda adversidad y por hacer mi sueño realidad.

A MIS PADRES Por su apoyo incondicional durante el recorrido de mi carrera, por enseñarme a que toda lucha constante tiene sus recompensas.

A MIS HERMANOS Por su cariño, apoyo y paciencia.

A MIS SOBRINOS Por ser luz de mi vida.

A MIS AMIGOS Por apoyarnos mutuamente en nuestra formación profesional y por su apoyo en los buenos y malos momentos.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA en especial a la Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Estudios de Postgrado por acogerme en sus aulas y formarme como profesional.

CONTENIDO

RESUMEN.....	i
INTRODUCCIÓN.....	ii
1. Antecedentes.....	1
2. Marco teórico.....	3
2.1 Disposiciones generales de la Ley de Actualización Tributaria decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.....	3
2.1.1. Rentas de actividades lucrativas.....	3
2.1.2. Régimen sobras las utilidades de actividades lucrativas.....	4
2.2 Disposiciones generales del Código Civil Decreto Ley 106 del Congreso de la República de Guatemala.....	9
2.2.1 Contrato.....	9
2.2.2 Arrendamiento.....	10
2.2.3 Plazo de arrendamiento.....	10
2.2.4 Mejoras.....	11
2.3 Disposiciones generales del Código Tributario decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.....	13
2.3.1 Obligación tributaria.....	13
2.3.2 Sujetos de la obligación tributaria.....	13
2.3.3 Hecho generador de la obligación tributaria.....	14
2.3.4 Obligaciones de los contribuyentes.....	14
2.3.5 Extinción de la obligación tributaria.....	15
2.3.6 Infracciones, sanciones e intereses.....	16
2.4 Norma Internacional de Información Financiera –NIIF-.....	18
2.4.1 Plazo del arrendamiento.....	18
2.4.2 Implicación del arrendatario con el activo subyacente antes de la fecha de comienzo.....	20
2.5 Norma Internacional de Contabilidad 16.....	20
2.6 Otras definiciones.....	22
2.6.1 Contingencias fiscales.....	22
2.6.2 Elemento temporal.....	22
2.6.3 Pago.....	22
2.6.4 Arrendamiento.....	23
2.6.5 Arrendatario.....	23
2.6.6 Arrendador.....	23
3. Metodología.....	23
3.1 Planteamiento del problema.....	23
3.2 Justificación de la investigación.....	24
3.3 Delimitación del trabajo profesional realizado.....	24
3.4 Sujeto del trabajo profesional de investigación.....	24

3.5	Objetivos.....	25
3.5.1	Objetivo general.....	25
3.5.2	Objetivos específicos.....	25
3.6	Objetivo sobre el que recae el trabajo profesional.....	25
3.7	Período de la realización del trabajo profesional.....	25
3.8	Período histórico del análisis.....	25
3.9	Ubicación geográfica.....	26
3.10	Técnicas de investigación aplicada.....	26
3.10.1	Recopilación de información.....	26
3.10.2	Análisis.....	26
3.11	Recursos.....	26
3.11.1	Humanos.....	26
3.11.2	Técnicos.....	27
3.11.3	Materiales.....	27
3.11.4	Económicos.....	27
4.	Resultados.....	28
4.1	Ámbito.....	28
4.1.1	Aspectos generales de la empresa.....	28
4.1.2	Actividad principal.....	28
4.1.3	Establecimientos.....	28
4.1.4	Impuestos Afiliados.....	28
4.1.5	Misión.....	28
4.1.6	Visión.....	29
4.1.7	Organigrama de la empresa.....	29
4.1.8	Departamento contable.....	29
4.1.9	Proceso de registro de gastos incurridos por mejoras a propiedades arrendadas y cálculo de depreciación.....	30
4.2	Actores principales.....	30
4.2.1	Contador general.....	30
4.2.2	Auxiliar contable.....	31
4.2.3	Auxiliar de cuentas por pagar.....	31
4.3	La gestión del trabajo de campo.....	32
4.3.1	Procedimiento a aplicar en el trabajo de campo.....	32
4.3.2	Información a solicitar en el trabajo de campo.....	32
4.3.3	Resumen de cláusulas importantes de los contratos de arrendamiento.....	33
4.3.4	Determinación de las cuotas a aplicar conforme a la vigencia de Contratos.....	36
4.3.5	Facturas recibidas por mejoras realizadas a inmuebles arrendados.....	36
4.3.6	Cheques emitidos a proveedores que realizaron las mejoras a inmuebles arrendados.....	40
4.3.7	Valor contabilizado de las mejoras a inmuebles arrendados según porcentaje de depreciación 5% año 2018 y 2019.....	41
4.3.8	Determinación de las diferencias encontradas.....	43

4.3.9 Total de las diferencias encontradas.....	43
4.4 Análisis general de información.....	44
4.5 Hallazgo encontrado en la empresa objeto de estudio.....	51
4.5.1 Recomendaciones a la entidad objeto de estudio.....	53
CONCLUSIONES.....	54
RECOMENDACIONES.....	55
BIBLIOGRAFÍA.....	56
EGRAFÍA.....	58
ANEXOS.....	59
ÍNDICE DE TABLAS.....	67
ÍNDICE DE GRÁFICAS.....	68

RESUMEN

El presente trabajo profesional de graduación va dedicado a aquellas empresas individuales o jurídicas, que realizan sus operaciones en inmuebles arrendados, inscritas bajo el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas; para que tengan en consideración que, al realizar alguna mejora a dichos inmuebles, deben seguir los lineamientos establecidos en las leyes específicas.

Se presenta las referencias legales que sirvieron de base para realizar el trabajo profesional, los cuales son de importancia para determinar las contingencias fiscales en los que puede incurrir una empresa por la incorrecta determinación de la renta imponible, lo cual puede traer como consecuencia, el pago de multa, intereses y mora.

Para establecer las contingencias fiscales a los que están expuestas las empresas comerciales, por la incorrecta determinación de la renta imponible, al momento de no contabilizar de forma correcta lo que estipula la Ley de Actualización Tributaria, específicamente en el artículo 21 numeral 14, se realizaron cálculos para determinar las diferencias entre lo registrado en la contabilidad y la amortización según la vigencia del contrato de arrendamiento, así mismo se verificó la documentación correspondiente para establecer la procedencia de las deducciones.

INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre la Renta ha tenido varias derogaciones a lo largo de los años, en el año 1987, el decreto 59-87, establecía en el artículo 39 las deducciones de la renta bruta, entre ellas, mejoras efectuados por los arrendatarios sobre los bienes arrendados en tanto las mismas sean necesarias y utilizadas por los arrendatarios en una actividad productora de renta gravada. Dicho decreto fue derogado por el decreto 26-92 y posteriormente este fue derogado por el decreto 10-2012 Ley realizada en el año 2012 bajo el decreto 10-2012, estipula en el artículo 21 numeral 14 que las mejoras en inmuebles arrendados deben deducirse durante el plazo del contrato de arrendamiento en cuotas sucesivas e iguales, de esta forma las empresas deben de tener en consideración el apartado descrito para determinar correctamente la renta imponible.

El presente trabajo profesional de graduación tiene como objetivos específicos, es conocer las contingencias fiscales en que pueden incurrir las empresas comerciales inscritas bajo el régimen de Utilidades de actividades lucrativas que arrenden bienes inmuebles para la realización de sus actividades y que a dicho inmueble se le haya realizado modificaciones.

Está integrado por los antecedentes que se tomó de referencia para la realización del trabajo, como lo son: la Ley del Impuesto sobre la Renta y algunas modificaciones realizadas que tuvo relación con el trabajo profesional, publicaciones realizadas por firmas de auditoría, entre otros.

El trabajo profesional de graduación está dirigido a las empresas comerciales inscritas bajo el régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas para que tengan en consideración, que las mejoras a inmuebles arrendados siempre y cuando no sean compensadas por los arrendantes pueden considerarse como gastos deducibles siempre que estos sean amortizados conforme a la vigencia del contrato de arrendamiento en cuotas sucesivas e iguales, caso contrario no procederá la deducción de dichos gastos.

Para establecer las bases legales de este trabajo, se tomó en consideración el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Ley del Impuesto sobre la Renta, el Código Tributario, Código Civil específicamente el apartado relacionado con los contratos.

Para determinar las contingencias fiscales en que puede incurrir una empresa ya sea individual o jurídica se tomó en consideración una empresa que se dedica a la venta de artículos para el hogar, la cual cuenta con tres inmuebles arrendados a los cuales se le realizaron mejoras. Determinándose que realizó pagos en exceso por la incorrecta determinación de las cuotas u amortizaciones realizadas a las mejoras.

1. Antecedentes

El decreto 59-87 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 30 de junio de 1992, en el artículo 1, establecía lo siguiente: “el Impuesto es anual y recae sobre las rentas o utilidades que provengan de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos” En el artículo 38, estipulaba que las personas individuales o jurídicas que realicen actividades lucrativas...determinarán su renta neta, deduciendo de la renta bruta las rentas exentas y sólo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas.

El artículo 39 del mismo cuerpo legal, indicaba: “que las personas individuales o jurídicas que realicen actividades lucrativas, tienen derecho de deducir de la renta bruta: ... k) los alquileres de bienes muebles o inmuebles utilizados para la producción de la renta, l) el costo de las mejoras efectuadas por los arrendatarios sobre los bienes arrendados, en tanto las mismas sean necesarias y utilizadas por los arrendatarios en una actividad productora de renta gravada.”.

El decreto 59-87 se derogó por el decreto 26-92 Ley del Impuesto sobre la Renta, este benefició a las empresas con la reducción de la tasa impositiva del 34% al 25%, con esta reducción se esperaba obtener más ingresos fiscales mediante la ampliación de la base tributaria y la simplificación del sistema de recaudación. Posteriormente fueron reformadas las tasas impositivas hasta llegar a 31% esta ley estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2012.

El decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, libro I, Impuesto Sobre la Renta entró en vigencia el 01 de enero de 2013, y con ella se derogó el decreto 26-92, en este decreto las rentas se dividen por categorías, entre estas categorías se establece las rentas de actividades lucrativas dividiéndose en dos el Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y el Régimen Opcional sobre Utilidades de Actividades Lucrativas

El Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas sustituye el régimen que se tenía con la legislación anterior, una de las modificaciones realizadas está contemplada en el artículo 21 numeral 14 del decreto 10-2012, el cual incluye en este apartado que el costo de las mejoras por los arrendatarios en edificaciones de inmuebles arrendados, en tanto no fueren compensados por los arrendantes, deben deducirse durante el plazo del contrato de arrendamiento en cuotas sucesivas e iguales, generando de esta forma nuevas obligaciones por parte de las empresas que realizan mejoras a propiedades arrendadas.

La Superintendencia de Administración Tributaria a través del Centro de Estudios Tributarios (CENSAT) elabora programas formativos dirigido a todas las personas interesadas, en apoyo a la interpretación de las leyes. Estos programas formativos se llevan a cabo de forma presencial y virtual. Uno de los temas que aborda es: “Principales costos y gastos deducibles ISR”, publicado en la página web de dicha institución con fecha 25 de abril de 2020, la capacitación realizada muestra los aspectos importantes de la procedencia de las deducciones y las limitaciones en el monto a deducir, haciendo mención que las mejoras efectuadas a los bienes inmuebles debería de hacerse constar en el contrato de arrendamiento quien será el responsable o quién se hará cargo de las mejoras del bien inmueble.

En la publicación realizada en Prensa Libre en junio de 2018 el Licenciado Oscar Chile Monroy socio de la firma MGI Chile Monroy y Asociados, S.C. firma de Contadores Públicos y Auditores, asesores en impuesto, defensa fiscal... indica lo siguiente: “Para registrar costos y gastos deducibles, no es suficiente contar con la factura a nombre del contribuyente y su Número de Identificación Tributaria (NIT), ya que las deducciones deben cumplir, además de las específicas, las condiciones generales establecidas en el primer párrafo del artículo 21 de la LAT... el cual establece que los costos y gastos deben ser útiles, necesarios, pertinentes e indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas.

...Además de esos requerimientos, se deben observar rigurosamente las exigencias específicas establecidas en la ley para la deducción de los diferentes conceptos de gastos y que están descritos en el artículo 21, numerales del 1 al 29 de la LAT, que se sugiere leer detenidamente y darle su correcta interpretación.”

En el informe final de tesis, llamado Contingencias fiscales por la incorrecta aplicación de exenciones en las cooperativas integrales realizado por el Licenciado Ricardo Moisés Aguilar Batz en octubre 2011, para la obtención del grado de Maestro en Ciencias de la Universidad de San Carlos de Guatemala; indica que las contingencias fiscales representan la posibilidad que ocurra en el futuro una sanción económica. Las contingencias fiscales como consecuencia de una interpretación incorrecta provocan incumplimientos de la norma tributaria entre la entidad y la Administración Tributaria.

2. Marco teórico

2.1. Disposiciones generales de la Ley de Actualización Tributaria decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala

2.1.1. Rentas de actividades lucrativas

Artículo 10. Hecho generador. Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en el presente título, la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en este libro, residentes en Guatemala.

Se entiende por actividades lucrativas las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente.

2.1.2. Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas

Artículo 19. Renta imponible del Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas.

Artículo 20. Renta bruta. Constituye renta bruta el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza gravados o exentos habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas.

Artículo 21. Costos y gastos deducibles. Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, los siguientes:

1. El costo de producción y de venta de bienes.
2. Los gastos incurridos en la prestación de servicios.
3. Los gastos de transporte y combustibles...
13. Los arrendamientos de bienes muebles o inmuebles utilizados para la producción de la renta.
14. El costo de las mejoras efectuadas por los arrendatarios en edificaciones de inmuebles arrendados, en tanto no fueren compensadas por los arrendantes, cuando se haya convenido en el contrato. Los costos de las mejoras deben deducirse durante el plazo del contrato de arrendamiento, en cuotas sucesivas e iguales.

Excepto en los casos de construcciones en terrenos arrendados, cuando se haya convenido en el contrato que los arrendatarios serán los propietarios de la construcción,

quienes las deben registrar como activo fijo, para efectos de la depreciación por el tiempo de vigencia del contrato.

18. Los gastos de mantenimiento y los de reparación que conserven los bienes en buen estado de servicio, en tanto no constituyan mejoras permanentes, no aumenten su vida útil ni su capacidad de producción.

Artículo 22. Procedencia de las deducciones. Para que sean deducibles los costos y gastos detallados en el artículo anterior, deben cumplir los requisitos siguientes:

1. Que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o generar la renta gravada por este título o para conservar su fuente productora y para aquellos obligados a llevar contabilidad completa, deben estar debidamente contabilizados.

2. Que el titular de la deducción haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en este libro, cuando corresponda...

3. En el caso de los sueldos y salarios, cuando quienes los perciban figuren en la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando proceda.

4. Tener los documentos y medios de respaldo, entendiéndose por tales:

a) Facturas o facturas de pequeño contribuyente autorizadas por la Administración Tributaria, en el caso de compras a contribuyentes.

b) Facturas o comprobantes autorizados por la Administración Tributaria, en el caso de servicios prestados por contribuyentes.

c) Facturas o documentos, emitidos en el exterior.

d) Testimonio de escrituras públicas autorizadas por Notario, o el contrato privado protocolizado.

- e) Recibos de caja o notas de débito, en el caso de los gastos que cobran las entidades vigiladas e inspeccionadas por la Superintendencia de Bancos.
- f) Planillas presentadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y los recibos que éste extienda, libros de salarios, planillas, en los casos de sueldos, salarios o prestaciones laborales, según corresponda.
- g) Declaraciones aduaneras de importación con la constancia autorizada de pago, en el caso de importaciones.
- h) Facturas especiales autorizadas por la Administración Tributaria.
- i) Otros que haya autorizado la Administración Tributaria.

Artículo 23. Costos y gastos no deducibles. Las personas, entes y patrimonios a que se refiere esta Ley, no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos siguientes:

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

Los contribuyentes están obligados a registrar los costos y gastos de las rentas afectas y de las rentas exentas en cuentas separadas, a fin de deducir únicamente los que se refieren a operaciones gravadas. En caso el contribuyente no haya llevado este registro contable separado, la Administración Tributaria determinará de oficio los costos y gastos no deducibles, calculando los costos y gastos en forma directamente proporcional al total de gastos directos entre el total de rentas gravadas, exentas y no afectas...

- c) Los que el titular de la deducción no haya cumplido con la obligación de efectuar la retención y pagar el Impuesto Sobre la Renta, cuando corresponda. Serán deducibles una vez se haya enterado la retención.
- d) Los no respaldados por la documentación legal correspondiente. Se entiende por documentación legal la exigida por esta Ley, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos y

otras disposiciones legales tributarias y aduaneras, para efectos de comprobar los actos afectos a dichos impuestos. Lo anterior, salvo cuando por disposición legal la deducción pueda acreditarse por medio de partida contable.

e) Los que no correspondan al período anual de imposición que se liquida, salvo los regímenes especiales que la presente Ley permite.

m) El valor de las mejoras permanentes realizadas a los bienes del activo fijo, y, en general, todas aquellas erogaciones por mejoras capitalizables que prolonguen la vida útil de dichos bienes o incrementen su capacidad de producción.

Artículo 36. Tipo impositivo en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Los contribuyentes inscritos a este régimen aplican a la base imponible determinada el tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%).

Artículo 37. Período de liquidación definitiva anual. El período de liquidación definitiva anual en este régimen, principia el uno (1) de enero y termina el treinta y uno (31) de diciembre de cada año y debe coincidir con el ejercicio contable del contribuyente.

Artículo 38. Pagos trimestrales. Los contribuyentes sujetos al Impuesto Sobre la Renta sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas deben realizar pagos trimestrales. Para determinar el monto del pago trimestral el contribuyente para optar por una de las siguientes fórmulas:

1. Efectuar cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre para determinar la renta imponible, o
2. Sobre la base de una renta imponible estimada en ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas por actividades que tributan por este régimen en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas.

Artículo 39. Obligación de determinar y pagar el impuesto en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, deben presentar ante la Administración Tributaria, dentro de los

primeros tres (3) meses del año calendario, la determinación de la renta obtenida durante el año anterior, mediante declaración jurada anual.

También están obligados a presentar la declaración jurada los contribuyentes que obtengan rentas parcial o totalmente exentas, o cuando excepcionalmente no hayan desarrollado actividades lucrativas durante el período de liquidación definitiva anual.

La liquidación definitiva del impuesto se realizará con la presentación de la declaración jurada anual.

Artículo 42. Otras obligaciones. Los contribuyentes deben cumplir con lo siguiente:

1. Consignar en las facturas que emitan por sus actividades gravadas la frase "sujeto a pagos trimestrales".

2. Efectuar las retenciones que correspondan conforme a lo dispuesto en los otros títulos de este libro.

3. Elaborar inventarios al treinta y uno (31) de diciembre de cada año y asentarlos en el libro correspondiente, debiendo reportar a la Administración Tributaria por los medios que ponga a disposición, en los meses de enero y julio de cada año, las existencias en inventarios al treinta (30) de junio y al treinta y uno (31) de diciembre de cada año.

4. Llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio, cuando corresponda, y este libro.

Artículo 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...

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 y obligaciones y no cuando se hacen efectivos.

Artículo 53. Libros y registros. Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, deben cumplir con las obligaciones contenidas en dicho Código, en materia de llevar libros, registros y estados financieros.

Los contribuyentes deben preparar y tener a disposición de la Administración Tributaria el balance general, el estado de resultados, el estado de flujo de efectivo y el estado de costo de producción, este último cuando se lleve contabilidad de costos; todos a la fecha de cierre de cada período de liquidación definitiva anual. Dichos estados financieros deben ser debidamente auditados cuando corresponda.

2.2 Disposiciones generales del Código Civil Decreto Ley 106 del Congreso de la República de Guatemala

2.2.1 Contrato

Artículo 1517. Hay contrato cuando dos o más personas convienen en crear, modificar o extinguir una obligación.

Artículo 1518. Los contratos se perfeccionan por el simple consentimiento de las partes, excepto cuando la ley establece determinada formalidad como requisito esencial para su validez.

Artículo 1519. 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.

2.2.2 Arrendamiento

Artículo 1880. El arrendamiento es el contrato por el cual una de las partes obliga a dar el uso o goce de una cosa por cierto tiempo, a otra que se obliga a pagar por ese uso o goce un precio determinado.

Todos los bienes no fungibles pueden ser objeto de este contrato, excepto aquellos que la ley prohíbe arrendar y los derechos estrictamente personales.

La renta o precio del arrendamiento debe consistir en dinero o en cualquiera otra cosa equivalente, con tal que sea cierta y determinada.

2.2.3 Plazo de arrendamiento

Artículo 1886. El plazo del arrendamiento será fijado por las partes. El arrendatario tendrá derecho de tanteo para la renovación del contrato por un nuevo plazo, siempre que haya cumplido voluntariamente todas las obligaciones que contrajo en favor del arrendador.

Artículo 1887. Vencido el plazo del arrendamiento, si el arrendatario no devuelve la cosa y el arrendador no la reclama y, en cambio, recibe la renta del período siguiente sin hacer reserva alguna, se entenderá prorrogado el contrato en las mismas condiciones, pero por plazo indeterminado.

La prórroga del contrato por voluntad expresa o tácita de las partes, extingue las fianzas y seguridades que un tercero haya prestado para garantizarlo, salvo que el fiador se obligue expresamente.

Artículo 1888. En los arrendamientos cuya duración se cuenta por años forzosos y voluntarios, estos últimos se convierten en obligatorios si el optante no avisa al otro, con tres meses de anticipación, que terminará el contrato cuando se acaben los años forzosos.

Artículo 1889. Las cláusulas del contrato que sean oscuras o dudosas sobre la duración del arrendamiento, se interpretarán a favor del arrendatario que no haya sido moroso en el pago de la renta.

Artículo 1903. El arrendatario está obligado a pagar la renta desde el día en que reciba la cosa, en los plazos, forma y lugar convenidos.

A falta de convenio, la renta se pagará vencida, a la presentación del recibo firmado por el arrendador o su representante legal.

2.2.4 Mejoras

Artículo 1915. El arrendatario tiene facultad de hacer en la cosa arrendada, sin alterar su forma, todas las mejoras de que quiera gozar durante el arrendamiento.

Artículo 1916. Las mejoras son necesarias, cuando tienen por objeto impedir la destrucción o el deterioro de la cosa.

Son útiles cuando, sin pertenecer a la clase de necesarias, aumentan el valor y renta de la cosa en que se ponen.

Y son de recreo cuando, sin ser necesarias ni útiles, sirven para ornato, lucimiento o mayor comodidad.

Artículo 1917. Ninguna mejora es abonable al arrendatario, salvo convenio por escrito en que el dueño se haya obligado a pagarla.

Artículo 1919. Puede el arrendador autorizar al arrendatario para que invierta en mejorar la cosa arrendada, una o más de sus rentas.

Artículo 1921. Cuando el arrendatario haya puesto mejoras con consentimiento del dueño, o sin él, para gozar de ellas durante el tiempo del arrendamiento y dejarlas después a beneficio de la finca, sin responsabilidad de éste; si antes de concluirse ese tiempo se interrumpe el arrendamiento por causa o culpa del dueño, desde entonces se hacen abonables las mejoras necesarias o útiles. En este caso, el dueño o el que le

suceda en la cosa responderá, o bien de todo el valor de ellas si no las hubiese disfrutado todavía el arrendatario, o sólo de una parte proporcional al tiempo que faltaba del contrato si ya hubiese empezado a gozarlas.

Artículo 1924. Si son separables las mejoras que no se deben abonar, puede separarlas el arrendatario que las puso.

Si no son separables, o si no puede hacerse la separación sin destruirlas, el arrendador puede impedir que se destruyan.

Artículo 1925. Las mejoras que sean abonables por haberse puesto conforme a lo convenido legalmente entre el dueño y el arrendatario, serán pagadas en cantidad, tiempo y forma, según convenio.

Faltando acuerdo sobre el modo de verificarse el pago de estas mejoras, se hará con la cantidad que baste de la renta del último año del arrendamiento.

Artículo 1926. Cuando en un contrato de arrendamiento se designa por renta una cantidad menor de la que produce la cosa, con el objeto explícito de que la mejore el arrendatario, si éste no cumple con poner las mejoras, el arrendador tiene derecho a pedir la rescisión del contrato; la devolución de las cantidades que se rebajaron de la renta, en consideración a las mejoras; los intereses de la suma a que estas cantidades asciendan, y la indemnización de los perjuicios que se le hubieren causado.

Tiene los mismos derechos el arrendador, cuando de cualquier otro modo se entrega o deja al arrendatario alguna cantidad destinada expresamente para mejoras, si este no cumple con la obligación de mejorar.

Artículo 1927. Si el arrendatario hubiese puesto sólo una parte más o menos considerable de las mejoras a que estaba obligado, el juez resolverá según las circunstancias, sobre la rescisión del contrato, pero siempre habrá lugar a la devolución de las cantidades que dejaron de emplearse en mejoras, al pago de sus respectivos intereses y a la indemnización de los perjuicios causados.

2.3 Disposiciones generales del Código Tributario decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala

2.3.1 Obligación tributaria

Artículo 14. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, ante 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 generado 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.

2.3.2 Sujetos de la obligación tributaria

Artículo 17. 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 23. Obligaciones de los sujetos pasivos. Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso.

La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan.

2.3.3 Hecho generador de la obligación tributaria

Artículo 31. 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.

2.3.4 Obligaciones de los contribuyentes

Artículo 112. Obligaciones de los contribuyentes y responsables. Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán:

1. Cuando las leyes lo establezcan:
 - a. Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación
 - b. Inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las comunicaciones de los mismos
 - c. Presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas.
 - d. Cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas.

4. Proporcionar a la Administración Tributaria la información que le requiera referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, siempre que no se viole la garantía de confidencialidad...

Artículo 112 “A” Otras obligaciones de los contribuyentes y responsables. Son también obligaciones de los contribuyentes y responsables:

1. Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el período de prescripción, libros, documentos y archivos, estados de cuenta bancarios o sistemas informáticos del contribuyente, que se relacionan con sus actividades económicas y

financieras, para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de sus obligaciones tributarias.

2. Conservar por el plazo de la prescripción, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
3. Los sujetos pasivos autorizados a presentar declaraciones, anexos e informaciones por vía electrónica o medios distintos al papel, deberán conservarlas por el mismo plazo en los medios en que fueron presentadas o en papel, a su elección...

2.3.5 Extinción de la obligación tributaria

Artículo 35. Medios de extinción. La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

- a) Pago.
- b) Compensación.
- c) Confusión.
- d) Condonación o remisión.
- e) Prescripción.

Artículo 36. Efecto del pago y medios de garantizarlo. El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación, sin perjuicio de las responsabilidades penales si las hubiere.

Artículo 47. Prescripción. 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 el mismo plazo relacionado en el párrafo anterior, los contribuyentes o los responsables deberán ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas.

El plazo para ejercitar su derecho de repetición previsto en el párrafo anterior, se inicia a contar desde el día siguiente a aquél en que se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo en exceso.

2.3.6 Infracciones, sanciones e intereses

Artículo 58. Intereses resarcitorios a favor del fisco. El contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria, dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida. Dicho interés se calculará sobre el importe del tributo adeudado y será equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre, tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior.

Artículo 59. Cómputo de los intereses resarcitorios. Los intereses resarcitorios a favor del fisco se computarán desde el día fijado por la ley para pagar el tributo, hasta el día en que efectivamente se realice el pago del mismo.

Artículo 69. Infracción Tributaria. 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.

Artículo 74. Reincidencia. Para los efectos de este Código, incurre en reincidencia el sancionado por resolución de la Administración Tributaria, debidamente notificada, que comete otra infracción dentro del plazo de cuatro años.

Al reincidente de infracción que únicamente esté sancionada con multa, se le aplicará ésta incrementada en un cincuenta por ciento (50%). Si la sanción se aplica en función del importe de un tributo, en ningún caso podrá ser mayor al monto del mismo.

Si la reincidencia se produce en infracción a los supuestos contemplados en el artículo 85 de este Código, dentro de los cuatro (4) años siguientes a la fecha en que se aplicó la primera sanción, se aplicará el cierre definitivo de la empresa, establecimiento o negocio, y el Registro Mercantil deberá cancelar la inscripción y la patente de comercio.

Artículo 88. Omisión de pago de tributos. La omisión de pago de tributos se constituye por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la administración tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito.

Artículo 89. Sanción. La omisión de pago de tributos será sancionada con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido, por la falta de determinación o la determinación incorrecta presentada por parte del sujeto pasivo, detectada por la acción fiscalizadora.

Esta sanción, en su caso, se aplicará sin perjuicio de cobrar los intereses resarcitorios que correspondan, conforme lo dispuesto en este Código.

Artículo 92. Mora. Incurre en mora el contribuyente que paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la Ley para hacerlo. La mora opera de pleno derecho.

Sanción: En caso de mora, se aplicará una sanción por cada día de atraso equivalente a multiplicar el monto del tributo a pagar, por el factor 0.0005, por el número de días de atraso. La sanción por mora no aplicará en casos de reparos, ajustes a determinaciones incorrectas, o en determinaciones de oficio efectuadas por la Administración Tributaria, en los cuales se aplicará la sanción por omisión de pago de tributos establecida en el artículo 89 de este Código.

La sanción por mora es independiente del pago de los intereses resarcitorios a que se refiere este Código.

2.4 Norma Internacional de Información Financiera –NIIF-

2.4.1 Plazo del arrendamiento

La Norma Internacional de Información Financiera 16 establece lo siguiente:

18 Una entidad determinará el plazo del arrendamiento como el periodo no cancelable de un arrendamiento, junto con:

- (a) los periodos cubiertos por una opción de ampliar el arrendamiento si el arrendatario va a ejercer con razonable certeza esa opción; y
- (b) los periodos cubiertos por una opción para terminar el arrendamiento si el arrendatario no va a ejercer con razonable certeza esa opción;

19 Al evaluar si un arrendatario va a ejercer con razonable certeza una opción de ampliar un arrendamiento, o no va a ejercer una opción de terminar un arrendamiento, una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes que creen un incentivo económico para que el arrendatario ejerza la opción de ampliar el arrendamiento o bien no ejerza la opción de terminar el arrendamiento, tal y como se describe en los párrafos B37 a B40.

21 Una entidad modificará el plazo del arrendamiento si hay un cambio en el periodo no cancelable de un arrendamiento. Por ejemplo, el periodo no cancelable de un arrendamiento cambiará si:

- (a) el arrendatario ejerce una opción no incluida anteriormente en la determinación por la entidad del plazo del arrendamiento;
- (b) el arrendatario no ejerce una opción incluida anteriormente en la determinación por la entidad del plazo del arrendamiento;
- (c) ocurre un suceso que obliga contractualmente al arrendatario a ejercer una opción no incluida en la determinación previa que la entidad haya hecho del plazo del arrendamiento; o

(d) ocurre un suceso que prohíbe contractualmente al arrendatario ejercer una opción incluida en la determinación previa por la entidad del plazo del arrendamiento.

B34. Un arrendamiento deja de ser exigible cuando el arrendatario y el arrendador tienen, cada uno por separado, el derecho de terminar el arrendamiento sin permiso de la otra parte con una penalización insignificante.

B36 El plazo del arrendamiento empieza en la fecha de comienzo e incluye los periodos libres de renta proporcionados al arrendatario por el arrendador.

Ejemplos de factores a considerar incluyen, pero no se limitan a:

- (a) mejoras del arrendamiento significativas llevadas a cabo (o que se espera llevar a cabo) a lo largo del plazo del contrato, que se espera que tengan un beneficio económico significativo para el arrendatario cuando la opción de ampliar o terminar el arrendamiento, o comprar el activo subyacente, pase a ser ejercitable;
- (b) costos relacionados con la terminación del arrendamiento, tal como los costos de negociación, costos de reubicación, costos de identificar otro activo subyacente adecuado para las necesidades del arrendatario, costos de integrar un nuevo activo en las operaciones del arrendatario, o penalizaciones de terminación y costos similares, incluyendo los costos asociados con la devolución del activo subyacente en una condición especificada contractualmente o a una ubicación especificada contractualmente;
- (c) la importancia de ese activo subyacente para las operaciones del arrendatario, considerando, por ejemplo, si el activo subyacente es un activo especializado, la ubicación del activo subyacente y la disponibilidad de alternativas adecuadas.

2.4.2 Implicación del arrendatario con el activo subyacente antes de la fecha de comienzo

Los costos del arrendamiento relacionados con la construcción o diseño del activo subyacente.

B44 Si un arrendatario incurre en costos relacionados con la construcción o diseño de un activo subyacente, contabilizará esos costos utilizando otras Normas aplicables, tal como la NIC 16. Los costos relacionados con la construcción o diseño de un activo subyacente no incluyen los pagos realizados por el arrendatario por el derecho a usar el activo subyacente. Los pagos por el derecho a usar un activo subyacente son pagos por un arrendamiento, independientemente del calendario de esos pagos.

2.5 Norma Internacional de Contabilidad 16

Reconocimiento

7. El coste de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si:

- a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y
- b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

Costos posteriores

12 De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 7, la entidad no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo los costos derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado cuando se incurra en ellos. Los costos del mantenimiento diario son principalmente los costos de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el costo de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como “reparaciones y conservación” del elemento de propiedades, planta y equipo.

13. Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares. Por ejemplo, un horno puede necesitar revisiones y cambios tras un determinado número de horas de funcionamiento, y los componentes interiores de una aeronave, tales como asientos o instalaciones de cocina, pueden necesitar ser sustituidos varias veces a lo largo de la vida de la aeronave. Ciertos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos para hacer una sustitución recurrente menos frecuente, como podría ser la sustitución de los tabiques de un edificio, o para proceder a un recambio no frecuente. De acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 7, la entidad reconocerá, dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, el costo de la sustitución de parte de dicho elemento cuando se incurra en ese costo, siempre que se cumpla el criterio de reconocimiento. El importe en libros de esas partes que se sustituyen se dará de baja en cuentas, de acuerdo con las disposiciones que al respecto contiene esta Norma

14 Una condición para que algunos elementos de propiedades, planta y equipo continúen operando (por ejemplo, una aeronave) puede ser la realización periódica de inspecciones generales por defectos, independientemente de que las partes del elemento sean sustituidas o no. Cuando se realice una inspección general, su costo se reconocerá en el importe en libros del elemento de propiedades, planta y equipo como una sustitución, si se satisfacen las condiciones para su reconocimiento. Al mismo tiempo, se dará de baja cualquier importe en libros del costo de una inspección previa, que permanezca en la citada partida y sea distinta de los componentes físicos no sustituidos. Esto sucederá con independencia de que el costo de la inspección previa fuera identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se adquirió o construyó dicha partida. Si fuera necesario, puede utilizarse el costo estimado de una inspección similar futura como indicador de cuál fue el costo del componente de inspección existente cuando la partida fue adquirida o construida.

Importe depreciable y periodo de depreciación

56 Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo, se consumen, por parte de la entidad, principalmente a través de su utilización. No obstante, otros factores, tales

como la obsolescencia técnica o comercial y el deterioro natural producido por la falta de utilización del bien, producen a menudo una disminución en la cuantía de los beneficios económicos que podrían haber sido obtenidos de la utilización del activo. Consecuentemente, para determinar la vida útil del elemento de propiedades, planta y equipo, se tendrán en cuenta todos los factores siguientes:

d. Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

2.6 Otras definiciones

2.6.1 Contingencias fiscales

La Real Academia Española indica “es el riesgo existente para los sujetos pasivos de los tributos que surge como consecuencia de la necesidad de asumir obligaciones tributarias no ejecutadas adecuadamente, o que son consecuencia de interpretaciones de las normas tributarias discutibles o no aceptadas comúnmente por la Administración tributaria.”

2.6.2 Elemento temporal

“Cada impuesto tiene establecido en la ley las fechas o épocas de pago, las cuales es necesario que sean del conocimiento del sujeto pasivo para prepararse para el oportuno cumplimiento de la obligación y así evitar el pago de las multas e intereses.” (Sandoval & Cruz, 2019).

2.6.3 Pago

“La forma normal y generalizada de efectuar el pago de tributos en Guatemala, es efectuar en un solo acto, ya sea en forma electrónica, utilizando el sistema BancaSAT, con el uso de cheque de caja o gerencia o cheque personal del contribuyente librado en contra del mismo banco que recibe el pago, así como el pago utilizando dinero en efectivo.” (Tributaria, 2020)

2.6.4 Arrendamiento

Un contrato, o parte de un contrato, que transmite el derecho a usar un activo (el activo subyacente) por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.

2.6.5 Arrendatario

La Real Academia Española indica “Que toma en arrendamiento algo.”

La Norma Internacional de Información Financiera 16 lo define como: “Una entidad que obtiene el derecho a usar un activo subyacente por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.”

2.6.6 Arrendador

La Real Academia Española indica: “Persona que da en arrendamiento un bien”.

La Norma Internacional de Información Financiera 16 lo define como: “Una entidad que proporciona el derecho a usar un activo subyacente por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.”

3. Metodología

3.1 Planteamiento del problema

Las empresas comerciales incurren en contingencias fiscales por la incorrecta interpretación en las leyes tributarias, en el caso del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes inscritos en el régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, al determinar erróneamente la renta imponible; puede ocasionar ajustes por parte de la Administración Tributaria.

La problemática acerca de la determinación del gasto deducible en mejoras a propiedades arrendadas por parte del arrendatario, incurre cuando no se considera la vigencia del contrato de arrendamiento, para la amortización de dichas mejoras, por lo

cual se estaría incumpliendo lo estipulado en el artículo 21 numeral 14 del decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.

En consecuencia, la incorrecta determinación del gasto deducible en mejoras a propiedades arrendadas, afecta el cálculo de la renta imponible y por lo tanto el pago del impuesto, de tal manera que, si el pago del impuesto es menor, al momento de ser fiscalizados por parte de la Administración Tributaria está impondrá la multa correspondiente, así como el pago de intereses y mora.

3.2 Justificación de la investigación

El presente trabajo busca ayudar a que las empresas comerciales inscritas bajo el régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas tengan presente que las mejoras a inmuebles arrendados siempre y cuando estas no sean compensadas por los arrendantes pueden considerarse como gastos deducibles siempre que estos sean amortizados conforme a la vigencia del contrato de arrendamiento en cuotas sucesivas e iguales como lo establece el artículo 21 numeral 14 de la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuestos Sobre la Renta y de esta manera calcular de forma correcta la base imponible para la determinación del Impuesto sobre la Renta por pagar y evitar posibles ajustes por parte de la Administración Tributaria.

3.3 Delimitación del trabajo profesional realizado

Para el desarrollo de la presente investigación se seleccionó una empresa privada comercial de la ciudad de Guatemala inscrita bajo el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.

3.4 Sujeto del trabajo profesional de investigación

La empresa sujeta de trabajo se constituyó bajo las leyes guatemaltecas en noviembre de 2017, para el pago del Impuesto sobre la Renta se inscribió ante la Administración Tributaria en el régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Su actividad económica es la venta de accesorios para el hogar y accesorios de decoración.

Cuenta con dos establecimientos comerciales y sus oficinas administrativas ubicadas en la ciudad de Guatemala.

3.5 Objetivos

3.5.1 Objetivo general

Establecer las contingencias fiscales a que están expuestas las empresas comerciales ubicadas en el municipio de Guatemala; inscritas bajo el régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas al no considerar el tiempo de vigencia del contrato de arrendamiento al realizar mejoras a inmuebles arrendados.

3.5.2 Objetivos específicos

- a) Conocer las contingencias fiscales en que pueden incurrir las empresas comerciales inscritas bajo el régimen de Utilidades de Actividades Lucrativas.
- b) Identificar el tiempo de vigencia de los contratos de arrendamiento de la empresa objeto de estudio.
- c) Determinar las cuotas en que se deben de amortizar los gastos incurridos en mejoras a inmuebles arrendados según el plazo establecido en los contratos.
- d) Determinar los intereses, multas y recargos a los que se exponen las empresas comerciales inscritas en el régimen de la Utilidades de Actividades Lucrativas.

3.6 Objetivo sobre el que recae el trabajo profesional

Lectura y análisis de los contratos de arrendamiento.

3.7 Período de la realización del trabajo profesional

Del 01 de junio al 30 de septiembre de 2020

3.8 Período histórico del análisis

Del 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2019

3.9 Ubicación geográfica

Ciudad de Guatemala.

3.10 Técnicas de investigación aplicada

3.10.1 Recopilación de información

Se recolectó y clasificó la información más importante obtenida de las leyes, libros, publicaciones en páginas web y tesis relacionadas con el trabajo profesional de graduación.

3.10.2 Análisis

Se analizó la información clasificada de leyes, publicaciones en páginas web y tesis relacionadas con el trabajo profesional de graduación.

3.11 Recursos

3.11.1 Humanos

Tabla 1

Recursos humanos

Cantidad	Descripción
1	Persona que realizó el trabajo profesional de graduación.
2	Personas que apoyaron en la revisión del trabajo profesional de graduación.
1	Profesional que asesoró el trabajo profesional de graduación.
3	Profesionales que evaluaron el trabajo profesional.

Nota: Fuente elaboración propia

3.11.2 Técnicos

Tabla 2

Recursos técnicos

Cantidad	Descripción
1	Computadora
1	Impresora
	Internet

Nota: Fuente elaboración propia

3.11.3 Materiales

- Hojas en blanco de 80 gramos
- Cartuchos de tinta para impresoras
- Encuadernado de documentos a presentar

3.11.4 Económicos

Tabla 3

Recursos económicos

Cant.	Descripción	Costo Unitario	Costo Total
1	Depreciación de computadora	200.00	200.00
1	Depreciación de impresora	150.00	150.00
1	Hojas en Blanco	50.00	50.00
1	Compra de cartuchos para tintas	150.00	150.00
1	Internet	700.00	700.00
1	Encuadernado	50.00	50.00
1	Persona que realizó el trabajo profesional de graduación	2,000.00	2,000.00
2	Personas que apoyaron en la revisión del trabajo profesional de investigación	300.00	600.00
1	Profesional que asesoró el trabajo profesional de graduación	0.00	0.00
3	Profesionales que evaluaron el trabajo profesional de graduación	0.00	0.00
Total			3,900.00

Nota: Cant. = Cantidad. Fuente elaboración propia.

4. Resultados

4.1 Ámbito

4.1.1 Aspectos generales de la empresa

La empresa se constituyó el 6 de julio de 2015, según acta de constitución número 77 y se inscribió ante el Registro Mercantil el 31 de julio de 2015.

4.1.2 Actividad principal

Venta de accesorios para el hogar y accesorios de decoración.

4.1.3 Establecimientos

Debido a que la empresa se constituyó en el año 2015 y por el incremento de sus operaciones, la Administración decidió cambiar de ubicación para realizar sus actividades administrativas y aperturar 2 establecimientos para el área comercial.

Se arrendaron tres inmuebles, uno para ser utilizado como oficinas administrativas y área de bodega y dos para uso de sala de ventas, para lo cual se tuvo que invertir en la remodelación de los inmuebles arrendados para su adecuado funcionamiento.

4.1.4 Impuestos Afiliados

- Impuesto al Valor Agregado: IVA General
- Impuesto sobre la Renta: Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas.
- Impuesto de Solidaridad: Impuesto de Solidaridad acreditable al Impuesto sobre la Renta.

4.1.5 Misión

Ofrecer accesorios para el hogar y accesorios de decoración de alta calidad, contribuyendo al progreso y creación de valor sostenible para nuestros clientes, colaboradores, accionistas y demás partes interesadas

4.1.6 Visión

Ser la alternativa más completa y segura en la venta de accesorios para el hogar y accesorios de decoración para consumidores actuales y la primera opción para nuevos clientes garantizando el más alto nivel de servicio.

4.1.7 Organigrama de la empresa

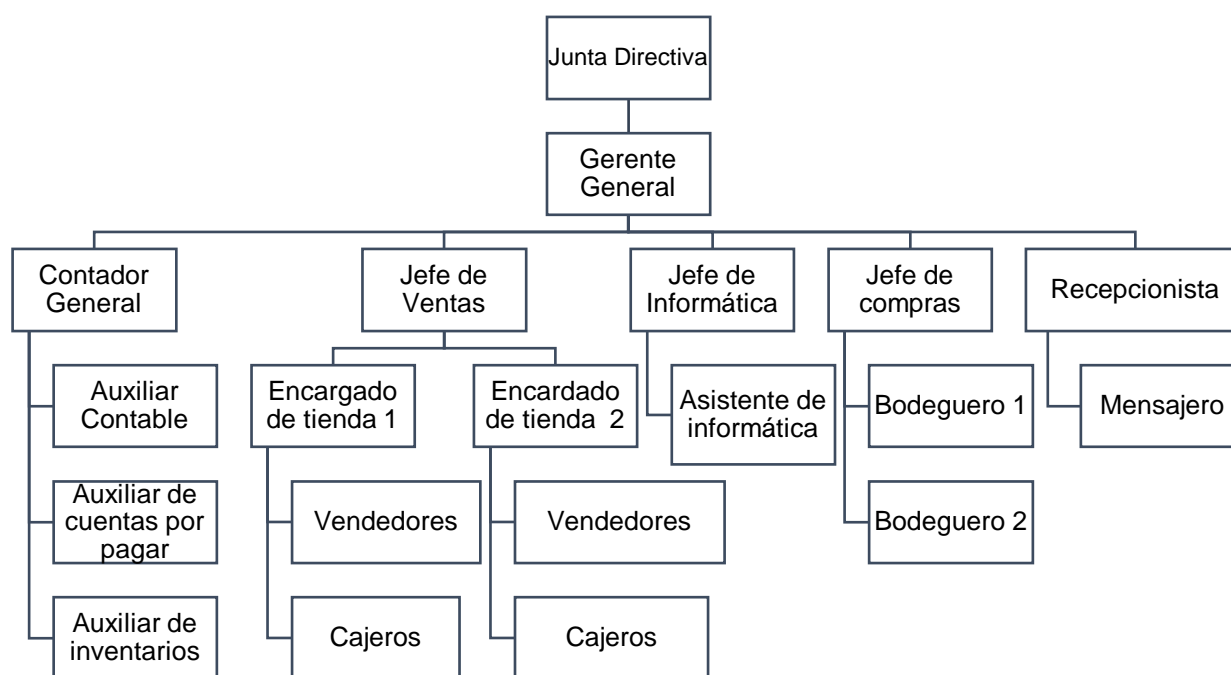


Figura 1. Organigrama de empresa objeto de estudio. Elaboración propia.

4.1.8 Departamento contable

Las operaciones contables son realizadas por un contador general, un auxiliar de cuentas por pagar y un auxiliar contable; clasifican, operan y emiten reportes contables mediante la utilización de un sistema computarizado, así mismo indica el gerente general que no cuentan con políticas contables por escrito, por lo que el trabajo que se realiza en la contabilidad es basado en la experiencia y habilidad del contador general.

4.1.9 Proceso de registro de gastos incurridos por mejoras a propiedades arrendadas y cálculo de depreciación

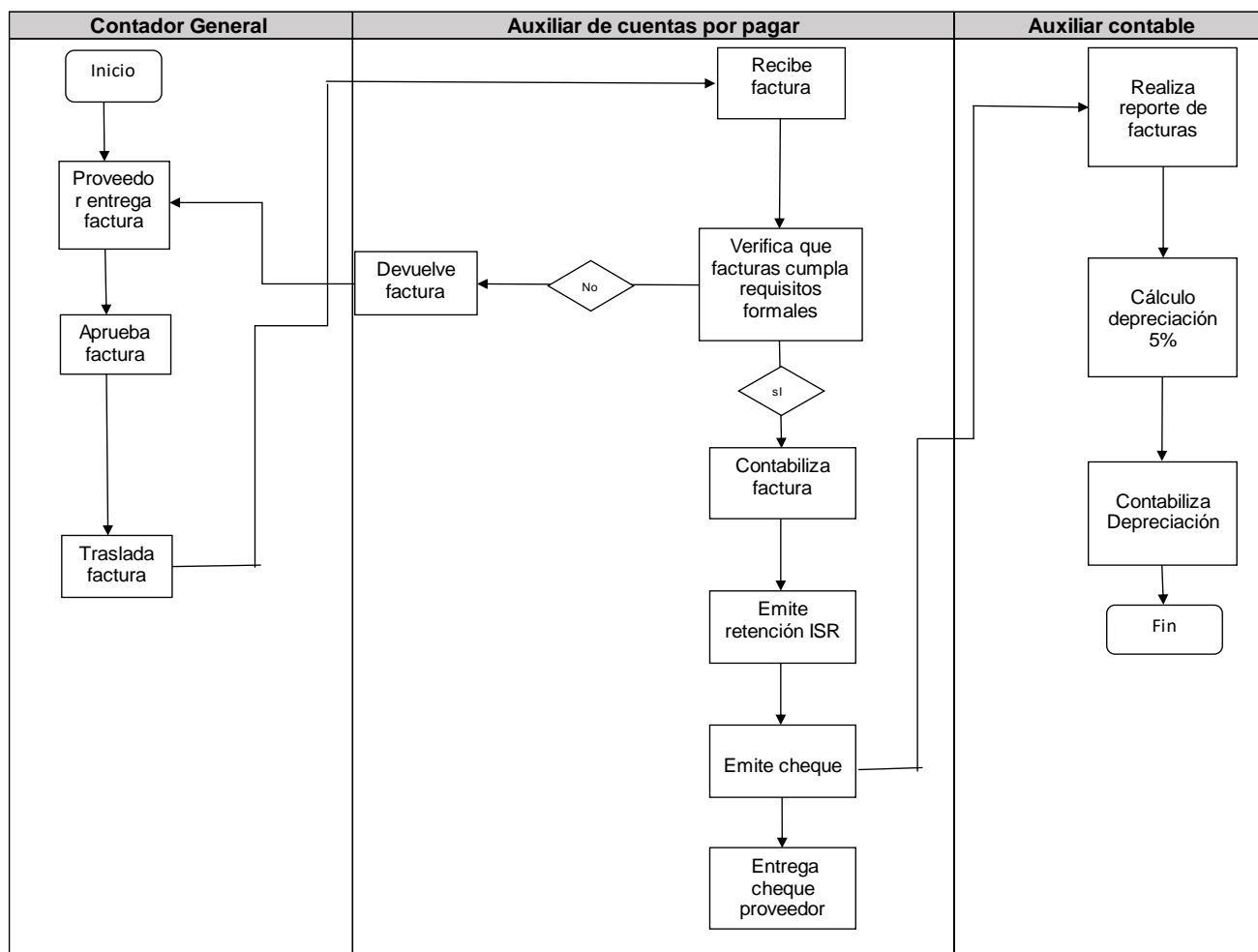


Figura 2. Registro mejoras en propiedades arrendadas. Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

4.2 Actores principales

4.2.1 Contador general

Funciones

- Elaboración de declaraciones mensuales,

- Elaboración de declaraciones trimestrales,
- Elaboración de declaración de Impuesto sobre la Renta,
- Revisión de estados financieros,
- Revisión y liquidación de nómina y su contabilización,
- Elaboración de reportes financieros mensuales para la gerencia general,
- Organizar actividades del personal del departamento contable a su cargo y supervisión,
- Análisis y depuración de cuentas contables.

4.2.2 Auxiliar contable

Funciones

- Elaboración de conciliación bancaria periódicamente de las cuentas que posee la empresa,
- Contabilizar las operaciones de la empresa,
- Realizar registros de asientos diarios, ajustes y reclasificaciones,
- Mantener actualizados los registros auxiliares,
- Recibir documentos que sirven de soporte a las operaciones,
- Realizar integraciones de cuentas contables,
- Elaboración de estados financieros.

4.2.3 Auxiliar de cuentas por pagar

Funciones

- Retenciones y registro de las mismas,
- Verificar facturas recibidas que cumplan con los requisitos formales de las leyes vigentes,
- Emitir cheques a los proveedores,
- Programar los pagos a proveedores,
- Entrega de cheques.

4.3 La gestión del trabajo de campo

4.3.1 Procedimiento a aplicar en el trabajo de campo

- a. Identificar políticas contables relacionadas con los gastos realizados a inmuebles arrendados,
- b. Realizar lectura de contratos de arrendamiento,
- c. Elaborar resumen de los aspectos más importantes del contrato de arrendamiento,
- d. Determinar las cuotas a aplicar según el plazo de vigencia del contrato de arrendamiento,
- e. Revisar las facturas emitidas por los proveedores que realizaron las mejoras a inmuebles arrendados,
- f. Verificar los requisitos formales de las facturas emitidas por los proveedores,
- g. Revisar los cheques emitidos a nombre de los proveedores que realizaron las mejoras en inmuebles arrendados,
- h. Comparar las cuotas contabilizadas con las cuotas establecidas según la vigencia del contrato de arrendamiento,
- i. Determinar gastos no deducibles,
- j. Calcular el monto de los intereses, multas y recargos,

4.3.2 Información a solicitar en el trabajo de campo

- a. RTU actualizado año 2019
- b. Estados financieros año 2018 y 2019 (Anexo 1 y 2)
- c. Declaración jurada anual ISR –SAT 1411- del año 2018 y 2019
- d. Contratos de arrendamiento de los inmuebles arrendados,
- e. Movimiento de las cuentas de gastos por mejoras realizadas a los inmuebles arrendados,
- f. Copias de los cheques voucher emitidos a nombre de los proveedores que realizaron las mejoras a inmuebles arrendados.

4.3.3 Resumen de cláusulas importantes de los contratos de arrendamiento

a. Contrato de arrendamiento oficinas administrativas

i. Número de escritura pública: 55

ii. Plazo del contrato:

El plazo del contrato es de 5 años el cual empieza a contar a partir del 01 de noviembre de 2017 y vencerá el 31 de octubre de 2022, plazo que será prorrogable a voluntad de las partes.

iii. De las mejoras:

Las mejoras serán por cuenta “DE LA PARTE ARRENDATARIA” con el consentimiento previo y por escrito de “LA PARTE ARRENDANTE” y siempre en beneficio del inmueble arrendado, corriendo en consecuencia, tales gastos por parte de “LA ARRENDATARIA”, sin que ésta tenga derecho a reclamar indemnización o compensación alguna por tal concepto. “LA ARRENDANTE” por el presente acto faculta a “LA ARRENDATARIA” a realizar las mejoras que sean necesarias para adecuar el inmueble al objeto previsto.

iv. Destino

El inmueble será destinado por la arrendataria para sus oficinas administrativas y punto de venta.

v. Prohibiciones

Queda prohibido a la Arrendataria:

- Sub-arrendar total o parcialmente el inmueble recibido en arrendamiento.
- Depositar en el inmueble otras sustancias o materiales distintos de los propios de la empresa, por ejemplo, sustancias húmedas, corrosivas, salitrosas, y de toda aquella naturaleza que pongan al mismo, en inminente o paulatino peligro de destrucción; así como materiales o sustancias cuya

tenencia, tráfico o consumo sea prohibido por las leyes, siendo la arrendataria la única responsable civil y penalmente de la infracción de esta prohibición, quedando la arrendante exonerada a ese respecto.

b. Contrato de arrendamiento establecimiento 1

i. Número de escritura pública: 350

ii. Plazo del contrato:

El plazo del contrato es de 3 años el cual empieza a contar a partir del 01 de enero de 2018 y vencerá el 31 de diciembre de 2020, plazo que será prorrogable a voluntad de las partes.

iii. De las mejoras:

Las mejoras serán por cuenta “DE LA PARTE ARRENDATARIA” con el consentimiento previo y por escrito de “LA PARTE ARRENDANTE” y siempre en beneficio del inmueble arrendado, corriendo en consecuencia, tales gastos por parte de “LA ARRENDATARIA”, sin que ésta tenga derecho a reclamar indemnización o compensación alguna por tal concepto. “LA ARRENDANTE” por el presente acto faculta a “LA ARRENDATARIA” a realizar las mejoras que sean necesarias para adecuar el inmueble al objeto previsto.

iv. Destino

El inmueble será destinado por la arrendataria para realiza sus ventas.

v. Prohibiciones

Queda prohibido a la Arrendataria:

- Sub-arrendar total o parcialmente el inmueble recibido en arrendamiento.
- Depositar en el inmueble otras sustancias o materiales distintos de los propios de la empresa, por ejemplo, sustancias húmedas, corrosivas, salitrosas, y de toda aquella naturaleza que pongan al mismo, en inminente

o paulatino peligro de destrucción; así como materiales o sustancias cuya tenencia, tráfico o consumo sea prohibido por las leyes, siendo la arrendataria la única responsable civil y penalmente de la infracción de esta prohibición, quedando la arrendante exonerada a ese respecto.

c. Contrato de arrendamiento establecimiento 2

i. Número de escritura pública: 159

ii. Plazo del contrato:

El plazo del contrato es de 5 años el cual empieza a contar a partir del 01 de julio de 2018 y vencerá el 30 de junio de 2022, plazo que será prorrogable a voluntad de las partes.

iii. De las mejoras:

Las mejoras serán por cuenta “DE LA PARTE ARRENDATARIA” con el consentimiento previo y por escrito de “LA PARTE ARRENDANTE” y siempre en beneficio del inmueble arrendado, corriendo en consecuencia, tales gastos por parte de “LA ARRENDATARIA”, sin que ésta tenga derecho a reclamar indemnización o compensación alguna por tal concepto. “LA ARRENDANTE” por el presente acto faculta a “LA ARRENDATARIA” a realizar las mejoras que sean necesarias para adecuar el inmueble al objeto previsto.

iv. Destino

El inmueble será destinado por la arrendataria para realiza sus ventas.

v. Prohibiciones

Queda prohibido a la Arrendataria:

- Sub-arrendar total o parcialmente el inmueble recibido en arrendamiento.
- Depositar en el inmueble otras sustancias o materiales distintos de los propios de la empresa, por ejemplo, substancias húmedas, corrosivas,

salitrosas, y de toda aquella naturaleza que pongan al mismo, en inminente o paulatino peligro de destrucción; así como materiales o sustancias cuya tenencia, tráfico o consumo sea prohibido por las leyes, siendo la arrendataria la única responsable civil y penalmente de la infracción de esta prohibición, quedando la arrendante exonerada a ese respecto.

4.3.4 Determinación de las cuotas a aplicar conforme a la vigencia de contratos de arrendamiento

Tabla 4

Cuotas a aplicar conforme contratos de arrendamiento

Descripción	Fecha inicial de contrato	Fecha final de contrato	No. de escritura pública	Plazo del contrato	Cuotas mensuales según plazo de contrato
Oficinas administrativas y bodega	01/11/2017	31/10/2022	55	5 años	60
Establecimiento 1	01/01/2018	31/12/2020	350	3 años	36
Establecimiento 2	01/07/2018	30/06/2022	159	5 años	60

Nota: Elaboración propia, contratos de arrendamientos proporcionados por la empresa objeto de estudio.

4.3.5 Facturas recibidas por mejoras realizadas a inmuebles arrendados

a. Oficinas administrativas y bodega

A continuación, se lista los pagos por las mejoras realizadas a las oficinas administrativas y bodega las cuales se terminaron de realizar en el mes de abril de 2018:

- a. Constituyen los pagos realizados a los ingenieros civiles y arquitectos que realizaron el diseño y montaje de las oficinas administrativas.
- b. Se realizaron las respectivas instalaciones eléctricas de las siguientes oficinas: Junta Directiva, Gerencia General, área contable, jefe de ventas, informática, recepción y área de comedor. Así como la instalación de las señales de video y grabación (DVR) en las respectivas áreas de trabajo.

- c. Consiste en la compra de tabla yeso que servirá para realizar las adecuaciones de las oficinas de la Junta Directiva, Gerencia General, área contable, jefe de ventas, informática, recepción, área de comedor y sanitarios.
- d. Compra de ventanas, persianas y puertas para Junta Directiva, Gerencia General, área contable, jefe de ventas, informática y área de comedor.
- e. Compra de materiales para cableado para instalación telefónica en las diferentes oficinas.
- f. Compra de piso cerámico para las oficinas en general, área de comedor y sanitarios.
- g. Se realizó nombre comercial en relieve y el logo respectivo.
- h. Materiales de drenaje
- i. Compra de pintura para pared de las oficinas, cocina, sanitarios y área de parqueo.

Tabla 5

Facturas recibidas por mejoras realizadas oficinas administrativas y bodega

Inciso	Serie	No.	Fecha	NIT del proveedor	Nombre del Proveedor	Valor sin IVA
a	A	1329	15/01/2018	123980-2	Ingenieros Centrales, S.A.	150,000.00
b	C	2174	10/02/2018	49174-1	Instalaciones Eléctricas, S.A.	90,000.00
c	A	45625	28/01/2018	34914-9	Tablayesos y más, S.A.	100,000.00
d	B	1242	17/02/2018	45925-6	Ventanas, S.A.	55,000.00
e	A	26389	15/02/2018	98577-5	Instalaciones de Telefonía, S.A.	65,000.00
f	F	5736	05/02/2018	85756-1	Pisos variados, S.A.	55,000.00
g	B	48236	25/02/2018	17575-6	Letras en relieve, S.A.	50,000.00
h	A	9687	28/01/2018	59275-4	Drenaje, S.A.	35,000.00
i	A	8746	20/02/2018	39745-1	Pinturas, S.A.	7,000.00
Total						607,000.00

Nota: Doc.=documento. No.=número. NIT=número de identificación tributaria. Elaboración propia con información proporcionados por la empresa objeto de estudio.

b. Establecimiento 1

A continuación, se lista los pagos por las mejoras realizadas al establecimiento No. 1 en las cuales se terminaron de realizar en el mes de abril de 2018:

- a. Constituyen los pagos realizados a los ingenieros civiles y arquitectos que realizaron el diseño y montaje del área de exhibición y venta, área de cobros, comedor y santuarios del establecimiento No. 1.
- b. Se realizó las respectivas instalaciones eléctricas del área de exhibición y venta, área de cobros, comedor y santuarios del establecimiento No. 1.
- c. Compra de piso cerámico e instalación para del área de exhibición y venta, área de cobros, comedor y santuarios del establecimiento No. 1.
- d. Compra de materiales para cableado para instalación telefónica del área de ventas y cobros del establecimiento No.1
- e. Se realizaron las respectivas instalaciones eléctricas del área de exhibición y venta, área de cobros, comedor y santuarios del establecimiento No. 1.
- f. Se realizó nombre comercial en relieve y el logo respectivo.
- g. Materiales de drenaje e instalación.
- h. Compra de pintura para pared de la sala de ventas, cocineta, sanitarios y área de parqueo.

Tabla 6

Facturas recibidas por mejoras realizadas establecimiento 1

Inciso	Doc.	Serie	No.	Fecha	NIT del proveedor	Nombre del Proveedor	Valor sin IVA
a	Factura	A	1503	10/03/2018	123980-2	Ingenieros Centrales, S.A.	150,000.00
b	Factura	C	3726	09/04/2018	49174-1	Instalaciones Eléctricas, S.A.	40,000.00
c	Factura	F	347	10/04/2018	85756-1	Pisos variados, S.A.	45,000.00
d	Factura	B	2344	25/04/2018	98577-5	Instalaciones de Telefonía, S.A.	25,000.00
e	Factura	C	464	15/04/2018	34914-9	Tablayesos y más, S.A.	45,000.00
f	Factura	B	49872	28/04/2018	17575-6	Letras en relieve, S.A.	45,000.00
g	Factura	B	263	05/04/2018	59275-4	Drenaje, S.A.	25,000.00

h	Factura	A	9124	20/04/2018	39745-1	Pinturas, S.A.	5,000.00
Subtotal							380,000.00

Nota: Doc.=documento. No.=número. NIT=número de identificación tributaria. Elaboración propia con información proporcionados por la empresa objeto de estudio.

c. Establecimiento 2

A continuación, se lista los pagos por las mejoras realizadas a las oficinas administrativas y bodega las cuales se terminaron de realizar en el mes de octubre de 2018:

A continuación, se lista los pagos por las mejoras realizadas al establecimiento No. 2, las cuales se terminaron de realizar en el año 2018:

- a. Constituyen los pagos realizados a los ingenieros civiles y arquitectos que realizaron el diseño y montaje del área de exhibición y venta, área de cobros, comedor y santuarios del establecimiento No. 1.
- b. Se realizó las respectivas instalaciones eléctricas del área de exhibición y venta, área de cobros, comedor y santuarios del establecimiento No. 1.
- c. Compra de piso cerámico e instalación para del área de exhibición y venta, área de cobros, comedor y santuarios del establecimiento No. 1.
- d. Compra de materiales para cableado para instalación telefónica del área de ventas y cobros del establecimiento No.1
- e. Se realizaron las respectivas instalaciones eléctricas del área de exhibición y venta, área de cobros, comedor y santuarios del establecimiento No. 1.
- f. Se realizó nombre comercial en relieve y el logo respectivo.
- g. Materiales de drenaje e instalación.
- h. Compra de pintura para pared de las oficinas, cocina, sanitarios y área de parqueo

Tabla 7*Facturas recibidas por mejoras realizadas establecimiento 2*

Inciso	Doc.	Serie	No.	Fecha	NIT del proveedor	Nombre del Proveedor	Valor sin IVA
a	Factura	B	3143	08/09/2018	123980-2	Ingenieros Centrales, S.A.	125,000.00
b	Factura	D	1314	05/10/2018	49174-1	Instalaciones Eléctricas, S.A.	45,000.00
c	Factura	G	345	10/10/2018	85756-1	Pisos variados, S.A.	50,000.00
d	Factura	C	563	23/10/2018	98577-5	Instalaciones de Telefonía, S.A.	25,000.00
e	Factura	D	254	13/10/2018	34914-9	Tablayesos y más, S.A.	45,000.00
f	Factura	C	4251	27/10/2018	17575-6	Letras en relieve, S.A.	35,000.00
g	Factura	B	462	05/10/2018	59275-4	Drenaje, S.A.	30,000.00
h	Factura	A	9676	21/10/2018	39745-1	Pinturas, S.A.	6,000.00
Total							361,000.00

Nota: Doc.=documento. No.=número. NIT=número de identificación tributaria. Elaboración propia con información proporcionados por la empresa objeto de estudio.

4.3.6 Cheques emitidos a proveedores que realizaron las mejoras a inmuebles arrendados

Tabla 8*Cheques emitidos a proveedores*

Banco	No. de cheque	Fecha	Monto	Proveedor	No. de Factura
Industrial	25	02/01/2018	54,000.00	Instalaciones Eléctricas, S.A.	2174
Industrial	30	03/01/2018	40,000.00	Tablayesos y más, S.A.	45625
Industrial	45	07/01/2018	101,000.00	Ingenieros Centrales, S.A.	1329
Industrial	56	15/01/2018	60,000.00	Tablayesos y más, S.A.	45625
Industrial	78	20/01/2018	21,000.00	Drenaje, S.A.	9687
Industrial	107	02/02/2018	33,000.00	Ventanas, S.A.	1242
Industrial	110	02/02/2018	33,000.00	Pisos variados, S.A.	5736
Industrial	113	02/02/2018	14,000.00	Drenaje, S.A.	9687
Industrial	135	10/02/2018	39,000.00	Instalaciones de Telefonía, S.A.	26389
Industrial	138	12/02/2018	36,000.00	Instalaciones Eléctricas, S.A.	2174

Industrial	143	15/02/2018	22,000.00	Pisos variados, S.A.	5736
Industrial	164	20/02/2018	22,000.00	Ventanas, S.A.	1242
Industrial	165	20/02/2018	25,000.00	Letras en relieve, S.A.	48236
Industrial	166	20/02/2018	7,000.00	Pinturas, S.A.	8746
Industrial	172	22/02/2018	26,000.00	Instalaciones de Telefonía, S.A.	26389
Industrial	196	29/2/2018	20,000.00	Letras en relieve, S.A.	48236
Industrial	201	30/2/2018	67,000.00	Ingenieros Centrales, S.A.	1329
Industrial	241	08/03/2018	100,800.00	Ingenieros Centrales, S.A.	1503
Industrial	264	15/03/2018	67,200.00	Ingenieros Centrales, S.A.	1503
Industrial	279	31/03/2018	26,880.00	Instalaciones Eléctricas, S.A.	3726
Industrial	449	21/10/2018	6,720.00	Pinturas, S.A.	9676
Industrial	485	31/10/2018	11,200.00	Instalaciones de Telefonía, S.A.	563
Industrial	486	31/10/2018	15,680.00	Letras en relieve, S.A.	4251

Nota: No.=número. Elaboración propia con información proporcionados por la empresa objeto de estudio.

4.3.7 Valor contabilizado de las mejoras a inmuebles arrendados según porcentaje de depreciación 5% año 2018 y 2019

a) Oficina administrativa y bodega

Tabla 9

Valor contabilizado según porcentaje de depreciación 5% oficina administrativa y bodega 2018 y 2019

Proveedor	Valor contabilizado año 2018	Valor contabilizado año 2019
Ingenieros Centrales, S.A.	5,000.00	7,500.00
Instalaciones Eléctricas, S.A.	3,000.00	4,500.00
Tablayesos y más, S.A.	3,333.33	5,000.00
Ventanas, S.A.	1,833.33	2,750.00
Instalaciones de Telefonía, S.A.	2,166.67	3,250.00
Pisos variados, S.A.	1,833.33	2,750.00
Letras en relieve, S.A.	1,666.67	2,500.00
Drenaje, S.A.	1,166.67	1,750.00
Pinturas, S.A.	233.33	350.00
Total	20,233.33	30,350.00

Nota: Elaboración propia con información proporcionada por la empresa objeto de estudio.

b) Establecimiento 1

Tabla 10

Valor contabilizado según porcentaje de depreciación 5% establecimiento 1

Proveedor	Valor contabilizado año 2018	Valor contabilizado año 2019
Ingenieros Centrales, S.A.	5,000.00	7,500.00
Instalaciones Eléctricas, S.A.	1,333.33	2,000.00
Pisos variados, S.A.	1,500.00	2,250.00
Instalaciones de Telefonía, S.A.	833.33	1,250.00
Tablayesos y más, S.A.	1,500.00	2,250.00
Letras en relieve, S.A.	1,500.00	2,250.00
Drenaje, S.A.	833.33	1,250.00
Pinturas, S.A.	166.67	250.00
Total	12,666.67	19,000.00

Nota: Elaboración propia con información proporcionada por la empresa objeto de estudio.

c) Establecimiento 2

Tabla 11

Valor contabilizado según porcentaje de depreciación 5% establecimiento 2

Proveedor	Valor contabilizado año 2018	Valor contabilizado año 2019
Ingenieros Centrales, S.A.	5,208.33	5,208.33
Instalaciones Eléctricas, S.A.	1,687.50	1,687.50
Pisos variados, S.A.	1,875.00	1,875.00
Instalaciones de Telefonía, S.A.	937.50	937.50
Tablayesos y más, S.A.	1,687.50	1,687.50
Letras en relieve, S.A.	1,312.50	1,312.50
Drenaje, S.A.	1,125.00	1,125.00
Pinturas, S.A.	225.00	225.00
Total	14,058.33	14,058.33

Nota: Elaboración propia con información proporcionada por la empresa objeto de estudio.

4.3.8 Determinación de las diferencias encontradas

Tabla 12

Valor de diferencias año 2018

Concepto	Valor determinado según vigencia de contrato	Valor contabilizado año 2018	Diferencia
Oficinas administrativas y bodega	53,333.33	13,333.33	40,000.00
Establecimiento 1	40,000.00	6,000.00	34,000.00
Establecimiento 2	6,500.00	1,625.00	4,875.00
Total	99,833.33	20,958.33	78,875.00

Nota: Elaboración propia con información proporcionada por la empresa objeto de estudio

Tabla 13

Valor de diferencias año 2019

Concepto	Valor determinado según vigencia de contrato	Valor contabilizado año 2019	Diferencia
Oficinas administrativas y bodega	88,888.89	20,000.00	68,888.89
Establecimiento 1	67,500.00	9,000.00	58,500.00
Establecimiento 2	53,181.82	7,312.50	45,869.32
Total	209,570.71	36,312.50	173,258.21

Nota: Elaboración propia con información proporcionada por la empresa objeto de estudio.

4.3.9 Total de las diferencias encontradas

Tabla 14

Valor total de diferencias entre el registro contable y el cálculo de amortización según el plazo de contrato de arrendamiento

Descripción	Año	
	2018	2109
Oficina administrativa y bodega	40,000.00	68,888.89
Establecimiento 1	34,000.00	58,500.00
Establecimiento 2	4,875.00	45,869.32
Total	78,875.00	173,258.21

Nota: Elaboración propia con información proporcionada por la empresa objeto de estudio

El valor total de las diferencias encontradas por los dos años asciende a la cantidad de Q.252,133.21

4.4 Análisis general de información

Como lo establece el artículo 14 del Código Tributario, la obligación tributaria es un vínculo jurídico que se da entre el sujeto activo y sujeto pasivo, considerándose como sujeto pasivo al Estado quien tiene la potestad del cobro de tributos, por tanto, el Estado faculta a la Superintendencia de Administración Tributaria: administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos. Una de las atribuciones que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria está la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, en consecuencia, toda persona individual o jurídica (contribuyente) está afecto a ser fiscalizado por parte de la SAT

Entre las obligaciones que tiene todo contribuyente es el pago de los impuestos a los que se encuentra afecto, considerándose este pago como un medio para extinguir la obligación tributaria, para ello la Administración Tributaria pone a disposición los medios necesarios para que todo contribuyente cumpla con su obligación de pago.

Otra de las formas en que se extingue la obligación tributaria es la prescripción en Guatemala es de cuatro años para las verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de la obligación tributaria, en el caso del pago de multas estas prescriben en cinco años, por tanto, las empresas deben de tener presente los periodos en los cuales están expuestos a ser fiscalizados por parte de la SAT, así como mantener toda la documentación de soporte ordenada, en dado caso la SAT lo solicite por medio de un requerimiento.

Toda empresa antes de iniciar operaciones debe de estar inscrita ante la SAT y estar afecto al pago de impuestos, por el lado del Impuesto sobre la Renta deberá escoger alguno de los regímenes establecidos en el decreto 10-2012, siendo uno de ellos el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas para lo cual deberá tener en consideración que, bajo este régimen, para determinar su renta imponible debe deducir

de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles y sumarle los gastos no deducibles.

Para la determinación de los costos y gastos deducibles la Ley de Actualización Tributaria enumera en el artículo 21 todos aquellos costos y gastos que estará aceptando como deducibles, para que al momento de realizar la declaración se deduzcan de la renta bruta. Dentro de estos costos y gastos se incluye los arrendamientos y costos por mejoras a propiedades arrendadas, este es un gasto normal que tienen las empresas para realizar sus operaciones. En el numeral 13 de dicha Ley, establece que los arrendamientos de bienes inmuebles son deducibles para la determinación de la base imponible, así mismo en el artículo 14, señala que el costo de las mejoras efectuadas por los arrendatarios en edificaciones de inmuebles arrendados, en tanto no fueren compensadas por los arrendantes, cuando se haya convenido en el contrato. Los costos de las mejoras deben deducirse durante el plazo del contrato de arrendamiento, en cuotas sucesivas e iguales.

Tomándose en consideración que los costos y gastos deducibles por mejoras a bienes inmuebles no son iguales a los gastos deducibles por mejoras a bienes inmuebles arrendados, La diferencia consiste en determinar de primero que se puede capitalizar y que se puede registrar directamente al gasto, como lo establece el artículo 21 numeral 18 indica que son reparaciones y gastos de mantenimiento los que conserven los bienes en buen estados, considerándose como un gasto deducible; ahora bien si estos gastos constituyen mejoras permanentes se deberán registrar en el Activo.

En el caso particular de las mejoras permanentes realizadas en el activo fijo y todas aquellas erogaciones por mejoras capitalizables que prolonguen la vida útil o incrementen la capacidad de producción, serán considerados gastos no deducibles, según lo establece el artículo 23, inciso m). Esto en virtud que al momento de capitalizarse dichas mejoras se debe tener en consideración que aumentará el valor del Bien y por tanto deberá depreciarse según los porcentajes establecidos en la Ley.

Cabe mencionar que para que estos costos por mejoras efectuadas por los arrendatarios sean deducibles, deben de cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 22 de la ley de actualización tributaria decreto 10-2012, entre los cuales se pueden mencionar: que sean útiles, necesarios e indispensables para producir la renta gravada, tener los documentos y medios de respaldo como lo pueden ser facturas, facturas de pequeño contribuyente; siempre y cuando estén autorizadas por la SAT, testimonios de escrituras públicas autorizadas por Notario o contrato privado protocolizado.

Las operaciones que no cuenten con la documentación de respaldo y que no correspondan al período anual en que se liquida, este se considerará como no deducible, afectando de esta forma la determinación de la renta imponible, como lo establece el artículo 23 de la Ley de Actualización Tributaria.

Dentro de la documentación que debe incluirse en la realización de las mejoras a inmuebles arrendados por parte de los arrendatarios están:

- a. Contrato de arrendamiento: El contrato deberá especificar el valor del arrendamiento, la fecha y forma de pago, el plazo del arrendamiento acordado entre las partes, deberá contener si este puede ser prorrogado o no y la forma en que se formalizará esta prórroga.

El arrendatario tiene la facultad para realizar mejoras, sin alterar la forma del inmueble, por tanto, el contrato de arrendamiento deberá estipular si el arrendatario puede o no hacer mejoras, así mismo si estas van a ser reembolsadas por el arrendador.

- b. Las facturas emitidas por los proveedores deben llevar el NIT del comprador, nombre del comprador, detalle del bien o servicio, número y fecha de emisión de resolución de autorización, el plazo de vigencia de la factura.
- c. Retenciones realizadas y el pago de las mismas.

d. Medios de pago: cheques y transferencias bancarias.

Las partes que intervienen en el contrato de arrendamiento son el arrendatario y el arrendador, por lo cual ambas partes están de acuerdo con las cláusulas establecidas, una de las cláusulas es de las mejoras a realizar por lo que el Código Civil establece en su artículo 1915 que el arrendatario tiene facultad para hacer mejoras sin alterar la forma del inmueble, dichas mejoras serán realizadas con el consentimiento del arrendador.

En relación al plazo del arrendamiento, este será fijado entre las partes para lo cual al terminar el plazo del contrato se puede dejar estipulado en una cláusula si se puede prorrogar o no y la forma de formalizarlo. Es común que la prórroga del plazo del arrendamiento se realice por medio de cruce de cartas, lo cual debería de especificar la nueva vigencia y la nueva renta, si hubiere algún tipo de modificación.

Se entiende por vigencia del contrato de arrendamiento, cuando las partes acuerdan una fecha de inicio y fin para usar el bien arrendado.

Ahora bien en los gastos de mejoras realizadas a inmuebles arrendados por parte del arrendatario deben de amortizarse por el tiempo de vigencia del contrato de arrendamiento como lo establece el artículo 21 numeral 14, por lo cual toda empresa que arrende, tendrá que llevar un control de la vigencia de los contratos de arrendamiento, así como las amortizaciones realizadas año con año, de cada establecimiento que se tenga, esto con el fin de llevar los registros contables de forma correcta, ya que al momento de no llevar un control adecuado se puede incurrir en errores de cálculos que puede repercutir en la determinación de la obligación tributaria.

Esto quiere decir que si al momento de arrendar un bien inmueble por cinco años y a este se le realizan mejoras que alarguen la vida útil, el valor deberá amortizarse durante la vigencia del contrato como lo estipula la Ley de Actualización Tributaria por lo cual se dividirá en 60 cuotas.

Al momento de ser fiscalizados por SAT y se detecta que se están amortizando mejoras a propiedades arrendadas cuyos cálculos no se realizaron de acuerdo al contrato de

arrendamiento, o si no se tiene la documentación contable y legal, la SAT impondrá ajustes afectando de esta manera a las empresas por lo que establecerá la infracción denominada, omisión del pago de tributos, estipulada en el artículo 88 del Código Tributario, siempre y cuando no constituya delito.

Es por ello que si se llega a detectar este tipo de infracción se estará sancionando con una multa máxima del 100%. Además, se calculará los intereses sobre el monto adeudado para lo cual se aplicará la tasa de interés simple máxima que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, además de la mora que se calcula por cada día de atraso multiplicado por el factor 0.0005.

Estos intereses empezarán a computarse a favor de la SAT, desde el día fijado por la ley para pagar el tributo en el caso de las empresas que paguen el Impuesto Sobre la Renta hasta el día que se haga efectivo el pago.

La presentación extemporánea de declaraciones constituye una infracción a los deberes formales por lo cual todas las empresas inscritas bajo el régimen Sobre las Utilidades de actividades lucrativas deben de presentarla en el tiempo estipulado en la Ley, las declaraciones de ISR trimestral como la declaración jurada anual y de esta forma evitar el pago de la multa, cuya sanción es de Q50.00 por cada día de atraso con una sanción máxima de Q1,000.00.

Tratamiento según NIIF de las mejoras a bienes arrendadas:

Registro de mejoras en bienes arrendados (activos)

Las mejoras a propiedades arrendadas deben de registrarse como un activo no corriente siempre y cuando cumpla con la condición de acuerdo con lo establecido en la NIC 16 numeral 7: “que (a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y (b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.”

Por lo cual la partida contable sería:

Mejoras en bienes arrendados –Activo No Corriente- Bancos	XXXXX	XXXXX
Registro de las mejoras realizadas en el bienes arrendados por el período de XX año.	XXXXX	XXXXX

Debe de considerarse que, si de la mejora no se obtiene beneficios económicos futuros, estas mejoras se registrarán directamente al gasto.

Gasto por Mejoras en bienes arrendados –Resultado- Bancos	XXXXX	XXXXX
Registro de los gastos por mejoras realizadas en el inmueble arrendado por el período.	XXXXX	XXXXX

Amortización de mejoras a propiedades arrendadas.

De acuerdo al inciso 56 d) de la NIC 16, estas mejoras se amortizarán a lo largo del contrato de arrendamiento.

Amortización Mejoras en bienes arrendados – Resultados- Amortización Acumulada Mejoras en bienes arrendados	XXXXX	XXXXX
Registro de la depreciación de mejoras a bienes arrendados por el año XX.	XXXXX	XXXXX

Qué debe de considerarse como mejora y como gasto

Como lo indica el numeral 12 de la NIC 16, los costos derivados del mantenimiento diario de propiedad, planta y equipo, por lo que se reconocen en el resultado cuando se incurra, El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como reparaciones y conservación.

Existen ciertos componentes que deben ser reemplazados en intervalos regulares para que el activo funcione o se encuentre en buenas condiciones, este tipo de componente, se reconoce como propiedad, planta y equipo.

Por lo tanto, en el caso en particular de los inmuebles se pueden considerar como activo o propiedad, planta y equipo

- Transformación de sistema eléctrico,
- instalación de sistema de combate de incendios,
- impermeabilización de techos,
- reparaciones de suelos / pisos.

Tratamiento fiscal de las mejoras a propiedades arrendadas:

Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria

Las mejoras en inmuebles arrendados, que no sean reembolsadas por el arrendante, se puede considerar como un gasto deducible durante el plazo del contrato de arrendamiento. Por tal razón estas mejoras a inmuebles arrendados se consideran deducibles siempre que su amortización sea de acuerdo a la vigencia del contrato de arrendamiento.

Tomando en consideración lo anterior el registro de las mejoras a inmuebles arrendados se realizará en el Activo, por lo que partida contable quedaría así:

Mejoras en bienes arrendados –Activos no corriente-	XXXXX	
Bancos		XXXXX
Registro de las mejoras realizadas en el bienes arrendados por el período de XX año.	<u>XXXXX</u>	<u>XXXXX</u>

Por tanto, la partida de la amortización quedaría:

Amortización Mejoras en bienes arrendados – Resultados-	XXXXX	
Amortización Acumulada Mejoras en bienes arrendados		XXXXX
Registro de la depreciación de mejoras a bienes arrendados por el año XX.	<u>XXXXX</u>	<u>XXXXX</u>

Qué debe de considerarse como mejora y como gasto

Se considera como gasto toda reparación o mejora que conserve la vida útil de los bienes en buen estado de servicios, en tanto no constituyan mejoras permanentes ni aumente su vida útil ni su capacidad de producción, por lo cual estas mejoras o reparaciones son deducibles de la renta bruta, como lo establece el artículo 21 numeral 18.

4.5 Hallazgo encontrado en la empresa objeto de estudio

Dado que la empresa objeto de estudio no cuenta con políticas contables por escrito y por la falta de experiencia del contador, no se contabilizó correctamente las amortizaciones de los costos realizados por mejoras a propiedades arrendadas.

Al realizar re-cálculos de las amortizaciones contabilizadas, se detectó que los cálculos contabilizados se realizaron conforme al % de depreciación de inmuebles, que corresponde al 5%, lo cual difiere de lo establecido en el artículo 21 numeral 14.

Al momento de culminar las mejoras a propiedades arrendadas, se utilizó la cuenta contable de inmuebles, siendo lo correcto crear una cuenta contable llamada Mejoras a propiedades arrendadas para evitar confusión al momento del cálculo de la amortización por lo expuesto anteriormente, se proponen las siguientes reclasificaciones y ajuste:

Tabla 15

Ajustes y reclasificaciones propuestos

		Debe	Haber
Recl.1	Septiembre 2020		
	Mejoras a inmuebles arrendados –Activo- Inmuebles	775,000.00	775,000.00
	Reclasificación por utilizar cuenta contable incorrecta	<u>775,000.00</u>	<u>775,000.00</u>
Aj. 1	Septiembre 2020		
	Gasto por mantenimiento y reparaciones -No deducible- Inmuebles	137,204.17	137,204.17
	Registro del mantenimiento realizado en el inmueble arrendado, que no alarga la vida útil del inmueble.	<u>137,204.17</u>	<u>137,204.17</u>
Aj. 2	Septiembre 2020		
	Honorarios Profesionales -No deducible- Inmuebles	393,750.00	393,750.00

	Registro de honorarios profesionales por realización de mejoras al inmueble arrendado.	393,750.00	393,750.00
Aj.3	Septiembre 2020		
	Amortización mejoras a propiedades arrendadas –Gasto no deducible-	252,133.21	
	Amortización acumulada mejoras a propiedades arrendadas		252,133.21
	Ajuste propuesto por cálculo erróneo años 2018 y 2019	.252,133.21	252,133.21

Nota: Elaboración propia con información proporcionada por la empresa objeto de estudio

El ajuste 1 y 2 comprenden las mejoras registradas como inmuebles sin embargo estos deben de registrarse directamente en el gasto del período, debido a que no alargan la vida útil, del bien inmueble.

En virtud que el proceso del registro de los gastos incurridos por mejoras a propiedades arrendadas mostrada en la gráfica No.1, no es el correcto, ya que dentro de este no incluye la lectura de los contratos de arrendamiento para extraer la información más importante como lo es la vigencia del contrato de arrendamiento, y las estipulaciones que se tiene en cuanto a las mejoras del inmueble por tal razón se propone el nuevo proceso mostrado en el anexo 3, además del procedimiento mostrado en anexo 4.

Al tener contabilizado una depreciación del 5% en lugar de estar aplicando la amortización según la vigencia del contrato se incurre en una contingencia fiscal, esto en virtud que estos registros se realizan de forma diferente y afecta en la determinación de la renta imponible.

En este caso en particular, se ve afectada la empresa ya que no está deduciendo de su renta bruta el gasto deducible correspondiente a la cantidad de Q.252,133.21 lo que representa un pago indebido de Impuesto sobre la Renta de Q63,033.30 como se muestra en la siguiente tabla:

Tabla 26*Cálculo de pago indebido de ISR*

Gasto no aprovechado Año 2018	78,875.00
Gasto no aprovechado Año 2019	173,258.21
Total	252,133.21
Tasa impositiva	25%
Pago indebido de ISR	63,033.30

Nota: Elaboración propia.

Además de tener contabilizada de forma correcta las amortizaciones por los gastos incurridos en mejoras a propiedades ajenas, se debe tener en cuenta que las facturas recibidas deben de cumplir los requisitos establecidos en ley para que se puedan considerar gastos deducibles para lo cual se debe de tener el proceso idóneo para que la persona responsable de verificar las facturas lo pueda realizar de una mejor manera así mismo, debe de tener el soporte del pago de las facturas ya sea por medio de cheque o transferencia bancaria.

4.5.1 Recomendaciones a la entidad objeto de estudio

- a) Realizar la reclasificación 1 para que los estados financieros se presenten de forma correcta.
- b) Se recomienda realizar el ajuste 1, 2 y 3, teniendo en consideración que dicho monto debe de presentarse en la declaración jurada anual del año 2020 el cual constituirá un gasto no deducible como lo establece el inciso e) del artículo 23 de la Ley de Actualización Tributaria, debido a que los montos ajustados corresponden a los periodos 2018 y 2019.
- c) Capacitar al personal contable, para que al momento de aperturar establecimientos, tengan en consideración el proceso a seguir, para evitar registros contables y cálculos incorrectos lo cual repercute al momento de determinar la renta imponible.

CONCLUSIONES

1. A pesar que los costos por mejoras arrendadas, son costos que no se realizan periódicamente, las empresas deben de llevar los procesos necesarios para que, al momento de realizar alguna mejora a los inmuebles arrendados, se tenga conocimiento de cómo realizar la contabilización y su respectiva presentación en la Declaración Jurada Anual.
2. Al no tomar en consideración lo establecido en las leyes tributarias, se pueden incurrir en contingencias fiscales, beneficiando de esta manera a la Administración Tributaria por lo cual se deberá pagar el monto adeudado junto a la multa, intereses y mora.
3. Los gastos por mejoras en inmuebles arrendados pueden considerarse como gastos deducibles, por lo tanto, debe de existir un contrato de arrendamiento en el cual estipule el plazo para el uso de dicho inmueble y de esta manera determinar las cuotas en que podrán amortizarse dichos gastos.

RECOMENDACIONES

1. Toda empresa debe de llevar un control de la vigencia de los contratos de arrendamiento, así como las fechas de inicio y terminación de dicho contrato, además llevar un registro separado de cada mejora del inmueble arrendado, para determinar de forma correcta los costos y gastos deducibles y evitar posibles ajustes por parte de la Administración Tributario o pagos indebidos lo cual puede repercutir en la liquidez de la empresa.
2. Tener la documentación de soporte para el momento que se tenga fiscalización por parte de la Administración Tributaria, como lo son: los contratos de arrendamiento, facturas emitidas por el proveedor, los cheques emitidos a nombre del proveedor y que los registros contables estén al día, para lo cual las empresas que utilicen bienes inmuebles arrendados para la realización de sus operaciones, debe de percatarse de tener resguardada toda la documentación por el tiempo que tiene la Administración Tributaria para realizar revisiones, siendo este de cuatro años.
3. Durante la vigencia del contrato se podrán deducir los gastos realizados por mejoras a inmuebles arrendados, sin embargo, si estos gastos se realizan después de la vigencia de contrato, se debe de tener en consideración que los años demás arrendados deberán estar formalizados ya sea por medio de otro contrato de arrendamiento o según lo estipulado en el contrato a través de cruce de cartas, el cual deberá contener la nueva vigencia.
4. Las mejoras a bienes inmuebles arrendados y los bienes inmuebles propios tienen diferente tratamiento fiscal por lo cual, las empresas que tengan bienes inmuebles propios al realizar mejoras que prolonguen la vida útil serán capitalizados y considerados como gastos no deducibles en virtud que estos se deben de depreciar de conformidad el porcentaje máximo de ley establecido en el artículo 28 numeral 1, del decreto 10-2012.

BIBLIOGRAFÍA

1. Batz, R. M. (2011). Contingencias fiscales para la incorrecta aplicación de las exenciones en las cooperativas integrales. Guatemala.
2. Cantú, G. G. (2014). Contabilidad Financiera. México: McGraw-Hill.
3. Congreso de la República de Guatemala, D. 1.-2. (16 de febrero de 2012). Ley de Actualización Tributaria. Guatemala, Guatemala.
4. Constituyente, A. N. (31 de mayo de 1985). Constitución Política de la República de Guatemala. Guatemala, Guatemala.
5. Ernst & Young, S. (2018). Costos y gastos deducibles del ISR a considerar en el cierre fiscal 2017. Guatemala.
6. Española, R. A. (29 de mayo de 2020). Obtenido de <https://dej.rae.es/lema/contingencia-fiscal>
7. Guatemala, C. d. (9 de abril de 1970). Código de Comercio Decreto 2-70. Guatemala, Guatemala.
8. Guatemala, C. d. (9 de enero de 1991). Código Tributario. Guatemala, Guatemala.
9. Guatemala, C. d. (8 de mayo de 2013). Reglamento del Libro I de La Ley de Actualización Tributaria Acuerdo Gubernativo 213-2013. Guatemala, Guatemala.
10. Herández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & y, B. L. (2014). Metodología de la Investigación. Mexico: McGraw-Hill Interamericana.
11. Maldonado, A. V. (julio de 2017). Análisis tributario del impuesto sobre la renta y su relación con la recaudación tributaria en las rentas de las actividades lucrativas. Guatemala, Guatemala.
12. Mazariegos, M. (2017). Guía de normas American Psychological Association-APA- para la división de desarrollo académico. Guatemala.
13. Mazariegos, M. (2017). Guía de redacción y estilo de la división de desarrollo académico. Guatemala.
14. Postgrado, U. d. (2018). Instructivo para elaborar el trabajo profesional de graduación para optar al grado académico de maestro en artes.
15. Quezada, G. E. (septiembre de 2014). La Auditoría Fiscal como herramienta para la prevención de contingencias fiscales por la aplicación de la ley del Impuesto

Sobre la Renta en una empresa constructora de carreteras. Guatemala, Guatemala.

16. Razo, C. M. (2011). *Cómo elaborar y asesorar una investigación de tesis*. México: Pearson Educación.
17. Sandoval, J. A., & Cruz, O. L. (2019). *Derecho Tributario y Legislación Fiscal*. Guatemala: Serviprensa.
18. Tributaria, S. d. (s.f.). *Costos y gastos deducibles y no deducibles*. Guatemala, Guatemala.

EGRAFÍA

19. Consultores, V. (23 de enero de 2019). <https://www.vesco.com.gt>. Obtenido de <https://www.vesco.com.gt/blog/costos-y-gastos-deducibles-del-impuesto-sobre-la-renta/>
20. Contabilidad, C. d. (2014). Norma Internacional de Contabilidad 16. Obtenido de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cr/Documents/audit/documentos/niiif-2019/NIC%2016%20-%20Propiedades,%20Planta%20y%20Equipo.pdf>
21. Contabilidad, C. d. (2016). Norma Internacional de Información Financiera 16. Obtenido de <http://www.icac.meh.es/Documentos/Contabilidad/2.Internacional/020.NIIF-UE/010.NIIF%20Vigente/150.NIIF%2016%20Arrendamientos.pdf>
22. Monroy, O. C. (19 de julio de 2018). Prensa Libre. Obtenido de <https://www.prensalibre.com/opinion/los-gastos-deducibles-en-el-isr/>
23. Monroy, O. C. (19 de julio de 2018). Prensa Libre. Obtenido de <https://www.prensalibre.com/opinion/los-gastos-deducibles-en-el-isr/>
24. Tributaria, S. d. (mayo de 2020). Recuperado el 30 de mayo de 2020, de <https://portal.sat.gob.gt/portal/descarga/1817/orientacion-legal-y-derechos-de-contribuyentes/11596/formas-de-extincion-de-la-obligacion-tributaria.pdf>

ANEXOS

Anexo 1. Estado de Situación Financiera años 2018 y 2019

EMPRESA OBJETO DE ESTUDIO, S.A.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE 2018 y 2019
(Expresado en Quetzales)

	AÑO 2018	AÑO 2019
ACTIVO		
CORRIENTE	5,703,425	7,879,809
Efectivo y equivalentes al efectivo	2,961,425	3,544,809
Inventarios	2,055,000	3,485,000
Cuentas por cobrar -Neto-	500,000	725,000
Otras cuentas por cobrar	187,000	125,000
NO CORRIENTE	1,684,892	1,435,083
Propiedades, planta y equipo (neto)	1,684,892	1,435,083
Total Activo	7,388,317	9,314,892
PASIVO		
CORRIENTE	2,476,283	2,056,392
Proveedores	950,383	965,000
Impuestos y contribuciones por pagar	151,000	201,392
Otras cuentas por pagar	1,084,900	585,000
Provisión de prestaciones laborales	290,000	305,000
NO CORRIENTE	1,345,000	1,086,667
Provisión para indemnizaciones	345,000	420,000
Prestamos bancarios	1,000,000	666,667
Total Pasivo	3,821,283	3,143,059
CAPITAL CONTABLE		
Capital	1,500,000	1,500,000
Reserva legal	78,000	90,000
Resultados acumulados de ejercicios anteriores	878,034	1,989,034
Resultado del ejercicio	1,111,000	2,592,800
Total capital	3,567,034	6,171,834
Total pasivo y capital contable	7,388,317	9,314,893

El infrascrito Perito Contador Registrado en la Superintendencia de Administración Tributaria, bajo el número 479575-1, certifica: que el Balance General, refleja la situación financiera de la empresa OBJETO DE ESTUDIO, S.A.. al 31 de diciembre de 2018 y 2019.



Representante Legal



Contadora General

Anexo 2. Estado de Resultados años 2018 y 2019

EMPRESA OBJETO DE ESTUDIO, S.A.
ESTADO DE RESULTADOS
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018 Y 2019
(EXPRESADO EN QUETZALES)

Ventas netas	6,135,000	8,675,000
(-) Costo de ventas	<u>(2,815,000)</u>	<u>(3,550,000)</u>
Utilidad en ventas	3,320,000	5,125,000
(-) Gastos de operación	<u>2,134,000</u>	<u>2,412,200</u>
Utilidad en Operación	1,186,000	2,712,800
Gastos y productos financieros		
(-) Gastos financieros	75,000	120,000
Ganancia antes del ISR	<u><u>1,111,000</u></u>	<u><u>2,592,800</u></u>

El infrascrito Perito Contador Registrado en la Superintendencia de Administración Tributaria, bajo el número 479575-1, certifica: que el Estado de Resultados, refleja la situación financiera de la empresa OBJETO DE ESTUDIO, S.A. al 31 de diciembre de 2018 y 2019.

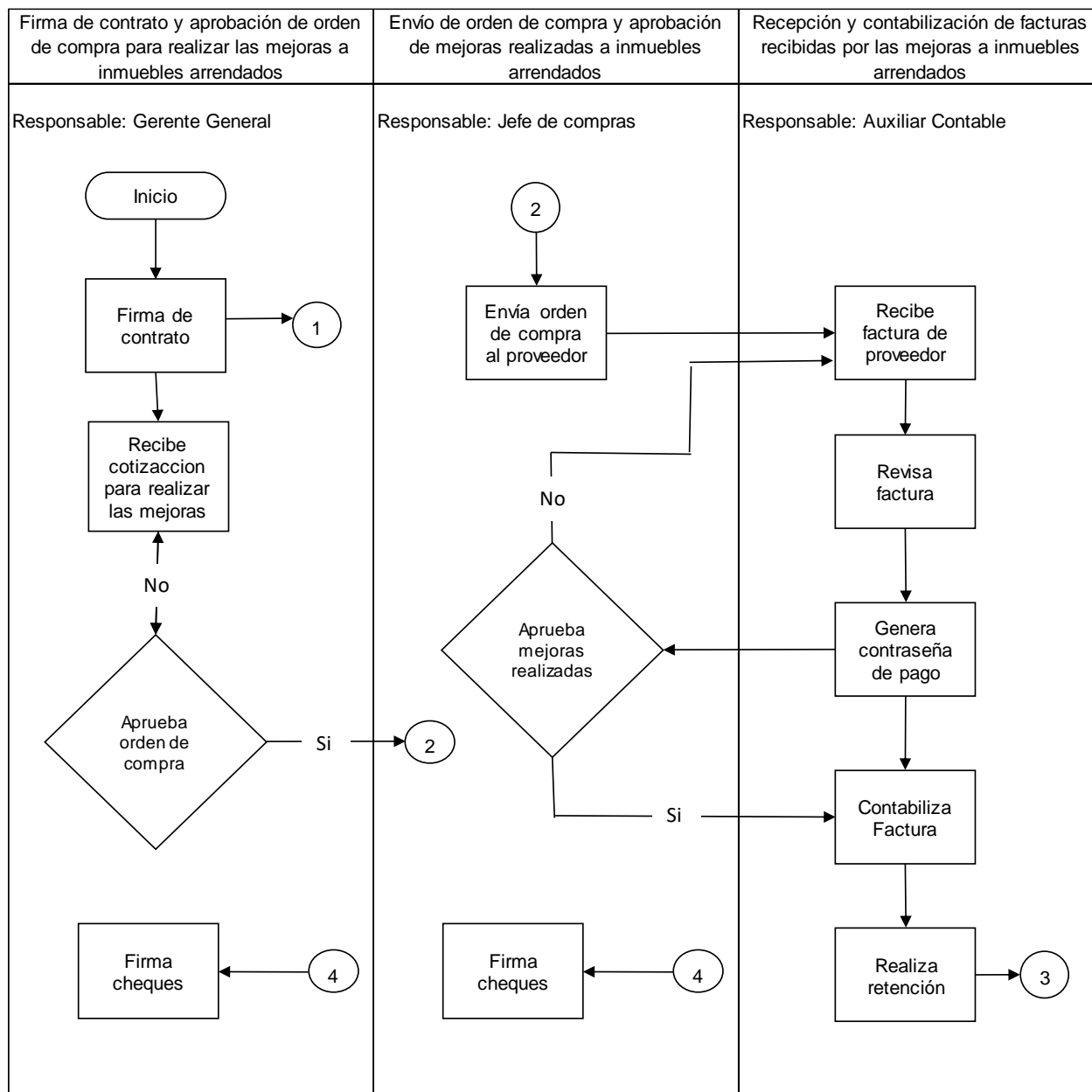


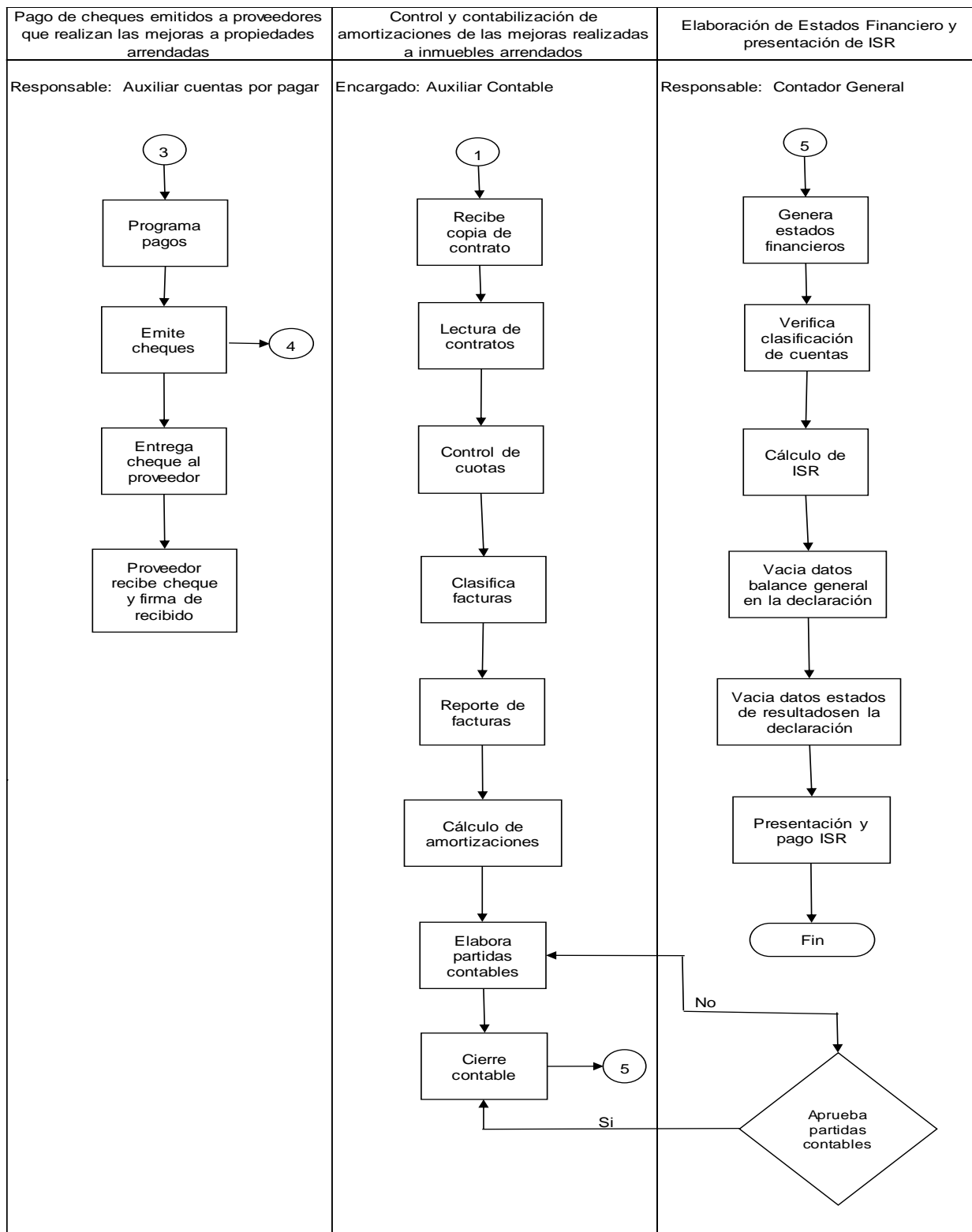
 Representante Legal



 Contadora General

Anexo 3. Flujograma: Formalización de contrato de arrendamiento, aprobación y contabilización de mejoras a inmuebles arrendados





Anexo 4: Procedimientos formalización de contrato de arrendamiento, aprobación y contabilización de mejoras a inmuebles arrendados

A. Aprobación de mejoras efectuadas a inmuebles arrendados

Responsable: Gerente General

1. Es el responsable de realizar las negociaciones con el arrendatario para luego formalizar por medio de un contrato protocolizado de arrendamiento.
2. Recibe 3 cotizaciones del jefe de compras y analiza la mejor opción a contratar para realizar las mejoras al inmueble arrendado.
3. Aprueba orden de compra para que el jefe de compras se contacte con el proveedor.

B. Procedimiento de aprobación de mejoras a propiedades arrendadas

Responsable: Jefe de compras

1. Envía orden de compra a proveedor para que realice las mejoras al inmueble arrendado.
2. Revisa que las mejoras realizadas estén de acuerdo con la orden de compra.

C. Recepción y contabilización de facturas recibidas por los proveedores que realizan las mejoras a inmuebles arrendados

Responsable: Auxiliar Contable

1. Proveedor presenta la factura para que se gestione el pago de la misma.
2. El auxiliar contable recibe la factura y verifica que exista una orden de compra.
3. Revisa que la factura esté emitida a nombre de la empresa, que la factura no se encuentre vencida, el NIT de la empresa sea el correcto, la dirección esté correcta, que la fecha sea posterior a la orden de compra y que el monto coincida con la orden de compra.

4. Genera contraseña de pago para que el proveedor la presente al momento de recibir el cheque.
5. Solicita a Jefe de compras la validación y aprobación de las mejoras realizadas al inmueble.
6. Contabiliza la factura recibida en el sistema contable
7. Realiza retenciones la factura lo amerite.

D. Procedimiento de pago de cheques emitidos a proveedores que realizan las mejoras a propiedades arrendadas

Responsable: Auxiliar cuentas por pagar:

1. Programa pagos conforme a la fecha que recibió las facturas
2. Emite cheques de acuerdo al programa de pagos realizados
3. Entrega cheques para firma y los recibe firmados (Gerente General y jefe de compras)
4. Se contacta con el proveedor para indicar el día que se estará entregando los cheques.
5. Proveedor entrega la contraseña de pago, recibe cheque y firma de recibido.

E. Control y contabilización de amortizaciones de las mejoras realizadas a inmuebles arrendados

Encargado: Auxiliar Contable

1. Recibe copia del contrato de arrendamiento protocolizado
2. Lee contratos de arrendamiento para obtener la fecha del contrato, número de contrato, fecha de inicio y fin del plazo de arrendamiento, cláusulas establecidas sobre las mejoras a realizar en el inmueble.
3. Realiza control de cuotas de acuerdo a la vigencia del contrato de arrendamiento. (Anexo 3)
4. Clasifica las facturas recibidas por las mejoras realizadas por inmueble arrendado al que se ejecutó la mejora.

5. Elabora reporte de las facturas clasificadas, de acuerdo a la vigencia del contrato de arrendamiento. (Anexo 4)
6. En base al reporte realizado (inciso e), realizar cálculo de amortizaciones mensuales conforme a la vigencia de contrato (inciso c),
7. Elabora partidas contables
8. Contador aprueba las partidas contables.
9. Realiza el cierre contable y prepara la integración (Anexo 5) de las mejoras realizadas a propiedad arrendada.

F. Procedimiento de elaboración de Estados Financiero y presentación de ISR

Responsable: Contador General

1. Conforme al cierre contable realizado por el auxilia contable, se genera Estados Financieros
2. Verifica que la clasificación de las cuentas contables son las correctas.
3. Realiza control (cuadro) de cálculo y determinación del Impuesto sobre la Renta antes de ingresar la información en la declaración
4. Ingresa información de cuentas contables de Balance General en la declaración jurada anual.
5. Ingresa información de cuentas contables de Estados de Resultados en la declaración jurada anual
6. Realiza presentación y pago de ISR.

Anexo 4. Formato control de cuotas de acuerdo a la vigencia del contrato de arrendamiento

Descripción	Fecha inicial de contrato	Fecha final de contrato	No. de escritura pública	Plazo del contrato	Cuotas mensuales según plazo de contrato
Descripción 1					
Descripción 2					
Descripción 3					
Descripción 4					
Descripción 5					

Anexo 5. Formato reporte de las facturas clasificadas, de acuerdo a la vigencia del contrato de arrendamiento

Proveedor	Fecha de factura	Valor sin IVA	Vigencia de contrato en años
Proveedor 1			
Proveedor 2			
Proveedor 3			
Proveedor 4			
Proveedor 5			

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1	Recursos humanos.....	26
Tabla 2	Recursos materiales.....	27
Tabla 3	Recursos económicos	27
Tabla 4	Cuotas a aplicar conforme contratos de arrendamiento.....	36
Tabla 5	Facturas recibidas por mejoras realizadas oficinas administrativas y bodega.....	37
Tabla 6	Facturas recibidas por mejoras realizadas establecimiento 1.....	38
Tabla 7	Facturas recibidas por mejoras realizadas establecimiento 2.....	40
Tabla 8	Cheques emitidos a proveedores.....	40
Tabla 9	Valor contabilizado según porcentaje de depreciación 5% oficina administrativa y bodega 2018 y 2019.....	41
Tabla 10	Valor contabilizado según porcentaje de depreciación 5% establecimiento 1	42
Tabla 11	Valor contabilizado según porcentaje de depreciación 5% establecimiento 2	42
Tabla 12	Valor de diferencias año 2018	43
Tabla 13	Valor de diferencias año 2019	43
Tabla 14	Valor total de diferencias entre el registro contable y el cálculo de amortización según el plazo de contrato de arrendamiento.....	43
Tabla 15	Ajustes y reclasificaciones propuestos.....	51

ÍNDICE DE GRÁFICAS

4.1.4. Organigrama de la empresa.....	29
4.1.9 Proceso de registro de gastos incurridos por mejoras a propiedades arrendadas y cálculo de depreciación	30