

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



**ADOPCIÓN DEL MÉTODO PARA DETERMINAR LA RENTA IMPONIBLE PARA EL  
CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE UNA EMPRESA QUE SE  
DEDICA A LA CONSTRUCCIÓN CON VARIOS PERÍODOS DE LIQUIDACIÓN**



**LICDA. INGRID MARLENE AREVALO BATZIN**

**GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2020**

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



**ADOPCIÓN DEL MÉTODO PARA DETERMINAR LA RENTA IMPONIBLE PARA EL  
CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE UNA EMPRESA QUE SE  
DEDICA A LA CONSTRUCCIÓN CON VARIOS PERÍODOS DE LIQUIDACIÓN**

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. CARLOS RONALDO LEMUS PEÑA**

**Autor**

**LICDA. INGRID MARLENE AREVALO BATZIN**

**GUATEMALA, SEPTIEMBRE 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 I: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez  
Vocal II: MSc. Byron Giovani Mejía Victorio  
Vocal III: Vacante  
Vocal IV: BR. CC.LL. Silvia María Oviedo Zacarías  
Vocal V: 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. José Rubén Ramírez Molina  
Evaluador: MSc. Mario Enrique Pérez Granell  
Evaluador: MSc. Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo




## ACTA No. GT-B-5-2020


De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 20 de septiembre de 2020, a las 12:20 horas para practicar la **PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN** de la **Licenciada Ingrid Marlene Arevalo Batzín, carné No. 200812214**, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestra 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 **"ADOPCIÓN DEL MÉTODO PARA DETERMINAR LA RENTA IMPONIBLE PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA CONSTRUCCIÓN CON VARIOS PERÍODOS DE LIQUIDACIÓN"**, 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 **ochenta y cuatro (84) puntos**, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: que el sustentante incorpore la recomendación de la Terna Evaluadora dentro de los **cinco (5) días hábiles** contados a partir del día siguiente de la presenta fecha.


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




MSc. José Rubén Ramírez Molina  
**Coordinador**



MSc. Mario Enrique Pérez Granell  
**Evaluador**



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



Licda. Ingrid Marlene Arevalo Batzín  
**Postulante**



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

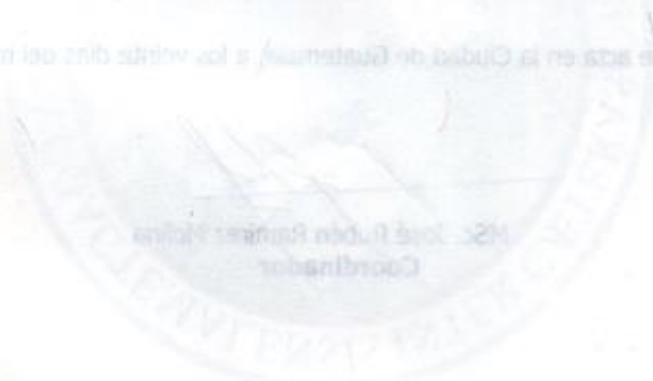
**ADENDUM**

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador CERTIFICA que la estudiante: **Licenciada Ingrid Marlene Arevalo Batzín, carné No. 200812214**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 25 de septiembre de 2020.

(f) 

**Msc. José Rubén Ramírez Molina  
Coordinador**



*(Faint signatures and stamps of other members of the examining board)*

## **ACTO QUE DEDICO**

- A DIOS: Mi Padre y mi fortaleza, gracias por darme la vida, amor y sabiduría para cumplir una meta más en mi vida.
- A MIS PADRES: Betty de Arévalo y Juan José Arévalo por su sacrificio, apoyo y amor incondicional, gracias por ser excelentes padres y por siempre creer en mí.
- A MI ESPOSO: Margarito Santos, a mi amado, mi compañero de vida, gracias por tu apoyo y paciencia, este es nuestro logro!
- A MIS HIJOS: Valerie Sofia e Ian Josué, mis tesoros, le pido a Dios que me dé la sabiduría para guiarlos y que este triunfo sea un ejemplo en su vida.
- A MIS HERMANOS: Evelin y Nery, por su apoyo, ánimo y amor.
- A MIS SOBRINOS: Paola y Alejandro, por ser parte esencial en mi vida.
- A MIS FAMILIARES: Por dame su apoyo y ánimo para continuar con mis metas, en especial a la familia Adquí Batzin, que han estado presentes en todas las etapas de mi vida.
- A MIS COMPAÑEROS: Por su amistad, apoyo durante este proceso.
- A MIS CATEDRÁTICOS: Por brindarnos sus conocimientos.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA: Por dame la formación profesional

## CONTENIDO

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iii
1. ANTECEDENTES	1
1.1. Desarrollo Histórico en Guatemala	1
1.2. Principales Entidades de la Construcción en Guatemala	3
1.3. Impacto del COVID-19 en el sector Construcción	4
1.4. Obligaciones tributarias del sector Construcción con relación a la determinación de la renta	5
2. MARCO TEÓRICO	7
2.1. Empresa Constructora	7
2.1.1. Definición	7
2.1.2. Importancia en la sociedad guatemalteca	7
2.1.3. Características de las empresas constructoras	8
2.1.4. Objetivos de las empresas constructoras	9
2.1.5. Contrato de construcción	9
2.2. Legislación aplicable a las empresas constructoras en Guatemala	11
2.2.1. Constitución Política de la República de Guatemala	11
2.2.2. Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República	12
2.2.3. Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala	13
2.2.4. Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala.	14
2.2.5. Impuesto de Solidaridad, Decreto número 73-2008, del Congreso de la República de Guatemala.	14
2.2.6. Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala	15
2.3. Contabilidad de empresas constructoras	21
2.3.1. Definición	21
2.3.2. Ventajas	21
2.3.3. Características	22
2.3.4. Sistema de contabilidad	22
2.3.5. Tipos de Renta	23
2.3.6. Libros Contables	24
2.3.7. Costos y Gastos	24
2.3.8. Período de liquidación anual	25
3. METODOLOGÍA	27
3.1. Definición del problema	27
3.1.1. Enfoque	27
3.1.2. Unidad de Análisis	27
3.1.3. Período Histórico	27
3.1.4. Ámbito Geográfico	27
3.2. Objetivos	28
3.2.1. General	28
3.2.2. Específicos	28
3.3. Métodos	28

3.4.	Técnicas	29
3.5.	Instrumentos	30
3.6.	Resumen del procedimiento utilizado	30
4.	DISCUSIÓN DE RESULTADOS	31
4.1.	Determinación del costo	31
4.1.1.	Cuando las empresas desarrollan los proyectos con inmuebles propios	31
4.1.2.	Cuando las empresas desarrollan los proyectos en inmuebles de terceros	32
4.2.	Métodos para de determinación del Impuesto Sobre la Renta	33
4.3.	Comparativo de métodos numeral 1 y numeral 2	40
4.4.	Estados Financieros	41
4.4.1.	Estado de Resultados	41
4.4.2.	Estado de Situación Financiera	43
4.5.	Ventajas y desventajas	46
4.6.	Resultados de la encuesta	47
	CONCLUSIONES	52
	RECOMENDACIONES	53
	BIBLIOGRAFIA	54



## RESUMEN

Dentro de la legislación tributaria guatemalteca existen regulaciones generales y otras específicas para aquellas empresas que tienen una actividad económica con ciertas peculiaridades, como lo son las empresas dedicadas a las actividades de construcción y similares, que sus operaciones generadoras de rentas comprenden más de un período de liquidación, establecidos en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria y sus reformas Decreto 10-2012 contemplados en el artículo 34 y artículo 25 de su reglamento, la cual establece dos métodos para la determinación de la renta imponible.

Al mes de julio del año 2020, la Superintendencia de Administración Tributaria reporta, 250,542 contribuyentes que están inscritos en actividades de construcción, del total de 8,900,271 de los contribuyentes registrados.

La empresa sujeta a estudio se dedica a la construcción de proyectos que su ejecución comprende varios períodos fiscales, para adoptar del método idóneo para determinar la renta imponible, es importante conocer el método más adecuado para el cumplimiento de las obligaciones fiscales y determinación del pago de los impuestos, evitando contingencias fiscales.

Los proyectos adicionalmente de estar aprobados con las características de construcción necesarias deben registrarse dentro de la contabilidad utilizando el marco tributario vigente, es importante conocer las alternativas existentes para determinar el manejo idóneo de los ingresos, costos y gastos de cada proyecto, de manera que se eficiente el uso de los recursos, para la adecuada determinación del pago de los impuestos y así evitar contingencias futuras a las empresas.

La metodología utilizada fue investigación documental, utilizando el método deductivo y el método analítico, se realizaron encuestas a contadores que se dedican a contabilidades generales, para medir el grado de conocimiento en el área de

constructoras, también entrevistas con personal experto en la contabilidad de empresas dedicadas a la construcción.

El resultado más importante es obtener el conocimiento de la aplicación de los métodos para determinar la renta imponible y evitar la disminución de utilidades y recursos a los inversionistas, se muestra un caso práctico para ejemplificar ambos escenarios y mostrar claramente, la determinación de los ingresos, costos y gastos, el pago de Impuesto sobre la renta anual y las partidas contables extraordinarias que deben registrarse, para llevar el orden y cuadro de la contabilidad con la declaración jurada anual.

## INTRODUCCIÓN

Este trabajo profesional de graduación denominado, "Adopción del método para determinar la renta imponible para el cálculo del impuesto sobre la renta de una empresa que se dedica a la construcción, con varios períodos de liquidación", ayuda a comprender los aspectos más importantes relacionados a la industria de la construcción, los períodos impositivos para realizar el cálculo de impuesto sobre la renta, eligiendo el método más idóneo para la optimización de recursos.

Inicia con los antecedentes los cuales muestran el desarrollo en la construcción iniciando con construcciones básicas y sencillas y llegando a grandes construcciones industriales que conllevan controles formales y pago de impuestos.

El capítulo inicial habla sobre las generalidades de las empresas de la construcción, en Guatemala representa un sector económico importante para el desarrollo del país, durante los últimos años han sido cada vez más los inversionistas que participan en esta actividad, desarrollando proyectos con inmuebles propios y de terceros.

La legislación aplicable para las empresas en Guatemala se desarrolla en el segundo capítulo, indica las leyes y artículos aplicables a este gremio, muestra los requisitos que la Administración Tributaria evalúa en las revisiones que realiza, las conciliaciones entre lo realmente ejecutado y el método elegido, los plazos definidos y las opciones de los métodos a elegir y otros que se deben utilizar para evitar sanciones o ajustes por su inadecuada aplicación.

El tercer capítulo muestra los aspectos generales de la contabilidad de las empresas constructoras, indicando los ajustes que deben registrarse según el método elegido, los presupuestos deben indicar los costos y gastos de cada proyecto de manera eficiente y certera, siendo las variaciones al final de cada proyecto mínimos ajustes, esto ayudará la entidad a tomar decisiones con información financiera más fiable.

El capítulo cuarto, muestra un caso práctico en donde se aplican los dos métodos que describe la Ley de Actualización Tributaria en su artículo 34, para demostrar el método más adecuado para una empresa constructora, además detalla los ajustes contables que deben realizarse en cada periodo fiscal, incluye los estados financieros del primer año, del método que elegimos más adecuado y se detallan las conciliaciones con las que debe estar acompañada la declaración jurada anual del impuesto sobre la renta.

Por último, se presentan las conclusiones con sus respectivas recomendaciones, como resultado final del presente trabajo, así como la bibliografía tomada como referencia para la elaboración del mismo.

## 1. ANTECEDENTES

### 1.1. Desarrollo Histórico en Guatemala

El sistema de construcción en Guatemala, como ha sucedido en todo el mundo, ha sido objeto de cambios con el correr de los años. A lo largo de los siglos XX y XXI, las edificaciones de bajareque y adobe han perdido vigencia y han sido sustituidas por el bloc de cemento y piedra pómez y, en menor escala, por concreto prefabricado. La innovación arquitectónica vino de la mano de las nuevas tecnologías, pero también ha sido impulsada por los recurrentes eventos sísmicos que, si bien han dejado grandes pérdidas humanas y económicas a su paso, también han sido importantes en el desarrollo histórico, arquitectónico y cultural. (González, 2014)

Guatemala se encuentra en una zona sísmica. En el territorio convergen tres placas tectónicas, Norteamérica, Cocos y el Caribe, que provocaron, por ejemplo, el traslado de la ciudad de Santiago, en 1541, al valle de Panchoy, debido a fuertes inundaciones y temblores. Más tarde, en 1777, al Valle de la Ermita. A pesar de los destrozos, los pobladores reconstruyeron sus casas con los materiales tradicionales, aunque en edificaciones mayores se comenzaron a emplear nuevos, como bloc, cemento y concreto armado.

Héctor Monzón, presidente de la Asociación Guatemalteca de Ingenieros Estructurales (AGIES), cuenta que en esos años empezaron a funcionar las primeras fábricas de cemento en el país (1899). Dentro de este esfuerzo de reconstrucción, el gobierno invitó a varios ingenieros y arquitectos europeos. Los italianos trajeron las primeras técnicas sismorresistentes.

Medio siglo después, los guatemaltecos continuaron con el uso de materiales vernáculos. El III Censo Nacional de Habitación de 1973 contabilizó un millón 13 mil 817 viviendas, de las cuales solo el 8.61 por ciento estaba construido con ladrillo o bloc. Más del 90 por

ciento de las casas estaban edificadas con adobe (39.2%), madera (17.1%), bajareque (11%), lepa, palo o cañas (22.4%) y otros materiales (1.6%).

El terremoto del 4 de febrero de 1976, cuya magnitud fue de 7.5 grados, ha sido el más fuerte en la historia sísmica del país. Hubo más de 23 mil muertos, y cerca de 250 mil casas de adobe y teja se desplomaron. Pueblos enteros se cayeron. Las únicas casas que quedaron en pie fueron las de bloc. Los daños se reportaron en 17 departamentos.

La reconstrucción posterremoto, especialmente en la capital, incrementó el uso del bloc y el ladrillo. “Los sismos han sido la mejor muestra de que el sistema de construcción con adobe no es el adecuado para el país”, resalta el ingeniero Mario Fernando Yon, integrante de Agies.

El censo de habitación de 1981 contó un millón 256 mil 156 viviendas. Evidenció también que el adobe continuaba como el material dominante (30.6%), aunque en menor proporción al anterior conteo, seguido por la madera (21.1%) y, en tercer lugar, las construcciones de ladrillo, bloc y concreto (19.3%).

Fue hasta el siguiente censo (1994) cuando el ladrillo, el bloc y el concreto tomaron la delantera en las preferencias de vivienda (34.9%), aunque las construcciones de adobe ocuparon todavía un segundo lugar (29.8%), con más de medio millón.

El último registro (2002) contabilizó un cambio radical en las costumbres constructivas, puesto que el 50.1% de casas (1,291,498) estaban fabricadas con bloc, cemento y ladrillo, contra un 24.3% de adobe. Asimismo, la lámina metálica fue el material más usado en los techos (67.3%), seguido de la fundición en concreto (14.6%).

El rubro de empresas dedicadas a la construcción en Guatemala ha tenido un crecimiento considerable en los últimos años, según el departamento de análisis estadístico de Construguate con información de Banco de Guatemala, reporta que el Ministerio de

Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda (CIV) para el 2019 se proyecta un presupuesto de 57% de aumento con respecto al 2018.

Dentro de esta actividad intervienen varios aspectos, como las personas que la desarrollan, los avances tecnológicos y materiales utilizados, la actividad de la construcción genera empleos directos e indirectos para ingenieros, arquitectos, maestros de obra, albañiles, electricistas, plomeros, entre otros, adicional a ello se deben considerar variables como durabilidad, calidad, bases fuertes, terreno y algunas otras características especiales que debe tener toda construcción. (Carillas, Chacón, 2017).

## **1.2. Principales Entidades de la Construcción en Guatemala**

Cámara Guatemalteca de la Construcción (Construguate), es la entidad representativa del Sector Construcción de Guatemala a nivel nacional y regional. Es una asociación civil, apolítica y no lucrativa que, desde 1,971, agremia a las empresas más importantes del Sector Construcción.

Vela porque las relaciones empresariales y personales en el sector se den con respeto honestidad y transparencia, impulsa al crecimiento y participación e importancia del sector en la economía nacional sea transparente, sano y sostenible, y promueve el desarrollo competitivo de sus empresas asociadas a través del firme cumplimiento de la ley.

El 12 de septiembre de 1,966 fue conformada la Asociación Guatemalteca de Contratistas de la Construcción (AGCC) y el 25 de octubre de 1,966 la Asociación Nacional de Constructores de Vivienda (ANACOVÍ); quienes nombraron a Cámara Guatemalteca de la Construcción (Construgate) su ente rector institucional.

Actualmente, Construgate tiene representación internacional con dos Entidades, la primera es La Federación Interamericana de la Industria de la Construcción –FIIC- es una organización internacional de carácter privado sin fines de lucro, integrada por cámaras nacionales de la industria de la construcción de 18 países de América Latina. Fue fundada

el 6 de noviembre de 1960, en la Ciudad de México, durante la celebración del Segundo Congreso Interamericano de la Industria de la Construcción, convocado para tal fin. Las 18 naciones que actualmente forman parte de FIIC son Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Costa Rica, Chile, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana, Uruguay y Venezuela.

La segunda es la Organización de Cámaras de la Construcción de Centroamérica y El Caribe (ORDECCCAC) que está conformada por las Cámaras o Asociaciones Nacionales de Carácter Privado, representativos de la Industria de la Construcción del área de Centroamérica, que sean miembros de la Federación Interamericana de la Industria de la Construcción (FIIC). Actualmente está integrada por Guatemala, El Salvador, Costa Rica, Honduras, Nicaragua, Panamá y República Dominicana. Cámara Guatemalteca de la Construcción cuenta con de forma permanente con la Secretaría Regional de ORDECCCAC.

### **1.3. Impacto del COVID-19 en el sector Construcción**

El Gobierno de Guatemala, debido a la crisis de salud por COVID-19, aprobó 10 programas de emergencia: 1. Caja de víveres “Saldremos Adelante”; 2. Programa de apoyo al comercio popular; 3. Programa de alimentación escolar; 4. Fondo de Protección al Empleo; 5. Fondo de Crédito de Capital de Trabajo; 6. Bono Familiar; 7. Subsidio a la energía eléctrica; 8. Bono de riesgo para el personal de salud; 9. Programa de dotación alimentaria y 10. Programa del adulto mayor. A pesar de los esfuerzos del Gobierno, el país se ha visto afectado en la mayoría de sus actividades económicas, entre ellas el sector construcción.

Según el estudio realizado por el área de Análisis Estadístico de Cámara Guatemalteca de la Construcción, cuenta con información de 10 Cámaras que son parte la Federación Interamericana de la Industria de la Construcción –FIIC-, convirtiéndose en referente para conocer la situación del sector, muestra los siguientes resultados:



Las empresas se vieron obligadas a realizar una reducción del personal por el estado de emergencia de COVID, en un 28% a nivel administrativo y un 44 a nivel operativo. La modalidad que la empresa utilizó para reducción de personal fue en un 38% despido directo y 62% suspensión laboral temporal, y para reducir el impacto de los colaboradores y la empresa un 81% gozaron sus vacaciones.

Otra de las situaciones que se vive en el sector es el problema de abastecimiento en la materia prima, transporte, maquinaria en un 47%. Además el aumento en los costos, ha sido en un 13.7%.

Por último se menciona el impacto económico que se ha tenido en las ventas, mostrando una baja en un 56%, y se han perdido algunos contratos debido a las disposiciones de horarios, movilidad, entre otros.

#### **1.4. Obligaciones tributarias del sector Construcción con relación a la determinación de la renta**

Dentro de la legislación tributaria guatemalteca existen regulaciones generales y otras específicas para aquellas empresas que tienen una actividad económica con ciertas peculiaridades, como lo son las empresas dedicadas a las actividades de construcción y similares, que sus operaciones generadoras de rentas comprenden más de un período de liquidación.

En los últimos años se han realizado varias reformas para las disposiciones legales de la determinación de la renta imponible, el Decreto 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 51, menciona la opción de cuatro métodos para su aplicación, éste tuvo vigencia para las operaciones realizadas del periodo 2012 y años anteriores, se reforma con el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, entró en vigencia el 01 de enero 2013 que derogó el artículo 51 incorporando el artículo 34, en el que rebaja a dos los métodos a utilizar, la última reforma está contemplada en el Decreto 19-2013, que reforma entre otros artículos el 34, éste reforma está vigente del año 2014 a la fecha.

Con las disposiciones reglamentarias, el acuerdo gubernativo 206-2004 vigente hasta el año 2012, el acuerdo gubernativo 213-2013 con vigencia para el 2013 y lo reforma el acuerdo gubernativo 167-2014 es vigente para el año 2014, en su artículo 25.

Los dos métodos para las actividades de construcción se describen a continuación:

- 1) Asignar como renta bruta del período, el valor total de la venta documentada a través de contratos de promesa de compraventa o escrituras de compraventa en el caso de bienes inmuebles o la factura en el caso de obra civil o construcciones.
  
- 2) Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período efectivamente cobrado.

El régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas tiene un tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%), se aplica a la base imponible, su período de liquidación principia el uno (1) de enero y termina el treinta y uno (31) de diciembre de cada año.

## **2. MARCO TEÓRICO**

### **2.1. Empresa Constructora**

En Guatemala la inversión en el ramo de la construcción ha ido en aumento, según la Cámara Guatemalteca de la Construcción en el año 2010, fueron autorizados 786,135 metros cuadrados de construcción, mientras en el año 2019 en monto asciende a 2,746,953 metros cuadrados de construcción, esto muestra el evidente crecimiento y el avance que ha tenido el país en el ramo de la construcción.

Las actividades relacionadas a la construcción dependen de una adecuada planificación, personal apto para el desarrollo de proyectos, procedimientos eficientes de producción, un método de costos y gastos que sea idóneo para las actividades que realiza, registros contables correctos.

#### **2.1.1. Definición**

Linares, Montañana, Navarro (2010) menciona el concepto de empresa:

La empresa en sí comprende el conjunto de elementos, materiales de trabajo, capacidad organizacional y recursos financieros, orientados a generar una oferta permanente de bienes y servicios para satisfacer las diversas necesidades que se presenten, en la búsqueda del desarrollo del país en el que operan (p.180)

Las empresas de construcción son aquellas que combinan factores como personal, tecnología, materiales para la elaboración de un proyecto de construcción, las cuales deben cumplir con los requisitos solicitados por las autoridades competentes.

#### **2.1.2. Importancia en la sociedad guatemalteca**

La industria de la construcción en Guatemala representa un sector económico importante para el desarrollo del país, durante los últimos años han sido cada vez más los

inversionistas que participan en esta actividad, desarrollando proyectos tales como desarrollos de vivienda, carreteras, puentes, entre otros, realizados con inmuebles propios y de terceros.

En el año 2019 el crecimiento del sector de la construcción fue de un +8.3%, esto trajo mucha inversión al país, además de brindar empleo a muchas familias.

La proyección inicial del Banco de Guatemala para el sector construcción para el año 2020 se situaba en +4.2%, debido a la situación actual de la pandemia denominada COVID-19, sumado las disposiciones locales y mundiales se considera una baja de -5.5%, debido a la baja inversión por la inestabilidad económica.

### **2.1.3. Características de las empresas constructoras**

Dentro de las características básicas de una empresa de construcción están:

- Ejecutar el trabajo en condiciones contractuales y la utilización de servicios de un ingeniero civil para las directrices del proyecto.
- Elaboración de planos, así como la diversidad de documentos técnicos que se requieran.
- Cada contrato requerirá la construcción de un bien único.
- Se debe declarar anticipado el Impuesto Sobre la Renta, conforme el avance de la obra.
- La Superintendencia no ha modificado los formularios para adaptarlo al sector de la construcción.

- La Superintendencia no ha creado los sistemas necesarios para recibir la información, que la ley indica que se debe entregar.
- Actividades de constructoras, son las que duran más de un año, se dividen en dos categorías: Si duran más de un año, pero se van a liquidar en dos períodos fiscales, se puede liquidar la obra en el segundo período fiscal, y si duran más de dos períodos fiscales, entró en vigencia las normas del artículo 34.

#### **2.1.4. Objetivos de las empresas constructoras**

Es importante tener claridad de los objetivos que se pretenden alcanzar, para que no se vea afectada la continuidad de la empresa, por lo que se mencionan algunos de ellos.

- Cumplimiento de las condiciones pactadas en los contratos
- Cumplimiento de plazos establecidos en la entrega final
- Máximo rendimiento de los factores utilizados, como mano de obra, maquinaria, materiales e insumos, tecnología y gastos generales.
- Seguridad de la construcción
- Calidad de los materiales utilizados para la ejecución.
- Calidad de acabados
- Satisfacción del cliente

#### **2.1.5. Contrato de construcción**

Un contrato de construcción es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente, relacionados entre sí o son independientes en términos de su diseño, tecnología y función, bien en relación con su último destino o utilización. (Norma Internacional de Contabilidad 11).

Los términos o cláusulas básicas de todo contrato de construcción son las siguientes:

- Disposiciones generales

- Objeto del contrato
- Valor del contrato
- Forma de pago
- Plazo de ejecución
- Caso fortuito y fuerza mayor
- Obligaciones de contratistas
- Sus-contratos y prohibiciones
- Seguro de caución
- Cancelación del contrato
- Otras obligaciones
- Moneda de pago
- Aprobación y aceptación

### **Contrato de construcción a largo plazo**

Los contratos de construcción por su complejidad en su contabilización, por el motivo de larga duración, estos cubren más de un periodo contable, la fecha en que se inicia la construcción y la fecha de terminación en que concluyen son periodos contables diferentes.

Para la presentación de los Estados Financieros debe existir una distribución entre los ingresos y costos a través del tiempo de duración.

### **Contratista**

Es la empresa o persona que es contratada por otra organización o particular, para la construcción de un edificio, carretera, puente, proyecto de vivienda o algún otro trabajo específico.

Un contratista es responsable de proporcionar todos los materiales, equipo y mano de obra necesaria para la construcción del proyecto.

## **Contratante**

Persona individual o jurídica que contrata el servicio a una constructora para ejecutar un proyecto.

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

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

Con el fin de organizar jurídica y políticamente al Estado, se emite la Carta Magna el 31 de mayo de 1985, afirmando la primacía de la persona humana y fin del orden social; siendo el fin supremo la realización del bien común, en donde se establece la forma de organización del Estado, los derechos y obligaciones de los ciudadanos, el gobierno y sus órganos.

En el artículo 43 indica el derecho a la libertad de industria, comercio y trabajo, que tienen los ciudadanos para activar la economía del país.

Además están contempladas en el artículo 239 la forma correcta de determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a

normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

### **2.2.2. Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República**

Regula todo lo relacionado con personas y cosas mercantiles, el desarrollo de la iniciativa responde a un criterio mercantil cuya flexibilidad y amplitud estimulará la libre empresa, facilitando su organización; y regulará sus operaciones, encuadrándolas dentro de limitaciones justas y necesarias, que permitan al Estado mantener la vigilancia de las mismas, como parte de su función coordinadora de la vida nacional.

Toda sociedad mercantil constituida de acuerdo a las disposiciones de Guatemala e inscrita en el Registro Mercantil, tendrá personalidad jurídica propia y distinta de la de los socios individualmente considerados. Para la constitución de sociedades, la persona o personas que comparezcan como socios fundadores, deberán hacerlo por sí o en representación de otro, debiendo en este caso, acreditar tal calidad en la forma legal.

La inscripción de una sociedad en el Registro Mercantil, le otorga el derecho al uso exclusivo de su razón social o de su denominación, la que deberá ser claramente distinguible de cualquier otra y no podrá ser adoptada por sociedad del mismo o semejante objeto, mientras subsista inscrita la primera.

Algunas de las obligaciones tributarias indispensables para una sociedad son:

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

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



- b) Autorización de libros o registros. Los libros de inventarios y de primera entrada o diario, el mayor o centralizador y el de estados financieros, deberán ser autorizados por el Registro Mercantil.
- c) Balance General y Estado de Pérdidas y Ganancias. El comerciante deberá establecer, tanto al iniciar sus operaciones como por lo menos una vez al año, la situación financiera de su empresa, a través del balance general y del estado de pérdidas y ganancias que deberán ser firmados por el comerciante y el contador.
- d) Estados Financieros. El libro o registros de estados financieros, contendrá: 1. El balance general de apertura y los ordinarios y extraordinarios que por cualquier circunstancia se practiquen. 2. Los estados de pérdidas y ganancias o los que hagan sus veces, correspondientes al balance general de que se trate. 3. Cualquier otro estado que a juicio del comerciante sea necesario para mostrar su situación financiera.
- e) Registros Auxiliares. El comerciante podrá llevar los libros o registros auxiliares que estime necesarios.

### **2.2.3. Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala**

El vínculo jurídico entre el fisco como sujeto activo de la relación y el sujeto pasivo definido por la ley como contribuyente, tiene su origen en la obligación que éste último contribuya al sostenimiento de los gastos del Estado, en su función de ser el proveedor de los servicios asistenciales necesarios para la sociedad en su conjunto y de la cual se pueden derivar obligaciones formales que deben ser cumplidas relación jurídico-tributaria que tiene su fundamento en el principio de legalidad y para ello el Estado de Guatemala tiene el Código Tributario y sus reformas, como herramienta de control para la recepción de impuestos.

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

#### **2.2.4. Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala.**

Este impuesto se genera por los actos y contratos grabados, cuya administración y fiscalización, corresponde la administración tributaria.

La tarifa única a la que el contribuyente está afecto según las disposiciones de la ley es del doce por ciento (12%) sobre la base imponible, el cual deberá estar incluido siempre dentro del precio de venta y en el valor de los servicios, como lo indica el artículo 10 de Ley del Impuesto al Valor Agregado.

#### **2.2.5. Impuesto de Solidaridad, Decreto número 73-2008, del Congreso de la República de Guatemala.**

Se establece un Impuesto de Solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos. (Artículo 1. Ley del impuesto de solidaridad)

### **2.2.6. Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala**

El Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, publicado en el Diario Oficial el 05 de marzo del 2012. Contiene en el libro I, Impuesto Sobre la Renta que entró en vigencia el 1 de enero del año dos mil trece (2013) y el acuerdo gubernativo 213-2013 Reglamento del Libro I, de la Ley de Actualización Tributaria. Su objetivo es decretar un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales y jurídicas, sean nacionales o extranjeros residentes o no en el país.

#### **Hecho Generador**

Quedan afectas al impuesto sobre la renta, todas las rentas obtenidas en todo el territorio nacional, como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala, se entiende como renta de fuente guatemalteca, las que estén gravadas o exentas, según el artículo 3 y 4 de la Ley de Actualización Tributaria.

En cuanto a la Ley de Actualización Tributaria en su artículo 10, indica hecho generador “es la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual por personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios residentes en Guatemala”.

#### **Categorías de Renta**

La Ley contempla en su artículo 4, tres categorías de renta según su procedencia: Rentas de actividades lucrativas, rentas de trabajo y rentas de capital y ganancias de capital.

#### **Rentas de Actividades Lucrativas**

Son todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esa actividad, son 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.

Dentro de las actividades lucrativas están incluidas las originadas en actividades civiles, de construcción, inmobiliarias, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotaciones de recursos naturales

### **Rentas del Trabajo**

Son las rentas provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, que se deriven del trabajo prestado por un residente en relación de dependencia, desarrollado dentro de Guatemala o fuera de Guatemala.

### **Rentas de Capital y Ganancias de Capital**

Son las rentas derivadas del capital y de las ganancias de capital generadas en Guatemala, percibidas o devengadas en dinero o en especie.

### **Regímenes de Actividades Lucrativas**

En el artículo 14, indica que, Regímenes para las rentas de actividades lucrativas. Se establecen los siguientes regímenes para las rentas de actividades lucrativas:

#### **Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas**

Los contribuyentes que se inscriban en este régimen 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.

Determinación de la renta imponible:

- (+) Renta Bruta (2 métodos disponibles)
- (-) Costos (método específico)
- (-) Gastos incurridos en el período
- (=) Renta imponible
  
- (x) 25% año 2015 en adelante
  
- (=) ISR

Los contribuyentes inscritos a este régimen aplican a la base imponible determinada el tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%).

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.

### **Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas**

Los contribuyentes inscritos en este régimen deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas.

En este régimen, el período de liquidación es mensual y su presentación anual, únicamente es informativa, para plasmar un resumen del impuesto cancelado.

Se deben aplicar los siguientes porcentajes:

Rango de renta imponible mensual	Importe fijo	Tipo impositivo de
Q.0.01 a Q.30,000.00	Q.0.00	00 5 % sobre la renta imponible
Q.30,000.01 en adelante	Q.1,500.00	7% sobre el excedente de Q.30,000.00

Determinación de la renta imponible:

(+)	Renta Bruta (Ingresos facturados)
(-)	Rentas Exentas
(=)	Renta imponible
(x)	5 % Los primeros Q.30,000
	7% del excedente
(=)	ISR

Los contribuyentes inscritos a este régimen liquidan y pagan el impuesto por medio de retenciones que le efectúen quienes realicen el pago o acreditación en cuenta por la adquisición de bienes o servicio.

Con este régimen no se pueden aplicar los métodos para la construcción, debido a que se aplica a los ingresos y no a la utilidad.

### **Métodos para la determinación de la renta imponible de empresas constructoras**

La Ley de Actualización Tributaria establece una regulación especial para las empresas que se dedican a actividades de construcción y similares, aplicable a inmuebles propios o de terceros, para establecer la renta imponible, está contemplada en su artículo 34, el cual muestra dos métodos.

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

La primera opción lo llamaremos el método de lo devengado, consiste en asignar como renta bruta del período, el valor total de la venta documentada a través de contratos de promesa de compraventa o escrituras de compraventa en el caso de bienes inmuebles, o la factura en el caso de obra civil o construcciones. A dicha renta bruta debe deducírsele el monto de los costos, y gastos incurridos efectivamente en el período, determinados de la siguiente forma:

- a) Los costos se determinan de la forma siguiente durante la fase de desarrollo, cuando los trabajos sean sobre inmuebles propios:
  - i. Costo de adquisición del inmueble, incluyendo el monto de la revaluación cuando se haya pagado el impuesto correspondiente.
  - ii. El valor total de los costos y gastos para la construcción según la programación de obra, este valor se incorpora al costo de adquisición del inmueble.
  - iii. El valor total del inmueble integrado conforme al numeral anterior se divide por el número de metros cuadrados de la construcción o unidades.
  - iv. El cociente resultante del numeral anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido o por unidad.
  
- b) Los costos se determinan de la forma siguiente durante la fase de desarrollo cuando los trabajos sean sobre inmuebles propiedad de terceros:
  - i. El valor total de los costos y gastos estimados para la construcción.
  - ii. El valor total conforme al numeral anterior se divide por el número de metros cuadrados de la construcción o unidades.

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

La segunda opción, podríamos llamarlo el método de lo percibido, que consiste en asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período (efectivamente cobrado). A dicha renta debe deducirse el costo como se determina en los incisos a y b de la primera opción; según el caso, aplicando la parte proporcional al porcentaje de renta bruta correspondiente a lo percibido, y los gastos incurridos efectivamente.

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

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

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



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

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

## **2.3. Contabilidad de empresas constructoras**

### **2.3.1. Definición**

La contabilidad es una técnica utilizada para producir información financiera histórica, expresada en unidades monetarias, el propósito es proveer información financiera a cerca de la entidad para facilitar la toma de decisiones.

La contabilidad es de gran importancia para las empresas constructoras, para llevar un control de las operaciones, y la rentabilidad de cada proyecto. Dentro de las características contables podemos mencionar: Que son útiles, confiables, oportunas, objetivas, provisionales, verificables.

### **2.3.2. Ventajas**

La contabilidad deja ver una serie de ventajas muy importantes como pueden ser:

- Verificar las cuentas por cobrar y por pagar.
- Controlar los costos, gastos e inversiones.
- Proporciona el costo por mt<sup>2</sup>.
- Conocer oportunamente los resultados financieros de la operación.
- Con una contabilidad organizada será más fácil conseguir préstamos y asesoría.

- Es orientadora, porque nos permite conocer en un momento dado, la situación financiera (Balance General) y situación económica (Estado de Resultados) de las empresas.

### **2.3.3. Características**

Es importante contar con información oportuna, exacta y en el tiempo preciso para la toma de decisiones, por ello la información que se presenta en la contabilidad deber reunir las siguientes características.

#### Comprensibilidad

La información debe presentarse de manera clara y precisa, a modo que sea comprensible para los usuarios de la información.

#### Relevancia

La información deber mostrar aspectos importantes del desempeño de la administración o causar algún tipo de influencia para la toma de decisiones.

#### Oportunidad

La información financiera debe presentarse de manera oportuna, es decir se debe proporcionar en el momento preciso y a la brevedad posible.

#### Fiabilidad

Se deber revelar la realidad financiera de la empresa, la información debe presentarse libre de errores materiales.

### **2.3.4. Sistema de contabilidad**

En el artículo 52 de la Ley de Actualización Tributaria indica, que los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio, 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.

Sistema contable de lo devengado es “el sistema contable consistente en registrar los ingresos o los costos y gastos en el momento en que nacen como derechos u obligaciones y no cuando se hacen efectivos”.

Los otros contribuyentes pueden optar entre el sistema contable mencionado o el de lo percibido, pero una vez seleccionado uno de ellos, solamente puede ser cambiado con autorización expresa y previa de la Administración Tributaria.

Para solicitar el cambio de método, se debe ingresar un escrito solicitando el cambio de método en original y copia, junto con el DPI en original y copia del representante legal, nombramiento en original y copia, lo presenta en el edificio torre SAT en la 7av 3-73 zona 9 primer nivel en recepción de documentos.

### **2.3.5. Tipos de Renta**

Las rentas son ingresos que constituyen utilidades o beneficios, que brinda un bien o servicio, estas rentas se dividen de la siguiente forma:

#### **Rentas exentas y no afectas**

Son un tipo de ingreso que, aun siendo ingresos fiscales, no están sujetos al Impuesto Sobre la Renta, debido a que la ley les ha otorgado el beneficio de gravarse con tarifa cero. En términos generales las rentas exentas son aquellas utilidades netas fiscales obtenidas en el ejercicio y provenientes de la explotación de ciertas actividades económicas expresamente beneficiadas en la ley. Y las rentas no afectas, están regidas por otro impuesto.

## **Rentas Afectas**

Son los ingresos que contribuyen en el aumento de la utilidad en la empresa, los cuales provienen de la venta de bienes o prestación de un servicio.

### **2.3.6. Libros Contables**

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 los siguientes libros contables:

- Balance general
- Estado de resultados,
- Estado de flujo de efectivo
- 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.

### **2.3.7. Costos y Gastos**

Los costos y gastos son los desembolsos que la empresa realiza para llevar a cabo sus actividades, deben incluirse los gastos de operación, gastos administrativos y los gastos financieros.

También se deben considerar los gastos que no pueden ser descontados del ingreso bruto y que repercute directamente en el cálculo del impuesto, dicho en otras palabras son gastos que no tuvieron relación con la generación de renta gravada o que simplemente no cumplen con los requisitos establecidos en la ley, pero que si son

reconocidos en la contabilidad de forma correcta con base a normas contables. El artículo 22 del Decreto No. 10-2012, establece cuales son los gastos considerados no deducibles.

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.

De no llevar este registro separado, la Administración Tributaria determinará de oficio los costos y gastos no deducibles calculando los costos y gastos que no procedan para su deducibilidad en forma directamente proporcional al total gastos directos entre el total de rentas gravadas, exentas y no afectas.

### **2.3.8. Período de liquidación anual**

El período inicia el 01 de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año, se debe presentar la declaración jurada anual, durante el primer trimestre del año siguiente, aplicando la tasa imponible según el régimen en el que se encuentra registrado.

El impuesto sobre la renta en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas se presenta mensualmente, se debe presentar el pago los primeros diez días hábiles del siguiente en mes de realizada la facturación, y la presentación de la declaración jurada anual es informativa, debido a que en ésta no se determina desembolso adicional al que se ha realizado mensualmente.

En el caso del régimen sobre utilidades de actividades lucrativas, se deben realizar cierres contables parciales para elaborar la presentación trimestral, la declaración se presenta durante el siguiente mes de concluido el trimestre a declarar, según la utilidad obtenida, con anterioridad a la presentación de la declaración anual, se han realizado tres pagos parciales que corresponden a los primeros trimestres del año, siendo el cuarto trimestre el que definirá el monto de impuesto de sobre la renta a pagar durante el período.

Para la documentación de respaldo de la declaración jurada de renta, los contribuyentes deben tener a disposición de la Superintendencia de Administración Tributaria, el balance general, estado de resultados, estado de flujo de efectivo y estado de costo de producción. Los contribuyentes calificados como agentes de retención de Impuesto a Valor Agregado, los contribuyentes especiales, deben presentar adjunto a la declaración jurada anual, estados financieros auditados por Contador Público y Auditor independiente, con su respectivo dictamen e informe, firmado y sellado por el profesional que lo emite, según lo indica el artículo 40 de la Ley de Actualización Tributaria.

Las empresas constructoras deberán elaborar la integración de los costos por proyecto que se hayan realizado durante el período y trasladarlos a la Superintendencia de Administración Tributaria, por los medios que ponga a su disposición, con el objetivo de soportar la utilidad presentada en la declaración anual.

### **3. METODOLOGÍA**

#### **3.1. Definición del problema**

El problema que enfrentan las empresas que se dedica a la construcción de proyectos, que su ejecución comprende varios períodos fiscales, es la falta de conocimiento de la aplicación y elección de los métodos contables a utilizar para determinar la renta imponible y el registro de los ingresos, costos y gastos de cada proyecto, es importante conocer el método más adecuado para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, determinación del pago de los impuestos, para evitar contingencias fiscales y disminución de utilidades y recursos a los inversionistas.

##### **3.1.1. Enfoque**

El estudio se elaboró desde el punto de vista fiscal-tributario.

##### **3.1.2. Unidad de Análisis**

Empresa constructora desarrolla un proyecto de un paso a desnivel, para el sector privado.

##### **3.1.3. Período Histórico**

El período está comprendido del 01 de enero del 2016 al 31 de diciembre de 2020.

##### **3.1.4. Ámbito Geográfico**

Municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

## **3.2. Objetivos**

### **3.2.1. General**

Es analizar los métodos para determinar la renta imponible descritos en el decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, Libro 1 Impuesto Sobre la Renta, reformado por el decreto 19-2013 Capítulo II, para realizar el cálculo del Impuesto Sobre la Renta, con el fin de elegir la opción más viable para la empresa y orientar los registros contables correctamente de los rubros de ingresos, costos y gastos, para evitar sanciones futuras.

### **3.2.2. Específicos**

- a) Conocer y analizar las ventajas y desventajas de los métodos para determinar la renta imponible de una empresa dedicada a la construcción que posee varios períodos de liquidación.
- b) Elaborar un comparativo de los métodos de determinación de la renta imponible, para analizar y elegir la mejor opción para el pago del impuesto sobre la renta, de una empresa dedicada a la construcción.
- c) Detallar las partidas que deben registrarse en una conciliación de un período fiscal a otro, de los rubros de ingresos, costos y gastos, de empresas dedicadas a la construcción que comprende varios períodos fiscales.
- d) Disminuir las contingencias fiscales por la incorrecta utilización del marco legal tributario vigente para empresas dedicadas a la construcción.

## **3.3. Métodos**

Los métodos utilizados para recolectar la información fueron los siguientes:

- a) Método Deductivo



Se aplicó el conocimiento obtenido en la elaboración de la determinación de la renta imponible en diferentes ámbitos empresariales, se adquirieron conocimientos más específicos en el tema de constructoras de distintas fuentes, analizar la base de la investigación.

Se evalúan diversos escenarios para ejemplificar la aplicación de los métodos y algunos formatos para su mejor comprensión.

#### b) Método Analítico

Este método se utilizó para apoyo de consultas bibliográficas, tomadas de libros, tutoriales, tesis, páginas de internet, el cual posteriormente ayudara a documentar el resultado de la investigación.

### **3.4. Técnicas**

Se utilizaron las distintas técnicas para poder recolectar datos de suma importancia para realizar el trabajo de estudio.

- a) Fichaje para la recopilación y registro de la bibliografía utilizada en la investigación, los documentos utilizados en su mayoría electrónicos.
- b) Subrayado para referenciar las ideas principales de los documentos relacionados al tema, utilizando colores para facilitar la revisión de la información.
- c) Entrevistas con un profesional en el tema de construcción para la obtención de información, mediante una conversación con la que se recopilará información sobre las distintas áreas para la elaboración de la investigación.

### **3.5. Instrumentos**

- a) Cuestionario para determinar en el ámbito de los profesionales sobre la información que tienen conocimiento de las actividades contables y fiscales de las empresas con actividades de construcción.
  
- b) Capacitación recibida de la aplicación de los métodos vigentes, para la determinación de la renta imponible.

### **3.6. Resumen del procedimiento utilizado**

La fase inicial del trabajo consistió en la investigación, relacionado con la construcción, para fundamentar la parte teórica del trabajo, las fuentes consultados fueron obtenidas de internet, consulta de tesis, capacitación y entrevistas con profesionales expertos y legislación fiscal vigente.

Para el capítulo de discusión de resultados, se desarrolló un caso, en el cual se aplicaron los dos métodos contemplados en el artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria, demostrando la mejor opción, adicional se muestran las partidas extraordinarias que deben reflejarse en cada período fiscal, para soportar la presentación y pago de la declaración jurada anual del impuesto sobre la renta, finalmente se muestran los estados financieros reales y otro aplicando el método elegido.

## 4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

### 4.1. Determinación del costo

Los contribuyentes que realicen actividades relacionadas con la construcción o trabajos sobre inmueble ya sean propios o de terceros, cuando las operaciones que generan la renta comprendan más de un período de liquidación, se debe establecer la renta imponible del período fiscal, durante la fase de construcción.

#### 4.1.1. Cuando las empresas desarrollan los proyectos con inmuebles propios

Los costos se registran contablemente en el tiempo que se va desarrollando el proyecto, puede ser de uno o más periodos contables; los costos se asignan conforme a un plan contable, de acuerdo con la naturaleza de cada uno de los rubros que integran la construcción del proyecto.

Ilustración de la determinación del costo.

	Costo de adquisición del Inmueble, incluyendo revaluación cuando se haya pagado e impuesto correspondiente	10,000,000
(+)	El valor de los costos y gastos para la construcción según la programación de la obra	20,000,000
(=)	Valor total de inmueble	30,000,000
(/)	número de metros cuadrados de construcción o unidades	250
(=)	El coeficiente resultante constituye el costo de venta por metro cuadrado o por unidad	120,000
	1) Vendido o por unidad (75 unidades vendidas)	75
	2) Costo de período	9,000,000

La normativa establece que el total de costos se debe dividir entre el total de metros cuadrados de construcción o unidades destinadas para la venta; el valor total del proyecto es de Q.30,000,000.00 y se realizarán 250 unidades, en este caso el costo por cada unidad es de Q.120.000.00, en este ejemplo se ha determinado que el número de unidades vendidas es de 75, y el costo total a reportar es de Q.9,000,000.00.

#### 4.1.2. Cuando las empresas desarrollan los proyectos en inmuebles de terceros

Para determinar los costos de construcción con esta modalidad, se hace referencia al ejemplo anterior para establecer los valores de construcción, en esta figura participa el desarrollador propietario del bien inmueble y la empresa que presta los servicios de construcción.

El modelo contable para el constructor es similar: se asignan los costos de la misma forma, la diferencia es que no debe incluir en el valor del bien inmueble.

El valor total de la construcción es igual al total de costos dividido entre el total de metros vendibles pactados en el contrato de construcción. De acuerdo con las formas anteriores, el procedimiento de acumulación de costos se mantiene con la misma base, independiente de las modalidades y características de las construcciones.

(+)	El valor de los costos y gastos para la construcción según la programación de la obra	20,000,000
(=)	Valor total de inmueble	20,000,000
(/)	número de metros cuadrados de construcción o unidades	250
(=)	El coeficiente resultante constituye el costo de venta por metro cuadrado o por unidad	80,000
	1) Vendido o por unidad (75 unidades vendidas)	75
	2) Costo de período	6,000,000

## 4.2. Métodos para de determinación del Impuesto Sobre la Renta

Existen dos formas de determinar el Impuesto Sobre la Renta y aplican cuando los proyectos que generan rentas comprenden más de un periodo para su liquidación. A continuación el análisis de los dos métodos.

### Caso Práctico

Una empresa que se dedica a la construcción, tiene un contrato a ejecutar un paso a desnivel, realizado en inmuebles de terceros, tendrá un costo total del proyecto de Q. 10,000,000 sin incluir el Impuesto al Valor Agregado, se estima un porcentaje de rentabilidad es del 13%, con una duración de 5 años, el proyecto inicia en el 2016 y finaliza en el 2020, se estipuló en el contrato que la facturación se emitirá en el mes de diciembre de cada año y se hará con los siguientes porcentajes 15%, 25%, 25%, 25%, 10% respectivamente, se acordó que el cliente hará un anticipo del 10% el primer año y se realizarán descuentos del 25% del anticipo, por los siguientes cuatro años.

Datos del proyecto:

<b><u>Datos proyecto</u></b>	
Contrato	Paso a desnivel
Inmueble	Terceros
Costo del proyecto	Q. 10 millones
% de rentabilidad	13%
Duración del proyecto	5 años
Facturación del proyecto	15%, 25%, 25%, 25%, 10%
Anticipo de obra	10% (4 descuentos)

### Aplicación numeral 1 del artículo 34

El Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, artículo 34, numeral 1, del libro I del Impuesto Sobre la Renta, regula que el impuesto se determina, con este método, de la siguiente forma: “Asignar como renta bruta del periodo, el valor total de la venta documentada a través de contratos de promesa de compraventa o escrituras de compraventa en el caso de bienes inmuebles, o la factura en el caso de obra civil o construcciones. A dicha renta bruta debe deducírsele el monto de los costos, y gastos incurridos efectivamente en el periodo”.

Para determinar el Impuesto Sobre la Renta conforme este método, el tratamiento de los ingresos se registra con el principio contable de lo devengado y para los costos y gastos incurridos efectivamente como lo indica la ley; para el efecto, aplica el principio contable conforme lo realizado en la obra a la fecha de cierre del periodo contable que se está reportando (principio de lo devengado), independientemente de si los costos y gastos están o no pagados.

Información real del proyecto:

Detalle	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Total
Ingresos facturados	1,500,000	2,500,000	2,500,000	2,500,000	1,000,000	10,000,000
(-) Costos reales	500,000	3,090,000	1,240,000	2,825,000	1,175,000	8,830,000
(=) Margen bruto real Q	1,000,000	-590,000	1,260,000	-325,000	-175,000	1,170,000
Margen bruto real %	67%	-24%	50%	-13%	-18%	12%
<b>Pago de ISR</b>	<b>250,000.00</b>		<b>315,000.00</b>			<b>565,000.00</b>

En este método se enfoca en los ingresos, en este proyecto se contempló emitir factura en diciembre de cada año, de esa manera estarán acumulando en los meses de enero a noviembre los costos y gastos para liquidarlos únicamente en la declaración anual de Impuesto Sobre la Renta y las declaraciones trimestrales no reflejaran ingresos en cada trimestre, adicionalmente ayuda en el pago del Impuesto al Valor Agregado, con la

acumulación de crédito fiscal y al momento de presentar la declaración en diciembre se determinará al pago de impuesto.

Al finalizar el proyecto, se determinó un margen bruto del 12% y el pago de impuesto sobre la renta representa un 6%.

### **Aplicación numeral 2 del artículo 34**

El mismo artículo 34 referido, regula en el numeral 2, el segundo método para determinar el Impuesto Sobre la Renta, conforme las siguientes condiciones:

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

### **Determinación de la renta bruta**

<b>Detalle</b>	<b>Año 1</b>	<b>Año 2</b>	<b>Año 3</b>	<b>Año 4</b>	<b>Año 5</b>	<b>Total</b>
Cuenta por cobrar inicial	-	1,500,000	2,500,000			
Ingresos facturados según estimación de avance	1,500,000	2,500,000	2,500,000	2,500,000	1,000,000	10,000,000
Anticipos	1,000,000	- 250,000	- 250,000	- 250,000	- 250,000	
Cuenta por cobrar final	- 1,500,000	- 2,500,000	-	-	-	
<b>Efectivamente cobrado</b>	<b>1,000,000</b>	<b>1,250,000</b>	<b>4,750,000</b>	<b>2,250,000</b>	<b>750,000</b>	<b>10,000,000</b>
% de renta bruta percibida	10%	13%	48%	23%	8%	100%

La renta bruta es el equivalente a lo efectivamente cobrado o percibido en el período fiscal, en el primer año se debe tomar en cuenta el anticipo que fue recibido, aunque se realicen los descuentos en los próximos 4 años.

### Determinación de la renta imponible

Detalle	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Total
Efectivamente cobrado	1,000,000	1,250,000	4,750,000	2,250,000	750,000	10,000,000
Costos asignados a la renta bruta percibida (87%)	870,000	1,087,500	4,132,500	1,957,500	782,500	8,830,000
Margen bruto Q estimado (13%)	130,000	162,500	617,500	292,500	- 32,500	1,170,000

La renta imponible se obtiene de la restar los ingresos percibidos del período, menos los costos, los cuales se obtienen de restar el porcentaje estimado de margen bruto (13%) del cien por ciento de los ingresos; el costo es un 87%.

### Determinación de los costos

Detalle	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Total
Costos reales	500,000	3,090,000	1,240,000	2,825,000	1,175,000	8,830,000
Costos asignados a la renta bruta percibida (87%)	870,000	1,087,500	4,132,500	1,957,500	782,500	8,830,000
Costos suficientes (insuficientes)	- 370,000	2,002,500	- 2,892,500	867,500	392,500	

Los ingresos representan el 100% y el margen de utilidad estimado el 13%, por diferencia el monto de los costos es de 87%. El monto del 87% de los costos se utiliza para presentar la liquidación anual, la diferencia que resulta del costo estimado y el costo real, se debe ajustar a través de partida contable, para que coincida la declaración jurada anual con la contabilidad.

### Determinación del Impuesto sobre la Renta

Detalle	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Total
Renta imponible	130,000	162,500	617,500	292,500	- 32,500	1,170,000
25%	25%	25%	25%	25%	25%	
Pago de ISR	32,500	40,625	154,375	73,125	-	300,625

En este método, la utilidad representa un 3% sobre los ingresos, con un pago de Q.300,625.



## Partidas de conciliación AÑO 1

Detalle	Debe	Haber	Naturaleza
<b><u>Partida No. 1</u></b>			
Anticipo de Clientes	1,000,000		Pasivo Resultado
Ventas		1,000,000	
Registro del anticipo realizado por el cliente	1,000,000	1,000,000	
<b><u>Partida No. 2</u></b>			
Ventas	1,500,000		Resultado Activo
Cuentas por cobrar		1,500,000	
Registro de la facturación emitida	1,500,000	1,500,000	
<b><u>Partida No. 3</u></b>			
Costo de ventas	370,000		Resultado Activo
Inventario de proyectos		370,000	
Ajuste del costo año 1	370,000	370,000	

## Partidas de conciliación AÑO 2

Detalle	Debe	Haber	Naturaleza
<b><u>Partida No. 1</u></b>			
Cuentas por cobrar	1,500,000		Activo Resultado
Ventas		1,500,000	
Pago de la cuenta por cobrar	1,500,000	1,500,000	
<b><u>Partida No. 2</u></b>			
Ventas	2,500,000		Resultado Activo
Cuentas por cobrar		2,500,000	
Registro de la facturación emitida	2,500,000	2,500,000	

Detalle	Debe	Haber	Naturaleza
<b><u>Partida No. 3</u></b>			
Ventas	250,000		Resultado Pasivo
Anticipo de clientes		250,000	
Descuento de anticipo año 1	250,000	250,000	
<b><u>Partida No. 4</u></b>			
Inventario de proyectos	2,002,500		Activo Resultado
Costo de ventas		2,002,500	
Ajuste del costo año 2	2,002,500	2,002,500	

### Partidas de conciliación AÑO 3

Detalle	Debe	Haber	Naturaleza
<b><u>Partida No. 1</u></b>			
Cuentas por cobrar	2,500,000		Activo Resultado
Ventas		2,500,000	
Pago de la cuenta por cobrar	2,500,000	2,500,000	
<b><u>Partida No. 2</u></b>			
Ventas	2,500,000		Resultado Activo
Cuentas por cobrar		2,500,000	
Registro de la facturación emitida	2,500,000	2,500,000	
<b><u>Partida No. 3</u></b>			
Ventas	250,000		Resultado Pasivo
Anticipo de clientes		250,000	
Descuento de anticipo año 2	250,000	250,000	
<b><u>Partida No. 4</u></b>			
Costo de ventas	2,892,500		Resultado Activo
Inventario de proyectos		2,892,500	
Ajuste del costo año 3	2,892,500	2,892,500	

## Partidas de conciliación AÑO 4

Detalle	Debe	Haber	Naturaleza
<b><u>Partida No. 1</u></b>			
Ventas	2,500,000		Resultado Activo
Cuentas por cobrar		2,500,000	
Registro de la facturación emitida	2,500,000	2,500,000	
<b><u>Partida No. 2</u></b>			
Ventas	250,000		Resultado Pasivo
Anticipo de clientes		250,000	
Descuento de anticipo año 3	250,000	250,000	
<b><u>Partida No. 3</u></b>			
Inventario de proyectos	867,500		Activo Resultado
Costo de ventas		867,500	
Ajuste del costo año 4	867,500	867,500	

## Partidas de conciliación AÑO 5

Detalle	Debe	Haber	Naturaleza
<b><u>Partida No. 1</u></b>			
Ventas	1,000,000		Resultado Activo
Cuentas por cobrar		1,000,000	
Registro de la facturación emitida	1,000,000	1,000,000	
<b><u>Partida No. 2</u></b>			
Ventas	250,000		Resultado Pasivo
Anticipo de clientes		250,000	
Descuento de anticipo año 4	250,000	250,000	
<b><u>Partida No. 3</u></b>			
Inventario de proyectos	392,500		Activo Resultado
Costo de ventas		392,500	
Ajuste del costo año 5	392,500	392,500	

### 4.3. Comparativo de métodos numeral 1 y numeral 2

<b>Numeral 1</b>				
<b>Año</b>	<b>Ingresos</b>	<b>Costos</b>	<b>Margen</b>	<b>ISR</b>
1	1,500,000	500,000	1,000,000	250,000
2	2,500,000	3,090,000	- 590,000	
3	2,500,000	1,240,000	1,260,000	315,000
4	2,500,000	2,825,000	- 325,000	
5	1,000,000	1,175,000	- 175,000	
	<b>10,000,000</b>	<b>8,830,000</b>	<b>1,170,000</b>	<b>565,000</b>

**Pago de ISR 6%**

<b>Numeral 2</b>				
<b>Año</b>	<b>Ingresos</b>	<b>Costos</b>	<b>Margen</b>	<b>ISR</b>
1	1,000,000	870,000	130,000	32,500
2	1,250,000	1,087,500	162,500	40,625
3	4,750,000	4,132,500	617,500	154,375
4	2,250,000	1,957,500	292,500	73,125
5	750,000	782,500	- 32,500	
	<b>10,000,000</b>	<b>8,830,000</b>	<b>1,170,000</b>	<b>300,625</b>

**Pago de ISR 3%**

#### Variación entre los métodos

<b>Año</b>	<b>Numeral 1</b>	<b>Numeral 2</b>	<b>Variación de ISR</b>
1	250,000	32,500	217,500
2	-	40,625	- 40,625
3	315,000	154,375	160,625
4	-	73,125	- 73,125
5	-	-	-
	<b>565,000</b>	<b>300,625</b>	<b>264,375</b>

En el numeral 1, en el año 1 se debe desembolsar un 25% de lo que recibe efectivamente y afecta en el flujo de caja y en el año 3 la utilidad se incrementa de manera importante, siendo necesario desembolsar una cantidad alta, por lo que en este método se ve afectado el flujo de efectivo, porque unos años se refleja utilidad y otros años pérdida.

En el numeral 2, la base imponible se determina según el margen bruto estimado, eso nos ayuda a que cada año se reporte una utilidad constante y se pague año con año una parte del impuesto, que permita que el desembolso de efectivo sea sostenible y que al terminar la construcción se pueda realizar los ajustes de los costos reales.

En numeral 1 para un 6% sobre los ingresos del proyecto, mientras que en el numeral 2, se paga un 3%, esto equivale a que en la segunda opción se ahorre Q.264,375, que sería la mitad de pago del impuesto, únicamente por la decisión correcta de utilización de método.

Inicialmente se había estimado un margen bruto del 13% y finalizando la obra, se realizaron los ajustes correspondientes de los ingresos, costos y gastos reales y se determinó una utilidad definitiva del 12%, siendo muy similar el monto, se cumplió con los pagos sin ningún inconveniente.

Es importante mencionar que la Administración Tributaria autoriza el cambio de método, pero éste se debe utilizar en todos los proyectos que desarrolle la empresa.

#### **4.4. Estados Financieros**

##### **4.4.1. Estado de Resultados**

A continuación se muestra el estado de resultados del primer año, utilizando el segundo método que llamamos “de lo percibido”, se inicia con el estado de resultados con los datos de la ejecución real y otro incluyendo los ajustes realizados a los ingresos y a los

costos y gastos, los estados financieros ajustados son los que se utilizan para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto sobre la renta.

Detalle del estado de resultados real:

**Estado de resultados**  
**Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2016**  
**Expresado en Q.**

Descripción	Monto
Ventas	1,500,000
Costos y gastos	500,000
Utilidad antes del impuesto	1,000,000
<b>ISR</b>	<b>250,000</b>
Utilidad neta	750,000

Detalle del estado de resultados con ajustes:

**Estado de resultados**  
**Del 01 de enero al 31 de diciembre del 2016**  
**Expresado en Q.**

Descripción	Monto
Ventas	1,000,000
Costos y gastos	870,000
Utilidad antes del impuesto	130,000
<b>ISR</b>	<b>32,500</b>
Utilidad neta	97,500

Para realizar la presentación y pago del formulario de la declaración jurada anual del impuesto sobre la renta, es importante tener las conciliaciones actualizadas ante

cualquier revisión de la Administración Tributaria, para demostrar los saldos reportados de una manera clara y sencilla, para evitar contingencias.

A continuación se detallan las conciliaciones de los ingresos y costos.

#### **Conciliación de ingresos**

Facturación	1,500,000
Anticipos	1,000,000
Cuenta por cobrar final	<u>-1,500,000</u>
<b>Efectivamente cobrado</b>	<b><u>1,000,000</u></b>

#### **Conciliación de costos y gastos**

Costos reales	500,000
Ajuste al costo	<u>370,000</u>
<b>Costos del 87% sobre lo efectivamente cobrado</b>	<b><u>870,000</u></b>

#### **4.4.2. Estado de Situación Financiera**

A continuación se muestra el Estado de Situación Financiera, el primero con los datos reales de la ejecución del proyecto y el segundo caso con la aplicación de los ajustes contables.

Detalle de las conciliaciones:

#### **Conciliación de clientes**

Facturación	1,500,000
Cuenta por cobrar final	<u>-1,500,000</u>
<b>Cuenta por cobrar</b>	<b><u>-</u></b>

**conciliación Inventario de Proyectos**

Inventario real	500,000
Ajuste al inventario	- 370,000
<b>Total de inventario</b>	<b>130,000</b>

Detalle del estado de resultados real:

**Estado de Situación Financiera**  
**Al 31 de diciembre del 2016**  
**Expresado en Q.**

Descripción	Monto
<b><u>ACTIVO</u></b>	<b>3,100,000</b>
<b>CORRIENTE</b>	<b>2,500,000</b>
Bancos	1,000,000
Clientes	1,500,000
<b>NO CORRIENTE</b>	<b>600,000</b>
Inventario de proyectos	500,000
Inventario de materiales	100,000
<b><u>PASIVO</u></b>	<b>1,350,000</b>
<b>CORRIENTE</b>	<b>350,000</b>
ISR por pagar	250,000
Proveedores	100,000
<b>NO CORRIENTE</b>	<b>1,000,000</b>
Anticipo de clientes	1,000,000
<b><u>CAPITAL</u></b>	<b>1,750,000</b>
Capital Autorizado	1,000,000
Resultados del ejercicio	750,000
<b>Total de activo</b>	<b>3,100,000</b>
<b>Total de pasivo y capital</b>	<b>3,100,000</b>



Detalle del estado de resultados con ajustes:

**Estado de Situación Financiera**  
**Al 31 de diciembre del 2016**  
**Expresado en Q.**

Descripción	Monto
<b><u>ACTIVO</u></b>	<b>1,230,000</b>
<b>CORRIENTE</b>	<b>1,000,000</b>
Bancos	1,000,000
Clientes	-
<b>NO CORRIENTE</b>	<b>230,000</b>
Inventario de proyectos	130,000
Inventario de materiales	100,000
<b><u>PASIVO</u></b>	<b>132,500</b>
<b>CORRIENTE</b>	<b>132,500</b>
ISR por pagar	32,500
Proveedores	100,000
<b>NO CORRIENTE</b>	-
Anticipo de clientes	
<b><u>CAPITAL</u></b>	<b>1,097,500</b>
Capital Autorizado	1,000,000
Resultados del ejercicio	97,500
<b>Total de activo</b>	<b>1,230,000</b>
<b>Total de pasivo y capital</b>	<b>1,230,000</b>

Se debe llenar el formulario SAT-1411 de la Declaración de ISR anual, durante los primeros tres meses del año siguiente al período de liquidación.

#### 4.5. Ventajas y desventajas

Para una mejor comprensión de ambos métodos, se muestran las ventajas y desventajas de cada uno.

##### Método de lo devengado

Ventajas	Desventajas
Los ingresos se registran en base a documentos (factura, contratos de promesas de compra venta, escrituras), no es necesario realizar partidas conciliatorias	Se debe calcular impuestos según la facturación, aun cuando no se tenga disponibilidad, afectando el flujo de caja.
Se reflejan los costos reales en la contabilidad, esto permite que la declaración coincida con los registros contables.	

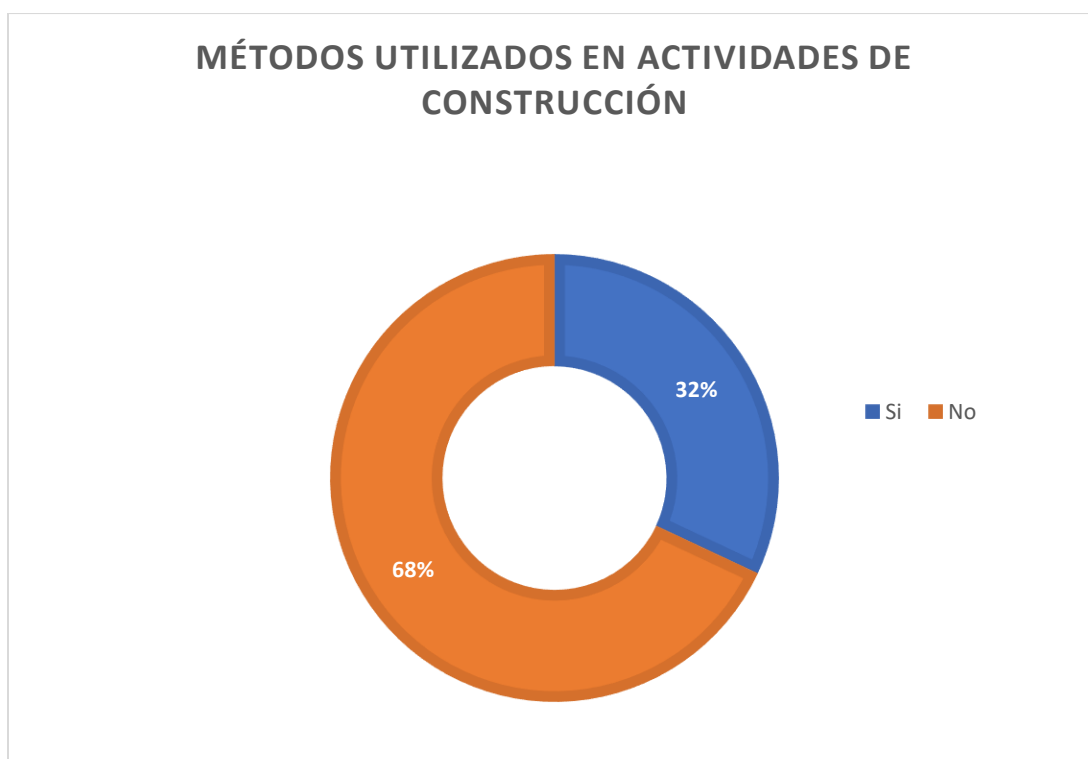
##### Método de lo percibido

Ventajas	Desventajas
Se puede diferir el pago del impuesto durante la ejecución del proyecto.	Implica un mayor control sobre la ejecución de los proyectos
Se calcula impuesto en base a lo efectivamente cobrado, de esa manera se tiene el disponible necesario para realizar el pago.	Se deben realizar las conciliaciones entre la contabilidad y lo realmente ejecutado.

#### 4.6. Resultados de la encuesta

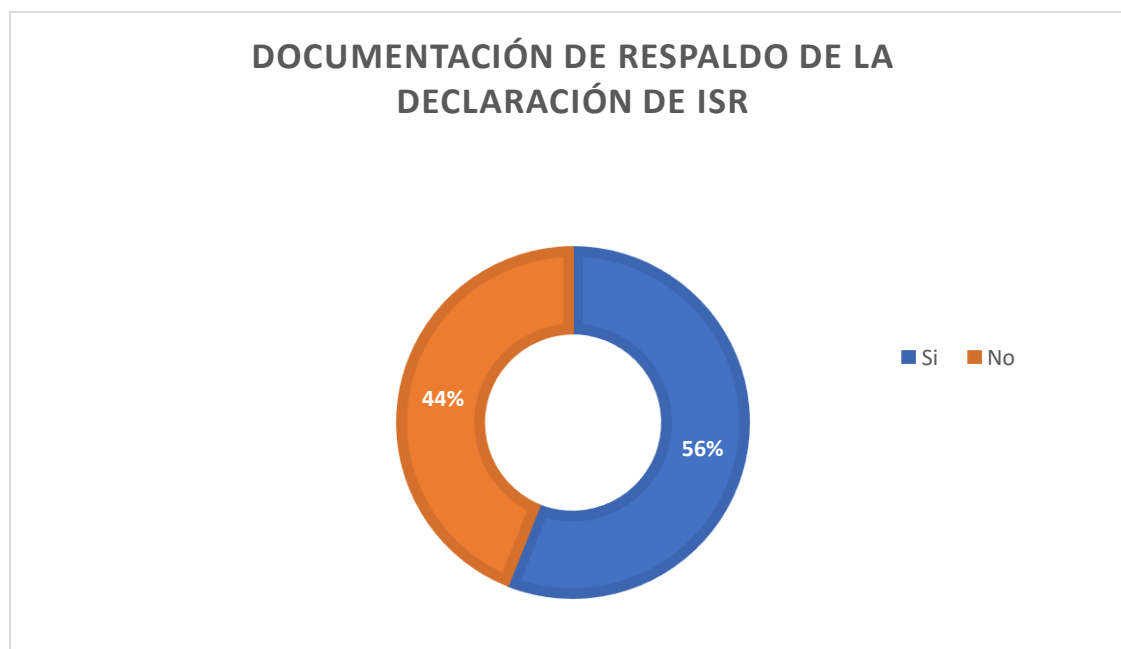
Fueron realizadas 15 encuestas, a profesionales en el ámbito contable, los resultados se describen a continuación:

##### 1. ¿Sabe cuáles son los métodos utilizados en actividades de construcción para la determinación del Impuesto Sobre la Renta?



Se denota la poca información que existe en la aplicación de los métodos utilizados para la determinación de la renta imponible y establecer el pago del impuesto sobre la Renta. Actualmente existen dos métodos contemplados en el artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria, contemplando los métodos en el numeral 1 y numeral 2.

**2. ¿Conoce cuál es la documentación de respaldo que debe tener a disposición de Administración Tributaria de la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta?**



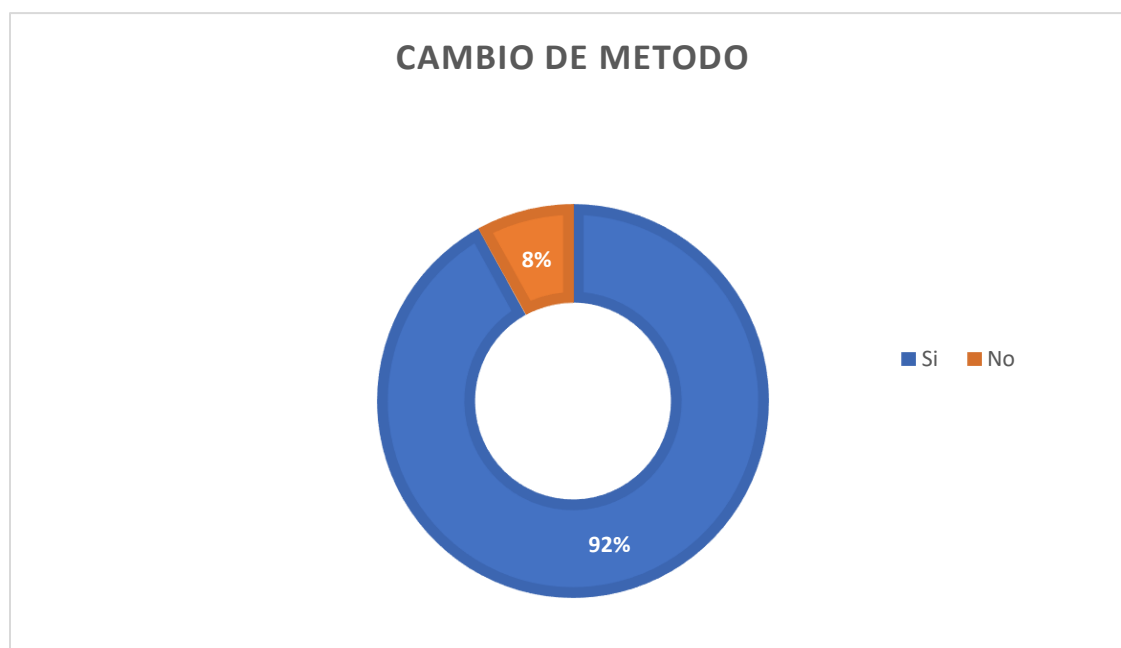
El artículo 25 del Reglamento del libro I de la Ley de actualización Tributaria que fue modificado por el acuerdo gubernativo 167-2014, indica que se debe presentar la programación de obra a iniciar un proyecto y la integración final de los costos y gastos que se debe presentar con la declaración jurada anual, debido a que la Administración Tributaria no cuenta con un sistema para cargar la información, se presenta un memorial con la información del proyecto, si los costos cambia se deberá presentar un nuevo memorial con la información actualizada.

La información mínima que se debe entregar es la siguiente:

- El plazo estimado de duración de la obra, indicando la fecha de inicio y la fecha probable de finalización.

- Costo de adquisición del inmueble cuando corresponda. Si este fue revaluado, deberá incluir el monto de dicha revaluación y la fecha del pago del impuesto cuando corresponda.
- Integración de los costos y gastos de construcción estimados. Esta estimación estará constituida por los materiales, mano de obra, servicios, subcontratos, otros costos y gastos de la obra.
- Estimado de unidades totales del proyecto, identificando los metros cuadrados del lote o unidad y cuando corresponda los metros cuadrados de la construcción, con una estimación de los ingresos por la venta de los inmuebles.
- En caso de ser aplicable, el estimado de ingreso por suscripción, asignación o traslado de acciones.

**3. ¿Se debe solicitar a la Administración Tributaria la autorización para realizar el cambio de método?**

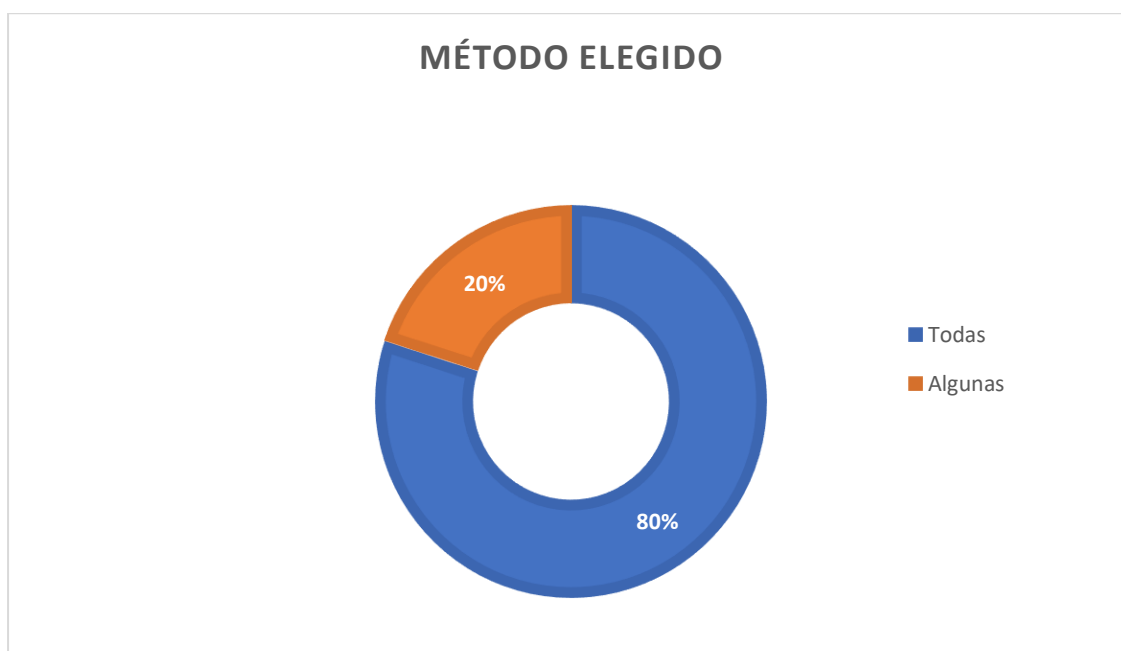


El método solo puede ser cambiado con autorización previa de la Administración Tributaria y rige para el período de liquidación inmediato siguiente a aquel en que se autorice el cambio.

**4. ¿El método elegido debe ser aplicado a todas las obras que realice o solo algunas?**

**Todas**

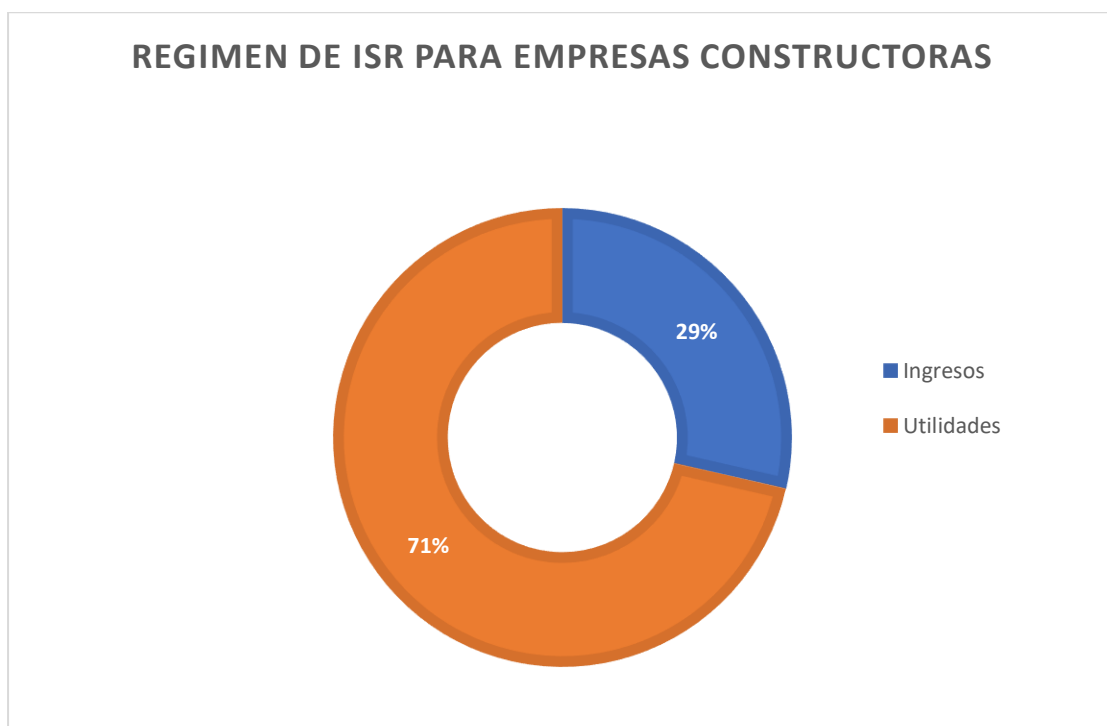
**Algunas**



El método elegido debe ser aplicado a todas la obras y trabajos que el contribuyente realice, incluso la construcción de obras civiles y obras públicas en general.

5. ¿Cuál es el régimen del Impuestos Sobre la Renta, que considera más apropiado para empresas con actividades de construcción?

- Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas
- Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas



Considerando que el régimen sobre ingresos no tiene opción a deducir los costos y gastos, no se puede aplicar ningún método para determinar el valor del costo, por lo que debe pagar directamente por sus ingresos.

## CONCLUSIONES

1. Se determinó que el método “sobre lo percibido” del numeral dos del artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria, es el más adecuado para una empresa dedicada a la construcción con varios períodos de liquidación, debido a que únicamente se declaran ingresos efectivamente cobrados, pagando sobre el porcentaje de renta estimada, teniendo la liquidez cada período para realizar el pago del impuesto.
2. El presente trabajo permite determinar que el método a utilizar para reconocer los ingresos y gastos de cada proyecto, debe aplicarse a todas las obras y trabajos que se realicen en la entidad, debido a que no es posible utilizar más de un método, evitando así contingencias fiscales.
3. La Administración Tributaria no tiene establecida la manera de enviar el informe solicitado de la programación de la obra al inicio de un proyecto y la integración final de los costos y gastos para respaldar la presentación de la declaración jurada anual.



## RECOMENDACIONES

1. Implementar un sistema de presupuestos para determinar los costos y gastos que se estiman utilizar en la obra, deben estar apegados a lo realmente ejecutado, para evitar variaciones significativas al momento de la finalización de los proyectos, para evitar pagos en exceso.
2. Realizar las partidas de conciliación entre lo realmente ejecutado y el método elegido, para que sirva como respaldo por las diferencias entre los registros contables y la declaración jurada anual y evitar contingencias fiscales en futuras revisiones por parte de la Administración Tributaria.
3. Entregar a la Administración Tributaria, por medio de un memorial en el área de recepción de documentos, el informe de la programación de la obra, con la integración de los costos y gastos como respaldo de la declaración jurada anual.

## BIBLIOGRAFIA

Cámara Guatemalteca de la Construcción (2020) Estudio de impacto del COVID en el sector construcción.

Cifuentes, E. (2016). El Plan y la Tesis, Guatemala, Editorial Magna Terra editores.

Córdova, D. (2013). Sistematización contable de contratos de construcción a largo plazo en una empresa constructora. Tesis de Licenciatura en Ciencias Económicas. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.

Código de Comercio de Guatemala y sus reformas. (1970) Decreto Número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala.

Código Tributario y sus reformas. (1991). Decreto Número 6-91 del Congreso de la República.

Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas (1985). Asamblea Nacional Constituyente, Guatemala.

Ley de Actualización Tributaria (2012). Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Linares Ma. Carmen, Montañana Aviñon Elena Navarro Astor, Economía y organización de empresas constructoras, Eduni Politec, Valencia 2010

Musus, R (julio, 2020) Actividades de Construcción. Capacitación llevada a cabo en reunión virtual, Guatemala.

Robledo, C. (2006). Técnicas y Proceso de Investigación Científica, Guatemala, Editora Educativa.

Superintendencia de Administración Tributaria (2020) Expediente UIPSAT1386-2020  
Departamento de consultas. Unidad de información Pública.

### **E-GRAFÍA**

Artola, S.J. (2014). Análisis jurídico tributario del régimen de propiedad horizontal y condominios basado en los requerimientos de la Superintendencia de la Administración Tributaria SAT. Tesis de Postgrado en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales Universidad Rafael Landívar, Recuperado de: <http://biblio3.url.edu.gt/Tesario/2014/07/04/Artola-Silvia.pdf>

Coyoy, M. (Junio 2014) Regulaciones tributarias en las transacciones inmobiliarias. Recuperado de [https://www.academia.edu/27115284/Regulaciones\\_Tributarias\\_en\\_las\\_Transacciones\\_Inmobiliarias\\_Guatemala\\_Ju](https://www.academia.edu/27115284/Regulaciones_Tributarias_en_las_Transacciones_Inmobiliarias_Guatemala_Ju)

De la Rosa, M.O. (2007). Contabilización de contratos de construcción a largo plazo por el método de porcentaje de terminación aplicable a una empresa constructora de puentes. Tesis de Licenciatura en Ciencias Económica Universidad de San Carlos de Guatemala, Recuperado de [http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03\\_3040.pdf](http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_3040.pdf)

González, Karla. (2014). Registros contables de los contratos de construcción, por el método de porcentaje de determinación de un condominio con base a la norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades. Tesis de Licenciatura en Ciencias Económica Universidad de San Carlos de Guatemala, Recuperado de [http://www.repositorio.usac.edu.gt/1285/1/03\\_4780.pdf](http://www.repositorio.usac.edu.gt/1285/1/03_4780.pdf)

Guatemala (2019). Perspectivas económicas y del sector de construcción 2018-2019: Cámara Guatemalteca de la Construcción. Guatemala. Recuperado de: <http://construguate.com/2018/11/08/perspectivas-economicas-y-del-sector-construccion-2018-2019/>

Lohol, W. (2013). Sistematización Contable de una empresa inmobiliaria dedicada a la urbanización de lotes y a la construcción de casas. Tesis de Licenciatura en Ciencias Económica Universidad de San Carlos de Guatemala, Recuperado de [http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03\\_4515.pdf](http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_4515.pdf)

Micheo, J.J. (06 de julio, 2019). Impuestos que frenan el desarrollo inmobiliario. El periódico, Guatemala, Recuperado de: <https://elperiodico.com.gt/opinion/2018/12/06/impuestos-que-frenan-el-desarrollo-inmobiliario/>

Palacios, R. (2015). Impuesto sobre la renta diferido de una empresa constructora de edificios, Tesis de Licenciatura en Ciencias Económicas. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, Recuperado de: [http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03\\_5144.pdf](http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_5144.pdf)

Paredes, J.C. (2014) Aplicaciones del ISR para empresas de construcción, Recuperado de: <http://igcpa.org.gt/wpigcpa2/wp-content/uploads/2017/11/ Aplicaciones-del-ISR-para-empresas-dec-onstrucci%C3%B3n.pdf>

Real Academia Española (2018) Diccionario, Recuperado: <http://www.rae.es/search/node/contrato>

Torres, S.D. (2007) Sistema contable computarizado en una empresa constructora, Tesis de Licenciatura de Ciencias, Universidad de San Carlos de Guatemala, Recuperado de: [http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03\\_1912.pdf](http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_1912.pdf)

Villagran, E.E. (2005) Reconocimiento de ingresos en empresas constructoras que desarrollan contratos de larga duración, Tesis de Licenciatura en Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, Recuperado de: [http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03\\_2249.pdf](http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_2249.pdf)