

**UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

Facultad de Ciencias Económicas

Maestría en Consultoría Tributaria



**Análisis de la Normativa Tributaria del Impuesto Sobre la Renta para  
empresas constructoras, respecto a la NIC No.11**

(Tesis de Maestría)

César Augusto Chich Tohón

Guatemala, marzo de 2016

**Análisis de la Normativa Tributaria del Impuesto Sobre la Renta para  
empresas constructoras, respecto a la NIC No.11**  
(Tesis de Maestría)

César Augusto Chich Tohón

Lic. Moisés Mardoqueo Sapón Ulin, (**Asesor**)  
M. Sc. Mario Alfredo Salazar Marroquín, (**Revisor**)

Guatemala, marzo de 2016

## **Autoridades de la Universidad Panamericana**

M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

**Rector**

Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

**Vicerrectora Académica**

M.A. César Augusto Custodio Cobar

**Vicerrector Administrativo**

EMBA. Adolfo Noguera Bosque

**Secretario General**

## **Autoridades de la Facultad de Ciencias Económicas**

M.A. César Augusto Custodio Cobar

**Decano**

M.A. Ronaldo Antonio Girón Díaz

**Vicedecano**

Licda. Nancy Gabriela Lam de León

**Coordinadora de Maestrías**



REF.:UPANA.C.C.E.E.0009-2016-MSc.CT

**LA DECANATURA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS.  
GUATEMALA, 20 DE FEBRERO DE 2016**

De acuerdo al dictamen rendido por el Licenciado Moisés Mardoqueo Sapón Ulín, asesor y el Licenciado Mario Alfredo Salazar Marroquín, revisor de la Tesis titulada “ **Análisis de la Normativa Tributaria del Impuesto Sobre la Renta para empresas constructoras, respecto a la NIC No. 11**” presentado por el Licenciado César Augusto Chich Tohón, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria; **AUTORIZA LA IMPRESIÓN**, previo a su graduación profesional en el grado de Magíster en Consultoría Tributaria.



**M.A. César Augusto Custodio Cobar**  
**Decano**  
**Facultad de Ciencias Económicas**

**Licenciado: Moisés Mardoqueo Sapón Ulin**  
Contador Público y Auditor  
Auditoría y Consultoría

---

Guatemala, 03 de diciembre de 2015.

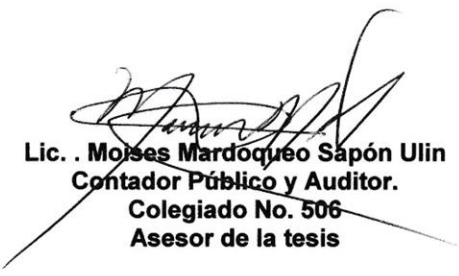
**Señores**  
**Facultad de Ciencias Económicas**  
**Maestría en Consultoría Tributaria**  
**Universidad Panamericana**  
**Guatemala, Guatemala**

**Estimados Señores:**

En relación a la asesoría de tesis del tema **“Análisis de la Normativa Tributaria del Impuesto sobre la Renta para empresas constructoras, respecto a la NIC No.11”**, realizada por el **licenciado César Augusto Chich Tohón**, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Panamericana, he procedido a la asesoría de la misma, observando que cumple con los requerimientos establecidos en la reglamentación de la referida Universidad, por lo tanto doy el dictamen de Aprobado al tema desarrollado.

Al ofrecerme para cualquier aclaración adicional, me suscribo de ustedes.

Atentamente,

  
**Lic. . Moisés Mardoqueo Sapón Ulin**  
**Contador Público y Auditor.**  
**Colegiado No. 506**  
**Asesor de la tesis**

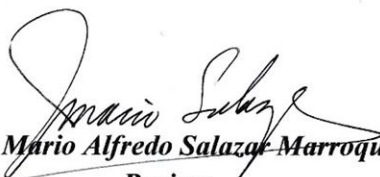
«Con Dios está la sabiduría y el poder;  
Suyo es el consejo y la inteligencia». Job 12:13

Guatemala, 28 de enero 2016

Señores  
Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad Panamericana  
Ciudad

Estimados señores:

En virtud de que la Tesis con el tema, **Análisis de la Normativa Tributaria del Impuesto Sobre la Renta para empresas constructoras, respecto a la NIC No.11** presentado por el estudiante: **César Augusto Chich Thón** carné No. 1124598. Previo a optar al grado Académico de **“Maestría en Consultoría Tributaria”**, cumple con los requisitos técnicos y de contenido establecidos por la Universidad Panamericana, se extiende el presente dictamen favorable para que continúe con el proceso correspondiente.

  
**M.Sc Mario Alfredo Salazar Marroquín**  
**Revisor**

# Contenido

<b>Resumen</b>	i
<b>Introducción</b>	iii
<b>Capítulo 1</b>	
<b>Diseño de la Investigación</b>	
1.1 Tema de investigación	1
1.2 Antecedentes	1
1.3 Planteamiento del problema	3
1.4 Hipótesis	4
1.5 Objetivos	4
1.6 Justificación	5
1.7 Diseño metodológico	6
1.8 Cronograma de actividades	9
1.9 Presupuesto	10
1.10 Matriz de Consistencia	11
<b>Capítulo 2</b>	
<b>Marco Teórico</b>	
2.1 El hecho imponible y su relación con los métodos para la determinación de la renta bruta de empresas constructoras y similares	17
2.2 Métodos para la determinación de la renta bruta dentro del Marco Legal específico	25
2.3 Norma Internacional de contabilidad No.11 Contratos de construcción	28
<b>Capítulo 3</b>	
<b>Presentación de los Resultados</b>	
3.1 Sujeto de estudio	44
3.2 Resultados de la encuesta	47
<b>Capítulo 4</b>	
<b>Análisis y Aplicación de la Norma Tributaria y la Norma Internacional de Contabilidad en las empresas inmobiliarias</b>	
4.1 Análisis y Aplicación de la normativa Tributaria del Impuesto Sobre la Renta	

frente a las regulaciones contables	55
4.2 Análisis y Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No.11	
Contratos de Construcción frente a las regulaciones contables	71
<b>Conclusiones</b>	81
<b>Recomendaciones</b>	82
<b>Referencias</b>	83
<b>Anexos</b>	



## Lista de cuadros

1. Cronograma de actividades	9
2. Presupuesto	10
3. Diseño teórico	11
4. Operacionalización de las variables	13
5. Diseño metodológico	15
6. Empresas constructoras de propiedad vertical	45
7. Empresas constructoras de propiedad horizontal	46
8. Actividades de construcción método 1	57
9. Método de lo devengado fase de construcción	58
10. Actividades de construcción liquidación	60
11. Determinación del Impuesto Sobre la Renta líquida final del proyecto	61
12. Actividades de construcción método 2	64
13. Método 2 fase percibido de construcción	65
14. Actividades de construcción liquidación método 2	67
15. Determinación del Impuesto Sobre la Renta liquidación final del proyecto	68
16. Integración del Impuesto Sobre la Renta	69
17. Resumen flujo de caja ambos métodos	71
18. Datos financieros	75
19. Ingresos, gastos y resultados	76
20. Integración de contratos	77
21. Importes y saldos	77
22. Saldos calculados	78
23. Cuadro esquemático del análisis de compatibilidad entre la norma tributaria y la regulación contable internacional	80

## Lista de gráficas

1. Pregunta No. 1	47
2. Pregunta No. 2	48
3. Pregunta No. 3	49
4. Pregunta No. 4	50
5. Pregunta No. 5	51
6. Pregunta No. 6	52
7. Pregunta No. 7	53
8. Pregunta No. 8	54

## **Resumen**

Las empresas que se dedican a la ejecución de contratos de construcción a largo plazo enfrentan la problemática de aplicar un tratamiento contable específico a los ingresos, costos, gastos y pérdidas de operación en los proyectos que ejecutan, ya que el reconocimiento de utilidades no se puede realizar a través de un sistema tradicional de operación. Los proyectos de construcción comúnmente pueden generar ingresos anticipados que deberán ser reconocidos como tales en períodos impositivos posteriores, de la misma forma que ocurre con los costos relacionados con estados de ejecución a futuro.

Por su parte, las Normas Internacionales de Contabilidad vigentes a partir del 01 de enero de 2002, que dentro de su aplicación como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados tienen consideraciones sobre el tratamiento de ingresos, costos y gastos que deben analizarse al relacionar la compatibilidad entre la normativa tributaria que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República).

La normativa legal establecida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta permite acogerse a dos métodos para la determinación de la renta neta, también llamada utilidad financiera o utilidad contable y, aunque no es una obligación sujetarse a unos de los sistemas propuestos, es muy importante conocer las alternativas y su nivel de compatibilidad con la normativa internacional contable vigente.

En esta investigación se analizan los registros financieros de empresas constructoras que desarrollan contratos en las áreas de vivienda, propiedad horizontal y vertical y a través de la separación de contratos cuya finalización es medible o no, y que dentro de otras consideraciones se destacan las siguientes situaciones: que el método para determinar la renta imponible, el cual consiste en asignar como renta bruta del período, el valor 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 deducir el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el período, se ha determinado

compatible tanto para contratos cuya finalización es medible como para aquellos que no se puede determinar con precisión su fecha de terminación.

Finalmente, al analizar el método que consiste en asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período, a tal renta, deberá deducirse el costo y gastos realizados en el mismo período, el resultado que presenta es incompatibilidad para contratos cuya finalización es medible.

El estudio realizado ofrece, entonces, considerar que para los contratos de obra cuya finalización es medible y se cuenta con los elementos para utilizar el Método de Porcentaje de Avance de Obra para reconocer ingresos, costos y gastos, no existe compatibilidad entre la Norma Internacional de Contabilidad No. 11, y los métodos establecidos para la determinación de la renta imponible establecidos en el Artículo 34 del Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Sin embargo, el método que se apega más a la NIC 11 y, por tanto, genera menos diferencias en la aplicación de ambos métodos, es el sistema regulado por el método 1 de la norma tributaria, ya que la diferencia únicamente se genera en el registro de las obras en curso o en proceso que se deben registrar y revelar al cierre de cada período impositivo.

## **Introducción**

La situación en Guatemala, en relación a los impuestos, en los últimos años se ha venido deteriorando, derivado de las diferentes modificaciones o derogaciones que se hacen al ordenamiento tributario, en los últimos gobiernos.

Leyes que no han sido bien analizadas pues en el primer año de aplicabilidad, empiezan a aparecer problemas de carácter inconstitucional. Reformando los regímenes, como lo es el de las Actividades de Construcción, que modificaron la estructura, cuantía, base de cálculo y tiempo para efectuar el respectivo pago en el año 2013 bajo el decreto 10-2012.

A pesar que la divulgación de las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones tributarias para las actividades de construcción que han sido realizadas a nivel nacional, no se ha contado con un plan específico de divulgación que sea implementado por la Superintendencia de Administración Tributaria y no se ha dado capacitaciones como podría ser la forma correcta de tributar para el gremio de construcción.

La Normas Internacionales de Contabilidad, normas reconocidas por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores como Principio de Contabilidad Generalmente Aceptados a partir del 01 de enero de 2008 como optativos y a partir del año 2009 como obligatorios, determinan el tratamiento contable de las empresas constructoras dentro de la Norma No. 11 y especifica el tratamiento contable de ingresos, costos y gastos de los proyectos a realizar de acuerdo al tipo de contrato, tiempo de realización, modificaciones, entre otros. Derivando de allí la importancia de enmarcar el tratamiento regulado por la misma dentro de las opciones que la norma fiscal vigente establece.

La importancia de estudiar la normativa fiscal vigente (Artículo 34 del decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria), así como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (Normas Internacionales de Contabilidad), deviene de la problemática que representa el reconocimiento de ingresos, costos y gastos para la determinación

de la renta imponible. Es necesario comprender perfectamente las implicaciones de sujetarse a uno de los métodos sugeridos en la norma contenida dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para que el contribuyente haga un análisis de las alternativas fiscales que representa ejecutar proyectos que se desarrollan a través de dos o más períodos impositivos.

La elaboración de una guía para operar bajo esta metodología, será lo que se tratará de abordar en esta investigación y proporcionar un enfoque concreto de las alternativas fiscales que tiene cada empresa que se dedica a la construcción de activos, regulación que acaba de sufrir cambios importantes y la forma de cómo debe aplicarse contablemente estas nuevas regulaciones ante la vigencia de la NIC.

A través del presente trabajo se determina técnicamente cuál de los métodos establecidos en el Artículo 34 del decreto 10-2012, Ley de Actualización tributaria, es compatible con el sistema de reconocimiento de ingresos, costos y gastos contenidos en la NIC 11. Como parte de esta investigación se determinarán los beneficios que obtienen las constructoras derivado de una correcta planificación tributaria, ya que las utilidades se generan a lo largo de más de un período impositivo y debe determinarse si existe renta afecta al Impuesto Sobre la Renta generada de cada contrato.

Es necesario establecer que no es objetivo del presente estudio realizar un análisis de los siguientes dos aspectos en las empresas que efectúan contratos de construcción: Impuesto Sobre la Renta Diferido: No es objetivo del trabajo establecer el tratamiento de las diferencias temporales imponibles o deducibles generadas por la aplicación de las políticas financieras establecidas en la NIC. 11. Es un requerimiento indispensable la implementación del ISR diferido para conciliar las diferencias generadas donde tanto la norma tributaria local y la norma contable internacional no sean compatibles.

Nivel de cumplimiento de la legislación vigente: Se pretende ilustrar los principales aspectos de operación financiera y sus contratos dentro de las empresas que se analizan. En ningún momento

se pretende establecer el nivel de cumplimiento del pago de las obligaciones tributarias de los resultados que se evalúan al cierre de cada período impositivo.

# **Capítulo 1**

## **Diseño de investigación**

### 1.1 Tema de investigación

El tema de la presente investigación corresponde al análisis de la Normativa Tributaria del Impuesto Sobre la Renta para empresas constructoras, respecto a la Norma Internacional de Contabilidad No.11.

### 1.2 Antecedentes

Contenido dentro de la legislación tributaria guatemalteca existen regulaciones específicas para giros comerciales e industriales específicas, tal es el caso de actividades agrícolas, petroleras, lotificadoras y constructoras que desarrollan contratos durante más de un período fiscal, por mencionar algunos ejemplos.

Simultáneamente a las regulaciones de carácter fiscal que enmarcan las operaciones comerciales de las empresas, se encuentran las normas contables que definen el tratamiento que debe proporcionarse para mostrar la situación financiera de acuerdo a la naturaleza y forma de operar de cada actividad económica.

Es una condición esperada el establecer que las normas contables no encuadren con las regulaciones tributarias en el reconocimiento de la utilidad generada por ciertas actividades industriales y comerciales. Especial tratamiento sucede en lo relacionado con las empresas que ejecutan contratos de construcción, ya que los mismos se desarrollan en varios períodos impositivos, ocasionando ingresos anticipados que se relacionan con estados de ejecución a futuro y costos que deben capitalizarse por corresponder a obras que se entregarán al cliente en períodos posteriores.



El 20 de diciembre de 2007, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores, publicó en el Diario de Centro América que se adoptan como principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala a los que se refiere el Código de comercio en su Artículo 368 y como marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera. La vigencia de esta resolución es optativa a partir del año 2008 y obligatoria a partir de Enero 2009.

En virtud de lo anterior, los principios de contabilidad generalmente aceptados emitidos por el Instituto de Contadores Públicos y Auditores ya no son de aplicación para Guatemala sino, las Normas de Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas de Información Financiera (NIIF), para la elaboración y presentación de los Estados Financieros.

La Normas Internacionales de Contabilidad, normas reconocidas por el Colegio de contadores públicos y Auditores, determinan el tratamiento contable de las empresas constructoras dentro de la Norma No. 11 y especifican el tratamiento contable de ingresos, costos y gastos de los proyectos a realizar de acuerdo al tipo de contrato.

Para la aplicación correcta del tratamiento contable establecido, se debe determinar si la finalización del contrato de construcción se puede establecer de una forma fiable o no, ya que el reconocimiento de ingresos y costos relacionados al contrato dependen de esta característica específica.

El Decreto 10-2012 del Congreso de la Republica Ley Actualización Tributaria determina dos métodos para establecer la renta imponible cuando se trata de empresas constructoras o similares, y los cuales están basados en el sistema contable de lo devengado y percibido. Debido a que los proyectos deben estar enmarcados dentro de una ejecución determinada y bajo características muy independientes, el contribuyente que se dedica a esta actividad económica debe conocer con claridad las alternativas existentes en cuanto a la forma en la que cada una pueden hacer más eficiente el uso de sus recursos de acuerdo al tipo de proyecto a realizarse. En ocasiones una

misma constructora puede contar con varias clases de proyectos y los mismos estar realizándose en tiempos muy diferentes y bajo características operativas que compliquen el tratamiento fiscal, cuando llega el momento de efectuar el cierre contable anual.

### 1.3 Planteamiento del problema

A continuación se describe el planteamiento del problema estableciéndose en detalle la descripción del problema, así como la pregunta de investigación y sus preguntas derivadas.

#### 1.3.1 Descripción del problema

En el sector Construcción de Guatemala, existe una problemática con la correcta aplicación de los métodos de reconocimiento de ingresos (Devengado y Percibido) que establece el Decreto 10-2012 Actualización Tributaria y sus reformas del decreto 19-2013, ya que son confusas y dejan mucho a la interpretación del constructor o a la adaptación de dichos métodos a la forma de construcción que se está realizando en ese momento.

Las Normas Internacionales de Contabilidad proporcionan el tratamiento financiero que se debe aplicar en la generación de los estados financieros de las empresas que desarrollan contratos de construcción, constituyendo parte importante de esta normativa, el período en el cual se debe reconocer la utilidad de acuerdo a los contratos cuya finalización es medible y aquellos que no cuentan con esta característica.

#### 1.3.2 Pregunta de investigación

¿Qué acciones se deben realizar para la correcta aplicación de los métodos de construcción establecidos en el del decreto 10-2012 en el ramo de Construcción, para poder cumplir con las obligaciones tributarias correctamente en el año 2015 y su correcta aplicación con respecto a la Norma Internacional de Contabilidad No.11 Contratos de construcción?

### 1.3.3 Preguntas derivadas

¿Qué conocimientos tienen las constructoras sobre la aplicación de la NIC 11 Contratos de Construcción?

¿Qué conocimientos tienen las constructoras sobre la aplicación del Artículo 34 Actividades Construcción y similares incluido en la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala?

¿Cómo aplican las constructoras los métodos de construcción, será que poseen herramientas necesarias para medir razonablemente, de acuerdo a la normativa tributaria vigente?

## 1.4 Hipótesis

El método para la determinación de la renta bruta para empresas constructoras y similares establecido en el inciso 1) del Artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, es compatible con el método de reconocimiento de ingresos, gastos y perdidas, así como la información a revelar en los estados financieros contenido en la Norma Internacional de Contabilidad No.11 Contratos de Construcción.

## 1.5 Objetivos

### 1.5.1 General

Determinar la compatibilidad del tratamiento contable y fiscal en la forma de reconocimiento de ingresos, costos y gastos para la determinación de la renta imponible que deben utilizar las empresas constructoras sujetas al Artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y que este apegado a lo que rige la Norma Internacional de contabilidad No.11 Contratos de Construcción vigente.

## 1.5.2 Específicos

- Establecer los métodos compatibles para la determinación de la renta imponible, establecidos en el Artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria del Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo a la Norma Internacional de contabilidad vigente para los contratos de construcción a largo plazo cuya finalización sea medible.
- Identificar los conocimientos que tienen las constructoras sobre la aplicación de los métodos establecidos en el Decreto 10-2012, para este ramo.
- Sugerir la correcta aplicación de los métodos del Artículo 34 de la ley de actualización tributaria Decreto 10-2012.

## 1.6 Justificación

La industria de la construcción representa un sector económico importante en el desarrollo de Guatemala y las empresas que participan en el negocio encuentran cada vez, una mayor competencia en el mercado de empresas ya existentes y nuevos inversionistas que desean obtener beneficios de este sector.

En el medio existen compañías especializadas en la construcción de toda clase de activos, tales como desarrolladoras de edificaciones en propiedad horizontal, desarrolladoras de vivienda tradicional en serie, empresas especializadas en trabajos de urbanización empresas especializadas en infraestructura pública y empresas constructoras de proyectos especializados.

Esto hace necesario que los inversionistas y directores sean asesorados en todas las áreas de manera que se optimice el uso de los recursos financieros disponibles. Impacto especial tiene la planificación tributaria en este tema, ya que al ejecutarse los proyectos en más de un período fiscal, es muy importante que el costo por impuestos directos se administre de forma planificada y

esto solamente se logra con una interpretación adecuada de la normativa contable y su aplicación frente a las regulaciones fiscales que existen en el medio.

Las Normas Internacionales de Contabilidad proporcionan el tratamiento financiero que se debe aplicar en la generación de los estados financieros de las empresas que desarrollan contratos de construcción, constituyendo parte importante de esta normativa, el período en el cual se debe reconocer la utilidad de acuerdo a los contratos cuya finalización es medible y aquellos que no cuentan con esta característica.

Para conciliar la renta imponible de acuerdo a las regulaciones tributarias a través de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, se debe comprender el alcance y la aplicación de ambas partes, de manera que los registros se encuentren adecuadamente soportados y no se genere una contingencia fiscal en el momento de atender una auditoría de parte de la Administración Tributaria.

## 1.7 Diseño metodológico

- Ubicación del estudio: La implementación de la propuesta de una herramienta para “Las Actividades de construcción y similares, tratamiento de los métodos en el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y la reforma de las mismas Decreto 19-2013” se iniciará en el segundo trimestre del año 2015. Se realizará en la ciudad de Guatemala, en las Empresas de Construcción de la División de Desarrollo Inmobiliario de una prestigiosa corporación ubicada en la zona 10 de la ciudad capital de Guatemala.
- Tipo de Estudio: Es de tipo de investigación es correlacional, se elaborará una investigación para las empresas de la división antes mencionada, ya que cuenta con empresas de construcción que son desarrolladoras de proyectos de vivienda en propiedad horizontal y de proyectos de Edificios de propiedad vertical.

- Enfoque de la investigación: Esta investigación tiene un enfoque cualitativo, debido a que se pretende identificar los conocimientos, habilidades que tienen las empresas de construcción para aplicar los métodos de construcción como alternativa fiable para determinar la renta bruta para pago de impuestos.
- Población: Para el presente trabajo de investigación se ha considerado que la población consiste en 5 empresas de la División de Desarrollo Inmobiliario.
- Muestra: La muestra para este trabajo de investigación será del 100% de la población, que corresponde a las 5 empresas de la División de Desarrollo Inmobiliario, que están activas para el tercer trimestre del año 2015.
- Instrumentos de recopilación de información: Entrevista: Reunión de dos o más personas para tratar algún asunto, generalmente profesional o de negocios. La entrevista se usa para determinar el conocimiento de las obligaciones tributarias del encuestado para el pago de impuestos, y al mismo tiempo se obtiene información del porque se ha hecho difícil el aplicar los métodos de construcción. Cuestionario: Conjunto de cuestiones o preguntas que deben ser contestadas en un examen, prueba, test, encuesta, entre otros. El encuestado manifiesta su opinión a través del cuestionario elaborado por el centro. La encuesta será elaborada con preguntas cerradas, para no extender el tema, ya que lo que se necesita es determinar si el contribuyente al que se le está realizando la entrevista y ubicando únicamente algunas inmobiliarias que puedan proporcionar información acerca si se está aplicando los métodos en su empresa. Recolectada la información, se hará al vaciado de datos, aplicando técnicas estadísticas para el respectivo análisis. Para presentar los resultados del análisis de la información, se utilizaran gráficas y otros medios que faciliten la interpretación a los interesados en el tema.
- Variables: Las variables de este trabajo de investigación son: Variable independientes: Métodos para la determinación de la renta bruta para empresas constructoras y similares.

Variable dependiente: Método de reconocimiento de Ingresos, costos y gastos establecido en la NIC 11 Contratos de Construcción.

- Fuentes de información: Las fuentes de información que se utilizarán en este trabajo de investigación son fuentes primarias y secundarias. Entre la información primaria se usará la siguiente: Artículos publicados por las entidades fiscales de Guatemala y de las NIC, cursos impartidos por expertos en la materia fiscal y de NIIF; experiencias de personas que han trabajado en el área de impuestos y de NIC.
- Fuentes de información secundaria: En cuanto a las fuentes de información secundaria se usa libros publicados por expertos en Normas de Internacionales de contabilidad y de la interpretación de expertos en la ley del Impuesto Sobre la renta, basados en la experiencia. Libros digitales publicados en internet.





## 1.9 Presupuesto

Cuadro No. 2  
Presupuesto

Descripción	Importe
Compra de impresora	Q1,000.00
Tóner para impresora	Q1,000.00
Gastos de transportes	Q900.00
Papelería y útiles	Q2,000.00
Asesoría de Profesionales	Q3,500.00
Gastos varios	Q1,000.00
<b>Total Gastos</b>	<b>Q9,400.00</b>

Fuente: Elaboración propia.

## 1.8 Matriz de Consistencia

Cuadro No. 3  
Diseño Teórico

Pregunta del problema	Objetivo General	Hipótesis o idea a defender	Variables Independientes
¿Qué acciones se deben realizar para la correcta aplicación de los métodos de construcción del decreto 10-2012 en el ramo de Construcción, para poder cumplir con las obligaciones tributarias correctamente en el año 2015 y su correcta aplicación con respecto a la Norma Internacional de Contabilidad No.11 Contratos de construcción?	Determinar la compatibilidad del tratamiento contable y fiscal en la forma de reconocimiento de ingresos, costos y gastos para la determinación de la renta neta que deben utilizar las empresas constructoras sujetas al Artículo 34 del decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y que este apegado a lo que rige la Norma Internacional de contabilidad No.11 Contratos de Construcción vigente.	El método para la determinación de la renta bruta para empresas constructoras y similares establecido en el inciso 1) del Artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, es compatible con el sistema de reconocimiento de ingresos, gastos y pérdidas, así la información a revelar en los estados financieros contenido en la Norma Internacional de Contabilidad No.11 Contratos de Construcción.	El método para la determinación de la renta bruta para empresas constructoras y similares

Fuente: Elaboración propia.

Pregunta del problema	Objetivo General	Hipótesis o idea a defender	Variables Independientes
<p>1. ¿Qué conocimientos tienen las constructoras sobre la aplicación de la NIC 11 Contratos de Construcción?</p> <p>2. ¿Qué conocimientos tienen las constructoras sobre la aplicación del Artículo 34 Actividades Construcción y similares incluido en la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala?</p> <p>3. ¿Cómo aplican las constructoras los métodos de construcción, será que poseen herramientas necesarias para poder medir razonablemente, de acuerdo a la normativa tributaria vigente?</p>	<p>1. - Establecer los métodos compatibles para la determinación de la renta neta, establecidos en el Artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria del Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo a la Norma Internacional de contabilidad vigente para los contratos de construcción a largo plazo cuya finalización sea medible.</p> <p>2. Identificar los conocimientos que tienen las constructoras sobre la aplicación de los métodos establecidos en el Decreto 10-2012, para este ramo.</p> <p>3. Sugerir la correcta aplicación de los métodos del Artículo 34 de la ley de actualización tributaria Decreto 10-2012</p>		<p>Método de reconocimiento de Ingresos, costos y gastos establecido en la NIC 11 Contratos de Construcción</p>

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro No. 4  
Operacionalización de las variables

Variable Independiente	Definición Conceptual	Definición Operacional	Dimensiones
El método para la determinación de la renta bruta para empresas constructoras y similares	Métodos alternativos para determinar la renta bruta correspondiente a empresas constructoras y similares, desarrollados dentro del Artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria.	Dos métodos específicos para el reconocimiento de ingresos, costos y gastos en empresas constructoras, relacionados cada uno excluyentemente con uno de los siguientes indicadores: a) Avance físico de obra, b) Ingresos efectivamente percibidos por el contribuyente.	Método 1: Sistema de lo Devengado Sistema tributario que da reconocimiento del avance Físico del proyecto como referencia para el reconocimiento de ingresos. Método 2: Sistema de lo Percibido Sistema Tributario que da reconocimiento de acuerdo al Sistema de lo percibido

Variable Independiente	Definición Conceptual	Definición Operacional	Dimensiones
Método de reconocimiento de Ingresos, costos y gastos establecido en la NIC 11 Contratos de Construcción	Son disposiciones técnico contables para el tratamiento contable establecidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), el cual es un organismo independiente, de carácter privado, cuyo objetivo es conseguir la uniformidad en los principios contables que utilizan las empresas y otras organizaciones para su información financiera en todo el mundo.	El método desarrollado en la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 describe el tratamiento contable de los ingresos, costos y gastos relacionados con los contratos de construcción a largo plazo. Debido a la naturaleza de cada uno, la fecha en que la actividad inicia y la fecha en la que termina el mismo, ocurre en períodos contables diferentes, esta Norma utiliza los criterios establecidos en el “Marco Conceptual de Preparación de Estados Financieros”, con el fin de determinar cuándo se reconocen, como ingresos y como costos en el Estado de Resultados, los producidos por el contrato. También suministra una guía práctica sobre la aplicación de tales criterios.	Las fórmulas que se utilizan en los contratos de construcción son variadas, se clasifican en contratos de precio fijo y contratos de margen sobre el costo. a) Ingresos del Contrato b) Costos del Contrato c) Reconocimiento de ingresos y gastos d) Reconocimiento de las pérdidas esperadas e) Cambios en las estimaciones f) Información a revelar

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro No. 5  
Diseño Metodológico

Método de la Investigación	Diseño de la Investigación	Ámbito de la Investigación	Instrumentos y fuentes de información	Selección de muestra
Método de investigación es correlacional con enfoque cualitativo	Diseño de investigación descriptiva:  Es un método científico que implica observar y describir el comportamiento de un sujeto sin influir sobre él de ninguna manera.	Unidad de análisis:  Empresas de Construcción  Población de estudio:  Constructoras de Propiedad Horizontal  Constructoras de Propiedad Vertical	Instrumentos: 1. Se realizará a través de: Entrevista y cuestionarios  2. Los pasos que se realizarán. -Entrevista: Se utilizará para determinar el conocimiento de las obligaciones tributarias que tiene el entrevistado para el pago de sus impuestos, y al mismo tiempo obtendremos información del porqué, se les ha hecho difícil aplicar los métodos de construcción. -Cuestionario: Se utilizará con el objetivo de obtener las características de operación bajo las que operan diferentes constructoras, de manera que se pueda establecer la forma en la que puede aplicar la normativa establecida en la NIC 11 y al mismo tiempo determinar si pueden estar sujetas a unos de los métodos establecidos en el	Tamaño de muestra: La muestra para este trabajo de investigación será del 100% de la población, que corresponde a las 5 empresas de la División de Desarrollo Inmobiliario, que están activas para el tercer trimestre del año 2015.  Selección de muestra: Selección de Empresas de construcción de acuerdo a su tamaño, para el análisis tres de Proyectos de Edificios de Propiedad Vertical y dos con proyectos de vivienda de propiedad horizontal

			<p>Artículo 34 del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.</p> <p>Fuentes de Información:</p> <p>Ámbito legal aplicable  Bibliografía impresa  Bibliografía por internet  Documentos referentes a contratos de construcción.</p> <p>.</p>	
--	--	--	---	--

Fuente :Elaboración propia.

## **Capítulo 2**

### **Marco Teórico**

#### 2.1 El hecho imponible y su relación con los Métodos para la determinación de la renta bruta para las empresas de Construcción y Similares

Dentro del hecho imponible en la relación jurídico tributaria se considera que al perfeccionarse el mismo, nacerán obligaciones de dar, hacer o no hacer. Cada una de ellas debe encontrarse claramente determinada de acuerdo al Principio de Legalidad, plasmado en el Artículo 239 de nuestra Constitución Política de la República, de manera que al momento de cumplirse el presupuesto de la norma tributaria, sus consecuencias sean claras y bien definidas para el sujeto pasivo. Un claro ejemplo de una obligación de dar es la determinación del pago una vez determinado el monto correspondiente en la declaración anual al Impuesto Sobre la Renta: así agotados todos los acreditamientos permitidos, se deben elaborar los formularios correspondientes y proceder a liquidar la obligación a través pago final del impuesto. Asimismo, existe una obligación de hacer cuando se elabora la declaración anual del impuesto y su anexos, de manera que la Administración Tributaria conozca el movimiento que han tenido las operaciones del contribuyente, aunque en muchas ocasiones no exista la obligación del pago correspondiente.

Las obligaciones de no hacer surgen en el momento que el contribuyente debe abstenerse de realizar una acción que de otra forma realizaría habitualmente. Un ejemplo fácilmente comprensible es el de no efectuar una retención debido al régimen de Impuesto Sobre la renta que adoptó un proveedor. Para el caso de las empresas que desarrollan contratos de largo plazo para la construcción de activos fijos o para la venta, la determinación correcta de la base imponible contiene elementos que necesariamente deben encontrarse regulados en la legislación específica, ya que el cálculo para la determinación del impuesto requiere integrar información de diferentes períodos fiscales, la cual se encuentra ligada íntimamente por corresponder al mismo activo en construcción, conjunto de activos o el mismo contrato en desarrollo.



De la doctrina del tratadista Héctor Belisario Villegas se obtiene la siguiente definición de hecho imponible: “Se le llama hecho imponible al acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal”<sup>1</sup>

El hecho imponible contiene dentro de su naturaleza una serie de precisiones que se deben tomar en cuenta, dentro de las cuales se encuentran las siguientes:

- a. El hecho imponible describe actos, sucesos o estados específicos que encuadran con presupuestos de normas establecidas, y llevan al cumplimiento de cualquier clase de tributos (impuestos, tasas o contribuciones especiales)<sup>2</sup>. Dentro de la norma tributaria en el Impuesto Sobre el Renta que corresponde a empresas constructoras o similares, se describen actos o sucesos que tienen relación con el grado de avance de obra físico, ingresos percibidos de acuerdo al contrato de obra, porcentaje de renta estimada para todo el proyecto o ingresos efectivamente percibidos durante el período. Como se comprenderá más adelante, es necesario que el contribuyente establezca el entorno dentro del cual se desarrollan los contratos de obra de manera que el sistema elegido para determinar la renta imponible correspondiente se encuadre perfectamente a la norma establecida y pueda conocerse el impuesto correspondiente a cada período fiscal terminado.
- b. La situación de encuadrar dentro del hecho imponible, trae como principal consecuencia a una persona, la obligación de pagar un tributo al fisco. Al perfeccionarse el presupuesto de la norma de acuerdo al sistema elegido, naturalmente cabe la posibilidad de que se originará el pago del impuesto correspondiente.<sup>3</sup> Dentro de la legislación guatemalteca contenida en el Artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria del Impuesto Sobre la Renta, se encuentran determinados dos sistemas optativos para el reconocimiento de ingresos, costos y gastos en la contabilidad de empresas constructoras y similares, a través de uno de los cuales se establezca el monto de la renta neta a registrar en cada período fiscal y la cual es la base para conocer el

---

<sup>1</sup> Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, 2002. Argentina. Ed. Astrea Pag.348

<sup>2</sup> Villegas, Héctor B. Op. Cit. Pag.351

<sup>3</sup> Villegas, Héctor B. Op. Cit. Pag.351

impuesto correspondiente en la declaración anual. Es necesario que una vez adoptado una de las alternativas que provee la norma, se observe cuidadosamente el registro contable que se le dará a cada operación financiera de la empresa constructora y que sus posibles variaciones o modificaciones se encuentren establecidas en el contrato de obra.

- c. El presupuesto legal de la norma debe estar descrito en forma clara, concreta y completamente desarrollado, para permitir la certeza suficiente de cuáles situaciones o actos generan obligaciones tributarias.<sup>4</sup> Para comprender en su totalidad la aplicación e implementación correcta de cada alternativa, se deben comprender algunos conceptos contables y tributarios de la normativa guatemalteca como:

- Actividades de Construcción
- Sujeto Pasivo
- Obligación Tributaria
- Renta Bruta
- Renta Neta
- Renta Imponible
- Ingresos Percibidos
- Ingresos Devengados
- Contrato de Obra
- Período de Imposición

A continuación se proporcionan las definiciones de los conceptos anteriores:

- **Actividades de Construcción:** Son los contribuyentes que según el decreto 10-2012, realizan 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.

---

<sup>4</sup> Villegas, Héctor B. Op. Cit. Pag.352

- **Sujeto Pasivo:** Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyentes o de responsable. “Son las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal y las persona jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”. (Brennda Marleny Aldana Gatica, 2007, p.7.)
- **Obligación Tributaria:** De acuerdo al Código Tributario de Guatemala en su Artículo 14 define que “la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella, que tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho que lo genera 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”. Entonces se puede entender que la obligación tributaria es el vínculo <sup>5</sup> que se establece por ley entre el acreedor (el estado) y el deudor tributario (las personas individuales y jurídicas) y cuyo objetivo es el cumplimiento de la prestación tributaria y por ser una obligación, puede ser exigida de manera coactiva, <sup>6</sup>
- **Renta Bruta:** Es el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el periodo de imposición.
- **Renta Neta:** Es el monto determinado que se obtiene al restar de la renta bruta, todos los costos y gastos incurridos en el período de imposición.
- **Renta Imponible:** Es el monto determinado al restarle a la renta neta: los ingresos exentos los ingresos no afectos, los ingresos que efectuaron un pago de Impuesto Sobre la Renta con carácter definitivo y ajustes derivados de gastos no deducibles. Posteriormente se le suma a dicho monto resultante: los gastos relacionados de ingresos exentos o no afectos y los gastos no deducibles.

---

<sup>5</sup> Es la unión de 2 sujetos con derechos y obligaciones tributarias

<sup>6</sup> Tiene un aparato administrativo que puede obligar a cumplir las obligaciones tributarias, a través de un régimen sancionatorio.

- Ingresos Percibidos: Son los ingresos efectivamente recibidos a nivel de caja o bancos, así como los acreditados en cuenta de forma definitiva dentro del período anual de imposición.
  - Ingresos Devengados: Son los ingresos reconocidos como tales dentro de un período anual de imposición, aunque su pago efectivo o acreditamiento en cuenta se realice dentro de un período anual posterior.
  - Contrato de Obra: es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.
  - Período de Imposición: Es el período comprendido entre las 0:00 horas del 01 de enero a las 24:00 horas del 31 de diciembre del año calendario.
- d. La creación de una norma tributaria implica que su hecho imponible cuente con los siguientes elementos en su contenido: la descripción objetiva de la situación o acto, la identificación clara de las personas que deben acogerse a la norma, el momento en el que se cumple con el presupuesto y el lugar en el que debe darse por ocurrida la realización del hecho imponible.<sup>7</sup> Tal y como se indica el Artículo 239, el cual corresponde al Principio de Legalidad contenido en la Constitución Política de la República, cada norma decretada por el Congreso de La República debe contener las bases de recaudación, especialmente: hecho generador, exenciones, sujeto pasivo y responsabilidad solidaria, base imponible, tipo impositivo, deducciones y finalmente, sanciones e infracciones. Todos estos elementos deben encontrarse perfectamente identificados en la norma y desarrollados de forma objetiva para evitar múltiples interpretaciones, es por ello que las personas que se sujeten a uno de los sistemas propuestos de la norma que concierne a este estudio, deben familiarizarse con sus aspectos centrales y la aplicación técnico contable y documental que relacionan su aplicación, de manera que exista

---

<sup>7</sup> Villegas, Héctor B. Op. Cit. Pag.352

una certeza jurídica al determinar el impuesto y permita una fiscalización objetiva y plenamente apegada al derecho tributario de parte de la Administración Tributaria.

### 2.1.1 Elementos del hecho imponible

- a. Elemento material: Este elemento consiste en la descripción exacta del hecho que debe cumplirse de parte del sujeto pasivo, y tal como menciona Héctor Villegas: “Es el núcleo del hecho imponible, y es tanta su importancia, que confunden este aspecto con el propio hecho imponible. El aspecto material del hecho imponible es el elemento descriptivo, al cual, para completar el supuesto hipotético, se le adicionan los restantes elementos (personal, espacial y temporal)”.<sup>8</sup>

Por otra parte, Sainz de Bufanda, en su libro Lecciones de derecho financiero, propone las siguientes como, situaciones que pueden constituirse en aspectos materiales del hecho imponible:

- Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificados por las normas tributarias y transformadas, consiguientemente, en figuras dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento jurídico.
- Un acto o negocio jurídico, tipificado por el derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo y asumido como “hecho imponible” por la ley tributaria.
- El estado, situación o cualidad de una persona.
- La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de un accionar específicamente jurídico.

---

<sup>8</sup> Villegas, Héctor B. Op. Cit. Pag.353

- La mera tutelaridad jurídica de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ello se adicione acto jurídico alguno del titular.<sup>9</sup>

Cuando se determina el aspecto material de la norma que regula los métodos para la existencia del impuesto en las empresas constructoras y similares, se conjugan situaciones que deben ir sucediendo para el encuadramiento de aspectos medulares en el cálculo del impuesto, tales como: Reconocimiento de ingresos afectos al Impuesto Sobre la Renta en el período de liquidación correspondiente y el reconocimiento de costos y gastos para la determinación de la renta imponible. Estos sucesos se encuentran relacionados directamente con los contratos de obra, el registro contable de las operaciones y la información de revelar en los estados financieros.

Cómo se indica en el último párrafo del Artículo 34 en mención, un aspecto importante en el análisis de la conveniencia en la elección de uno de los métodos, los cuales se verán más adelante, es la indicación dentro de la norma que indica que una vez elegido uno de ellos, el mismo debe ser aplicado a todas las obras y trabajos que el contribuyente realice. Esto implica que se debe comprender plenamente las consecuencias jurídicas de adoptar uno de los sistemas propuestos, especialmente en caso de manejar contratos de construcción de activos de naturaleza diferente que compliquen la aplicación común del método elegido a todas las obras y proyectos en proceso.

- b. Elemento personal: Este elemento lo proporciona la persona que encuadra con las características descritas cuando se define en conjunto con el hecho material.<sup>10</sup> Es muy importante separar en este momento dos conceptos: sujeto pasivo de la llamada relación jurídico tributario y los que se tratan en este momento como un elemento, el aspecto personal del hecho imponible. El sujeto pasivo es el responsable del pago oportuno y en la forma adecuada hacia el fisco, a título propio o por cuenta ajena de acuerdo como lo estipule la

---

<sup>9</sup> Sainz de Bujanda, Lecciones de Derecho Financiero, Pag. 172.

<sup>10</sup> Villegas, Héctor B. Op. Cit. Pag.355

legislación específica. En el caso del elemento personal del hecho imponible, el mismo se refiere a indagar quién es el realizador o encuadrador del hecho imponible.

Al establecer el elemento personal de la norma estudiada, es evidente su coincidencia del sujeto pasivo al momento de perfeccionarse el elemento material y la determinación de la deuda tributaria.

- c. Elemento espacial: Este elemento proporciona el lugar en el que se realiza el hecho imponible, cumpliéndose los presupuestos establecidos por el aspecto material.<sup>11</sup> Dentro de la norma analizada, este aspecto se refiere a la característica de territorialidad que enmarca la norma. Los métodos de cálculo únicamente determinan un presupuesto establecido que debe cumplirse y que servirá de referencia para la verificación de la obligación tributaria de parte de la entidad fiscalizadora, suponiendo que los mismos se configuran dentro del territorio de Guatemala.
  
- d. Elemento temporal: Este elemento le indica el momento en el tiempo para que el legislador determine por configurado el hecho imponible, al completarse el aspecto material del mismo.<sup>12</sup> Generalmente, en el caso del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes obtienen sus ingresos afectos durante todo un año, al realizar el hecho imponible durante todo el período, pero temporalmente se perfecciona a las 24 horas del 31 de diciembre. Es muy importante la consideración de los efectos producidos en el reconocimiento de ingresos, costos y gastos de acuerdo al método seleccionado, ya que depende directamente de ello la liquidación final de cada proyecto y la consolidación del resultado final del mismo a través de los diferentes períodos fiscales correspondientes a la duración de la obra.

---

<sup>11</sup> Villegas, Héctor B. Op. Cit. Pag.359

<sup>12</sup> Villegas, Héctor B. Op. Cit. Pag.361

## 2.2 Métodos para la determinación de la Renta Bruta dentro del Marco Legal específico

Debido a la naturaleza de las operaciones de las empresas constructoras y similares en cuanto al tiempo de realización de sus proyectos en los contratos de construcción a largo plazo, existe cierta complejidad en la forma de determinar ingresos y egresos para que se llegue a registrar la utilidad y que de forma certera, se pueda reconocer la misma como tal.

En Guatemala se encuentra regulada la operación de estas empresas a través del Artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria del Impuesto Sobre la Renta, el cual establece los sistemas que pueden utilizarse para la determinación renta neta. “Artículo 34. Actividades de construcción y similares. Los contribuyentes que realicen actividades de construcción o trabajos sobre inmuebles, ya sean propios o de terceros, o las actividades similares, cuyas operaciones generadoras de rentas comprendan más de un período de liquidación, deben establecer su renta imponible del período correspondiente, mediante la aplicación de cualquiera de los métodos siguientes:

- a. Asignar como renta bruta del período, la proporción de la obra total que corresponda a lo realmente ejecutado. A dicha renta bruta debe deducírsele el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el período.
- b. Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período. A dicha renta debe deducirse el costo y gastos incurridos efectivamente en el mismo período.

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

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.
- 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 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.

La norma establece que las empresas de construcción o que realicen trabajos sobre inmuebles, ya sean propias o de terceros, o las empresas similares, cuyas operaciones generadoras de rentas comprendan más de un período de imposición, deben establecer su renta bruta del período correspondiente, mediante la aplicación de cualquiera de los métodos indicados.

### 2.2.1 Sistema tributario basado en el sistema contable de lo devengado

Sistema tributario que mide el avance físico del proyecto como referencia para el reconocimiento de ingresos. Para ello debe ser medible y comprobable la ejecución física de la obra con relación a su totalidad de acuerdo al contrato. Este método es útil para contratos en los cuales el grado de

avance de obra y el nivel de costos y gastos del proyecto vayan ejecutándose simultáneamente, de manera que no exista un desfase que origine un pago de impuesto desproporcionado, debido a la concentración de costos en un período específico en el desarrollo del contrato. Puede generarse diferencia entre los ingresos en estado de resultados y los ingresos en las declaraciones del IVA, por lo que es muy recomendable realizar una conciliación interna en la cual se documente el origen de las diferencias y constituya un anexo de los registros contables de la empresa.

Asignar como renta bruta del período, la proporción de la obra total que corresponda a lo realmente ejecutado. A dicha renta bruta debe deducírsele el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el período.

### 2.2.2 Sistema tributario basado en el sistema contable de lo percibido

Sistema tributario que da reconocimiento a los ingresos de acuerdo al sistema contable de lo percibido, el cual representa un método de carácter general para empresas que manejen proyectos de diferente naturaleza y tiempo de ejecución, así como el reconocimiento directo de costos y gastos efectivamente incurridos en el período de imposición. Este sistema se adapta a empresas que manejen un gran número de proyectos de diversos tamaños y tiempos de ejecución o que carezcan de una certeza financiera, en la rentabilidad específica de cada proyecto por utilizar recursos comunes para todos los contratos en desarrollo.

En este caso aplica de nuevo la conciliación recomendada de ingresos ISR respecto a los ingresos IVA que se menciona en los casos anteriores.

Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período. A dicha renta debe deducirse el costo y gastos incurridos efectivamente en el mismo período. Se hace necesaria la recomendación de estructurar internamente una nomenclatura que permita separar los costos directos relacionados con cada uno de los contratos de obra que se están ejecutando. A nivel de registros se deben llevar los montos separados del costo de construcciones en proceso dentro el activo de la empresa, de

manera que estos montos sean aplicables a los ingresos correspondientes que ocurrirán en períodos de imposición futuros.

## 2.3 Norma Internacional de Contabilidad No.11 contratos de construcción

La presente Norma, revisada en 1993, tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen en o después del 1 de enero de 1995, sustituyendo a la antigua NIC 11, Contabilización de los Contratos de Construcción.

### 2.3.1 Objetivo

La NIC 11 se basa en el tratamiento contable de los ingresos ordinarios y los costes relacionados con los contratos de construcción. Es importante destacar que la fecha en que la actividad del contrato comienza y la fecha en la que termina el mismo son completamente distintas, es decir, en diferentes ejercicios contables, por tanto, la cuestión fundamental al contabilizar los contratos de construcción es la distribución de los ingresos ordinarios y los costes que cada uno de ellos genere, entre los ejercicios contables a lo largo de los cuales se ejecuta.

### 2.3.2 Alcance

Esta Norma debe ser aplicada para la contabilización de los contratos de construcción, en los estados financieros de los contratistas. La presente norma sustituye a la NIC 11, Contabilización de los Contratos de Construcción, aprobada en 1978.

### 2.3.3 Definiciones

Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

- 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 interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.
- Un contrato de precio fijo: es un contrato de construcción en el que el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, y en algunos casos tales precios están sujetos a cláusulas de revisión si aumentan los costes.
- Un contrato de margen sobre el costo: es un contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costos satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costos o una cantidad fija. Un contrato de construcción puede acordarse para la fabricación de un solo activo, tal como un puente, un edificio, un dique, un oleoducto, una carretera, un barco o un túnel. Un contrato de construcción puede, asimismo, referirse a la construcción de varios activos que estén íntimamente relacionados entre sí o sean interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización; ejemplos de tales contratos son los de construcción de refinerías u otras instalaciones complejas especializadas.

Para los propósitos de esta Norma, el término contratos de construcción incluye:

- Los contratos de prestación de servicios que estén directamente relacionados con la construcción del activo, por ejemplo, los relativos a servicios de gestión del proyecto y arquitectos.
- Los contratos para la demolición o rehabilitación de activos, y la restauración del entorno que puede seguir a la demolición de algunos activos.

Las fórmulas que se utilizan en los contratos de construcción son variadas, pero para los propósitos de esta Norma se clasifican en contratos de precio fijo y contratos de margen sobre el

costo. Algunos contratos de construcción pueden contener características de una y otra modalidad, por ejemplo en el caso de un contrato de margen sobre el costo con un precio máximo concertado.

En tales circunstancias, el contratista necesita considerar todas las condiciones expuestas en los párrafos 23 y 24, para determinar cómo y cuándo reconocer en resultados los ingresos y costos correspondientes al contrato.

#### 2.3.4 Agrupación y segmentación de los contratos de construcción

Los requisitos contables de esta Norma se aplican, generalmente, por separado para cada contrato de construcción. No obstante, en ciertas circunstancias y a fin de reflejar mejor la esencia económica de la operación, es necesario aplicar la Norma independientemente a los componentes identificables de un contrato único, o juntar un grupo de contratos a efectos de su tratamiento contable. Cuando un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos debe tratarse como un elemento separado cuando:

- Se han recibido propuestas económicas diferentes para cada activo
- Cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente han tenido la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relativa a cada uno de los activos
- Pueden identificarse los ingresos y costos de cada activo

Un grupo de contratos, ya procedan de un cliente o de varios, debe ser tratado como un único contrato de construcción cuando:

- El grupo de contratos se negocia como un único paquete
- Los contratos están tan íntimamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios genérico para todos ellos

- Los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien en una secuencia continua.

Un contrato puede contemplar, a voluntad del cliente, la construcción de un activo adicional a lo pactado originalmente, o puede ser modificado para incluir la construcción de tal activo. La construcción de este activo adicional debe tratarse como un contrato separado cuando:

- El activo difiere significativamente en términos de diseño, tecnología o función del activo o activos cubiertos por el contrato original, o
- El precio del activo se negocia sin tener como referencia el precio fijado en el contrato original.

### 2.3.5 Ingresos del contrato

Los ingresos del contrato deben comprender:

- El importe inicial del ingreso acordado en el contrato
- Cualquier modificación en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos:
  - En la medida que sea probable que de los mismos resulte un ingreso
  - siempre que sean susceptibles de medición fiable.

Los ingresos del contrato se miden por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. La medición de los ingresos procedentes del contrato estará afectada por diversas incertidumbres, que dependen del desenlace de hechos futuros. Las estimaciones necesitan, a menudo, ser revisadas a medida que tales hechos ocurren o se resuelven las incertidumbres. Por tanto, la cuantía de los ingresos del contrato puede aumentar o disminuir de un periodo a otro. Por ejemplo:

- El contratista y el cliente puede acordar modificaciones o reclamaciones, que aumenten o disminuyan los ingresos del contrato, en un periodo posterior a aquél en que el contrato fue inicialmente pactado.
- El importe de ingresos acordado en un contrato de precio fijo puede aumentar como resultado de las cláusulas de revisión de precios.
- La cuantía de los ingresos procedentes de un contrato puede disminuir a consecuencia de las penalizaciones por demoras, causadas por el contratista, en la terminación de la obra.
- Cuando un contrato de precio fijo supone una cantidad constante por unidad de obra, los ingresos del contrato aumentan si el número de unidades de obra se modifica al alza.

Una modificación es una instrucción del cliente para cambiar el alcance del trabajo que se va a ejecutar bajo las condiciones del contrato. Una modificación puede llevar a aumentar o disminuir los ingresos procedentes del contrato. Ejemplos de modificaciones son los cambios en la especificación o diseño del activo, así como los cambios en la duración del contrato. La modificación se incluye en los ingresos del contrato cuando:

- Es probable que el cliente apruebe el plan modificado, así como la cuantía de los ingresos que surgen de la modificación.
- La cuantía, que la modificación supone, puede ser medida con suficiente fiabilidad.

Una reclamación es una cantidad que el contratista espera cobrar del cliente, o de un tercero, como reembolso de costos no incluidos en el precio del contrato. La reclamación puede, por ejemplo, surgir por causa de que el cliente haya causado demoras, errores en las especificaciones o el diseño, o bien por causa de disputas referentes al trabajo incluido en el contrato. La medición de las cantidades de ingresos, que surgen de las reclamaciones, está sujeta a un alto nivel de incertidumbre y, frecuentemente, depende del resultado de las pertinentes negociaciones. Por tanto, las reclamaciones se incluirán entre los ingresos del contrato cuando:

- Las negociaciones han alcanzado un avanzado estado de maduración, de tal manera que es probable que el cliente acepte la reclamación.
- El importe que es probable que acepte el cliente puede ser medido con suficiente fiabilidad.

Los pagos por incentivos son cantidades adicionales reconocidas al contratista siempre que cumpla o sobrepase determinados niveles de ejecución en el contrato. Por ejemplo, un contrato puede estipular el reconocimiento de un incentivo al contratista si termina la obra en menos plazo del previsto. Los pagos por incentivos se incluirán entre los ingresos procedentes del contrato cuando:

- El contrato está suficientemente avanzado, de manera que es probable que los niveles de ejecución cumplan o se sobrepasen.
- El importe derivado del pago por incentivos puede ser medido con suficiente fiabilidad.

### 2.3.6 Costos del contrato

Los costos del contrato deben comprender:

- Los costos que se relacionen directamente con el contrato específico.
- Los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados al contrato específico.
- Cualesquiera otros costos que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato.

Los costos que se relacionan directamente con cada contrato específico incluirán:



- Costos de mano de obra en el lugar de la construcción, comprendiendo también la supervisión que allí se lleve a cabo;
- Costos de los materiales usados en la construcción;
- Depreciación de las propiedades, planta y equipo usados en la ejecución del contrato;
- Costos de desplazamiento de los elementos que componen las propiedades, planta y equipo desde y hasta la localización de la obra;
- Costos de alquiler de las propiedades, planta y equipo;
- Costos de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato;
- Costos estimados de los trabajos de rectificación y garantía, incluyendo los costos esperados de las garantías, y
- Reclamaciones de terceros.

Los anteriores costos pueden disminuirse por cualquier ingreso eventual que no se haya incluido entre los ingresos del contrato, por ejemplo los ingresos por venta de materiales sobrantes o la liquidación de las propiedades, planta y equipo, una vez acabado el contrato.

Los costos que pueden ser atribuibles a la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados a cada contrato específico, incluyen los siguientes:

- Seguros.
- Costos de diseño y asistencia técnica no relacionados directamente con ningún contrato específico.

- Costos indirectos de construcción.

Tales costos se distribuyen utilizando métodos sistemáticos y racionales, que se aplican de manera uniforme a todos los costos que tienen similares características. La distribución se basa en el nivel normal de actividad de construcción. Los costos indirectos de construcción comprenden gastos tales como los de preparación y procesamiento de la nómina del personal dedicado a la construcción. Los costos que pueden distribuirse a la actividad de construcción en general, y que pueden ser distribuidos a los contratos específicos, incluyen también los costos por intereses, siempre que el contratista adopte el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23, Costos por Intereses.

Entre los costos que son específicamente atribuibles al cliente, bajo los términos pactados en el contrato de construcción, se pueden encontrar algunos costos generales de administración, así como costos de desarrollo, siempre que el reembolso de los mismos esté especificado en el acuerdo convenido por las partes.

Los costos que no puedan ser atribuidos a la actividad de contratación, o no puedan ser distribuidos a los contratos específicos, se excluirán de los costos del contrato de construcción.

Entre tales costos a excluir se encuentran:

- Los costos generales de administración, para los que no se haya especificado ningún tipo de reembolso en el contrato.
- Los costos de venta.
- Los costos de investigación y desarrollo para los que, en el contrato, no se especifica reembolso alguno.
- La parte de la cuota de depreciación que corresponde a infrautilización, porque las propiedades, planta y equipo no han sido utilizados en ningún contrato específico.

Los costos del contrato comprenden todos los costos atribuibles al mismo desde la fecha en que este es firmado, hasta el final de la ejecución de la obra correspondiente. No obstante, los costos que se relacionan directamente con un contrato, porque se han incurrido en el trámite de negociación del mismo, pueden ser incluidos como parte de los costos del contrato siempre que puedan ser identificados por separado y medidos con suficiente fiabilidad, si es probable que el contrato llegue a obtenerse. Cuando los costos, incurridos al obtener un contrato, se reconozcan como un gasto del periodo en que han sido incurridos, no podrán ser ya acumulados en el costo del contrato cuando este se llegue a obtener, en un periodo posterior.

### 2.3.7 Reconocimiento de ingresos y gastos

Cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos en resultados como tales, con referencia al estado de terminación de la actividad producida por el contrato en la fecha de cierre del balance. Toda pérdida esperada en el contrato de construcción debe ser reconocida como tal inmediatamente, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 36.

En el caso de contratos a precio fijo, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, siempre que se den las siguientes condiciones:

- Puedan medirse razonablemente los ingresos totales del contrato.
- Es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato.
- Tanto los costos que faltan para la terminación del contrato como el grado de terminación, a la fecha de cierre del balance, pueden ser medidos con suficiente fiabilidad.

- Los costos atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y medidos con suficiente fiabilidad, de manera que los costos reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.

En el caso de un contrato de margen sobre el costo, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- Es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato.
- Los costos atribuibles al contrato, sean o no específicamente reembolsables, pueden ser claramente identificados y medidos de forma fiable.

El reconocimiento de ingresos y costos con referencia al estado de terminación del contrato es, a menudo, denominado método del porcentaje de terminación. Bajo este método, los ingresos derivados del contrato se comparan con los costos del mismo incurridos en la consecución del estado de terminación en que se encuentre, con lo que se revelará el importe los ingresos, de los gastos y de los resultados que pueden ser atribuidos a la porción del contrato ya ejecutado. Este método suministra información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento derivado del mismo en cada periodo contable.

Bajo el método del porcentaje de terminación, los ingresos del contrato se reconocen como tales, en el estado de resultados, a lo largo de los periodos contables en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costos del contrato se reconocerán como gastos del periodo contable en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados. No obstante, todo exceso esperado de los costos del contrato, sobre los ingresos totales derivados del mismo, se reconocerá como un gasto llevándolo a resultados inmediatamente, de acuerdo con el párrafo 36.

El contratista puede haber incurrido en costos que se relacionen con la actividad futura del contrato. Tales costos se registran como activos, siempre que sea probable que los mismos sean

recuperables en el futuro. Estos costos representan cantidades debidas por el cliente, y son a menudo clasificados como obra en curso bajo el contrato.

El desenlace de un contrato de construcción podrá únicamente estimarse con fiabilidad si es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos asociados con el mismo. No obstante, cuando surgiese incertidumbre respecto a la cobrabilidad de una partida ya incluida en los ingresos procedentes del contrato, e incorporada al estado de resultados, el saldo incobrable o la partida cuya recuperabilidad haya dejado de ser probable, se reconocerá como un gasto del periodo, en lugar de ser tratada como un ajuste en el importe de los ingresos del contrato.

La empresa es, generalmente, capaz de hacer estimaciones fiables tras negociar un contrato en el que se establecen:

- Los derechos de disposición de cada una de las partes contratantes sobre el activo a construir.
- La contrapartida a satisfacer.
- La forma y plazos de pago.

Normalmente, también es necesario que la empresa tenga un sistema de presupuesto financiero y de información interna efectivos. La empresa revisa y, si es necesario, corrige las estimaciones de los ingresos y costos del contrato, a medida que este se va ejecutando. El hecho de que tales revisiones se lleven a cabo no indica necesariamente que el desenlace del contrato no pueda estimarse fiablemente.

El estado de realización de un contrato puede determinarse de muchas formas. La empresa suele utilizar el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden tener en cuenta:

- La proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados para el contrato;
- El examen del trabajo ejecutado, o
- La proporción física del contrato total ejecutada ya.

Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado hasta la fecha.

Cuando se determina el estado de realización del contrato por referencia a los costos incurridos hasta la fecha, solo se incluyen los costos del contrato que reflejan el trabajo efectivamente ejecutado hasta dicho momento. Ejemplos de costos del contrato que se excluyen son los siguientes:

- Costos que se relacionen con la actividad futura derivada del contrato, tales como los costos de materiales que se hayan entregado en la obra o se hayan dejado en sus proximidades para ser usados en la misma, que, sin embargo, no se han instalado, usado o aplicado todavía en la ejecución, salvo si tales materiales se han fabricado especialmente para el contrato.
- Pagos anticipados a los subcontratistas, por causa de los trabajos que éstos ejecutarán bajo el contrato correspondiente.

Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad:

- Los ingresos deben ser reconocidos en la cuenta de resultados solo en la medida en que sea posible recuperar los costos incurridos por causa del contrato.
- Los costos del contrato deben reconocerse como gastos del periodo en que se incurren.

Cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto del periodo, de acuerdo con el párrafo.

A menudo, durante los primeros estadios de ejecución de un contrato, no puede estimarse con suficiente fiabilidad el desenlace final del mismo. No obstante, puede ser probable que la empresa llegue a recuperar los costos incurridos en esta etapa. Por tanto, los ingresos del contrato serán reconocidos en la cuenta de resultados, solo en la proporción que supongan, sobre el total, los costos incurridos que se esperen recuperar. Cuando el desenlace final del contrato no se pueda estimar con suficiente fiabilidad, la empresa se abstendrá de reconocer ganancia alguna. No obstante, incluso cuando el desenlace final no pueda ser conocido con suficiente fiabilidad, puede ser probable que los costos totales del contrato vayan a exceder a los ingresos totales. En tal caso, cualquier exceso de los costos totales sobre los ingresos totales del contrato, se llevará inmediatamente a los resultados del periodo.

Los costos del contrato que no sean de probable recuperación, se llevan a resultados del periodo inmediatamente. Ejemplos de circunstancias en las que tal recuperabilidad puede no ser probable, donde los costos del contrato pueden requerir su cargo inmediato a resultados, se dan en aquellos contratos donde:

- No se puede forzar plenamente su cumplimiento, esto es, que su validez está seriamente cuestionada.
- La terminación está sujeta al desenlace de una sentencia o un acto legislativo pendiente.
- Están implicados derechos de propiedad que serán probablemente anulados o expropiados.
- El cliente es incapaz de asumir sus obligaciones.
- El contratista es incapaz de cumplir el contrato, o las obligaciones que se derivan del mismo.

Cuando desaparezcan las incertidumbres, que impedían estimar con suficiente fiabilidad el desenlace del contrato, los ingresos y los gastos asociados con el contrato de construcción deben pasar a ser reconocidos en el estado de resultados de acuerdo con el párrafo 22, en lugar de hacerlo según lo establecido en el párrafo 32.

### 2.3.8 Reconocimiento de las pérdidas esperadas

Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder de los ingresos totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deben reconocerse inmediatamente como tales en la cuenta de resultados del periodo.

La cuantía de tales pérdidas se determina con independencia de:

- Si los trabajos del contrato han comenzado o no.
- El estado de realización de la actividad del contrato.
- La cantidad de ganancias que se espera obtener en otros contratos, siempre que aquellos y este no sean tratados como uno solo a efectos contables, de acuerdo con el párrafo.

### 2.3.9 Cambios en las estimaciones

El método del porcentaje de obra realizada se aplicará acumulativamente, en cada periodo contable, a las estimaciones de ingresos y costos totales hasta la fecha. Por tanto, el efecto de un cambio en las estimaciones de los ingresos o costos del contrato en cuestión, o el efecto de un cambio en el desenlace esperado del contrato, serán tratados como cambios en las estimaciones contables (véase la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables). Las estimaciones revisadas se usarán en la determinación de los importes de gastos e ingresos reconocidos en el estado de resultados, tanto en el periodo en que tiene lugar el cambio como en los periodos subsiguientes.



### 2.3.10 Información a revelar

La empresa debe revelar, en sus estados financieros, información sobre:

- El importe de los ingresos del contrato reconocidos como tales en el periodo.
- Los métodos utilizados para determinar la porción de ingreso del contrato reconocido como tal en el periodo.
- Los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en curso.

La empresa debe revelar, para los contratos en curso en la fecha de cierre, cada una de las siguientes informaciones:

- La cantidad acumulada de costos incurridos, y de ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) hasta la fecha.
- La cuantía de los anticipos recibidos.
- La cuantía de las retenciones en los pagos.

Las retenciones son cantidades, procedentes de las certificaciones hechas a los clientes, que no se recuperan hasta la satisfacción de las condiciones especificadas en el contrato para su cobro, o bien hasta que los defectos de la obra han sido rectificados. Las certificaciones son las cantidades facturadas por el trabajo ejecutado bajo el contrato, hayan sido o pagadas por el cliente o no. Los anticipos son las cantidades recibidas por el contratista antes de que el trabajo haya sido ejecutado.

La empresa debe informar, en los estados financieros, sobre:

- Los activos que representen cantidades, en términos brutos, debidas por los clientes por causa de contratos de construcción.
- Los pasivos que representen cantidades, en términos brutos, debidas a los clientes por causa de estos mismos contratos.

La cantidad bruta debida por los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre:

- Los costos incurridos más las ganancias reconocidas en resultados.
- La suma de las pérdidas reconocidas en resultados y las certificaciones realizadas y facturadas para aquel conjunto de los contratos en curso, en los cuales los costos incurridos más las ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) excedan a los importes de las certificaciones de obra realizadas y facturadas.

La cantidad bruta debida a los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre:

- Los costos incurridos más las ganancias reconocidas en resultados.
- La suma de las pérdidas reconocidas en resultados y las certificaciones realizadas para aquel conjunto de los contratos en curso, en los cuales las certificaciones de obra realizadas y facturadas excedan a los costos incurridos más las ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas).

La empresa informará, acerca de cualquier ganancia o pérdida contingente, de acuerdo con la NIC 10, Contingencias y hechos ocurridos después de la fecha del balance. Las pérdidas y ganancias de tipo contingente pueden surgir de circunstancias tales como los costos derivados de garantías, reclamaciones, multas u otras pérdidas eventuales.

## **Capítulo 3**

### **Resultados Obtenidos**

#### 3.1 Sujetos de estudio

Debido a que el tipo de investigación es correlacional, se elaboró una investigación a través de la cual se investigó un grupo de 5 constructoras en los siguientes ramos:

- Desarrolladores de proyectos de vivienda (Propiedad Horizontal)
  
- Constructoras de Edificios de Apartamentos u Oficinas (Propiedad Vertical)

El objetivo de la realización del cuestionario es obtener las características de operación bajo las que operan diferentes constructoras, de manera que se pueda establecer la forma en la que pueden aplicar la normativa establecida en la NIC 11 Contratos de Construcción y al mismo tiempo determinar si pueden estar sujetas a uno de los métodos establecidos en el Artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria y lo establecido en la reforma del Decreto 19-2013.

Se utilizará a través de la encuesta, que será elaborada con preguntas cerradas, para no extender el tema, ya que lo que se necesita es determinar si al contribuyente al que se le está realizando la entrevista, ubicando únicamente algunas inmobiliarias que me puedan proporcionar información acerca si están aplicando los métodos en su empresa.

Es relevante para comprender los resultados del cuestionario realizado y el análisis correspondiente, diferenciar el tipo de empresa constructora que se está evaluando, a continuación se brinda una descripción general de las características de cada sujeto de estudio:

a. Empresas constructoras de propiedad vertical

Cuadro No. 6  
Empresas Constructoras de Propiedad Vertical

<b>Tipo de proyectos que ejecutan</b>	Construcción de proyectos de vivienda en serie.
<b>Contratos que celebran</b>	Promesas de compra/venta con el cliente
<b>Tiempos estimados de ejecución</b>	El proyecto completo suele realizarse en más de un periodo impositivo
<b>Nivel de Certeza en la recuperabilidad de los ingresos</b>	Muy elevada cuando se obtiene el ingreso a través de un financiamiento bancario. Incierta en los casos en que la constructora proporciona el financiamiento directo.
<b>Nivel de Certeza en la ejecución de costos y gastos por proyecto</b>	Aún en los casos en que la empresa ejecute varios proyectos de forma simultánea, los costos y gastos plenamente identificables a través de un control interno adecuado.

Fuente: Elaboración propia.

b. Empresas constructoras de propiedad horizontal

Cuadro No. 7

Empresas constructoras de propiedad horizontal

<b>Tipo de proyectos que ejecutan</b>	Edificaciones de torres de apartamentos para vivienda u oficinas comerciales.
<b>Contratos que celebran</b>	El mismo puede ser un contrato de precio fijo o de margen sobre costo. Dentro del contrato se establecen con detalle la forma de pago, modificaciones, reclamaciones y penalidades de acuerdo al tipo de proyecto y plazo establecido para la ejecución del proyecto.
<b>Tiempos estimados de ejecución</b>	El proyecto completo suele realizarse en más de un periodo impositivo
<b>Nivel de Certeza en la recuperabilidad de los ingresos</b>	Muy elevada, ya que se establece dentro de los términos del contrato de obra y es completamente medible de forma periódica.
<b>Nivel de Certeza en la ejecución de costos y gastos por proyecto</b>	Muy elevada, ya que aunque se pueden ejecutar varios proyectos de forma simultánea, los costos y gastos son plenamente identificables a través de un control interno adecuado.

Fuente: Elaboración propia.

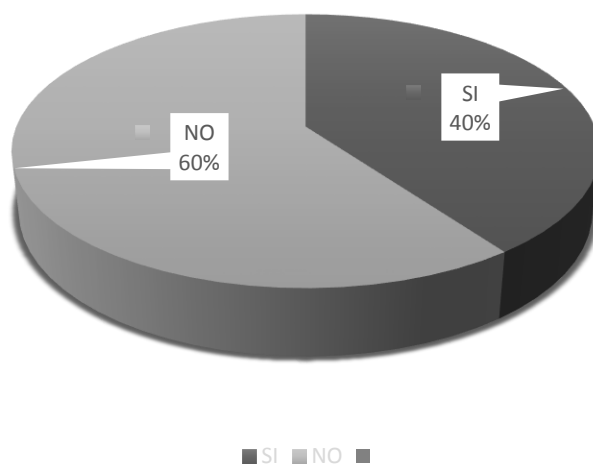
### 3.2 Resultados de la encuesta

A continuación se presenta la información obtenida de cada una de las empresas constructoras de Propiedad Vertical y horizontal que respondieron al cuestionario.

#### Pregunta No.1

¿Se encuentra inscrita la empresa dentro del alguno de los métodos establecidos en el Artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria?

Grafica No. 1  
Pregunta No. 1



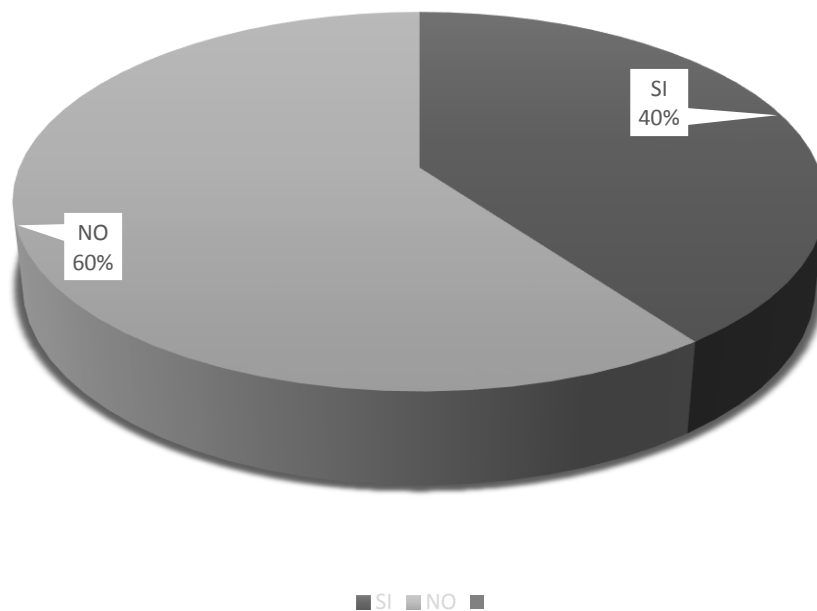
Fuente: Elaboración propia.

- Las empresas que se encuentran inscritas dentro alguno de los métodos establecidos en el Artículo 34 del Decreto 10-2012, representan el 40% de las empresas encuestadas.
- Las empresas que no se encuentran inscritas dentro de alguno de los métodos establecidos en el Artículo 34 del Decreto 10-2012, representan el 60% de las empresas encuestadas.

## Pregunta No.2

¿En caso de utilizar uno de los sistemas establecidos, ¿Aplica el método para todos los contratos de construcción que desarrolla?

Gráfica No. 2  
Pregunta No. 2



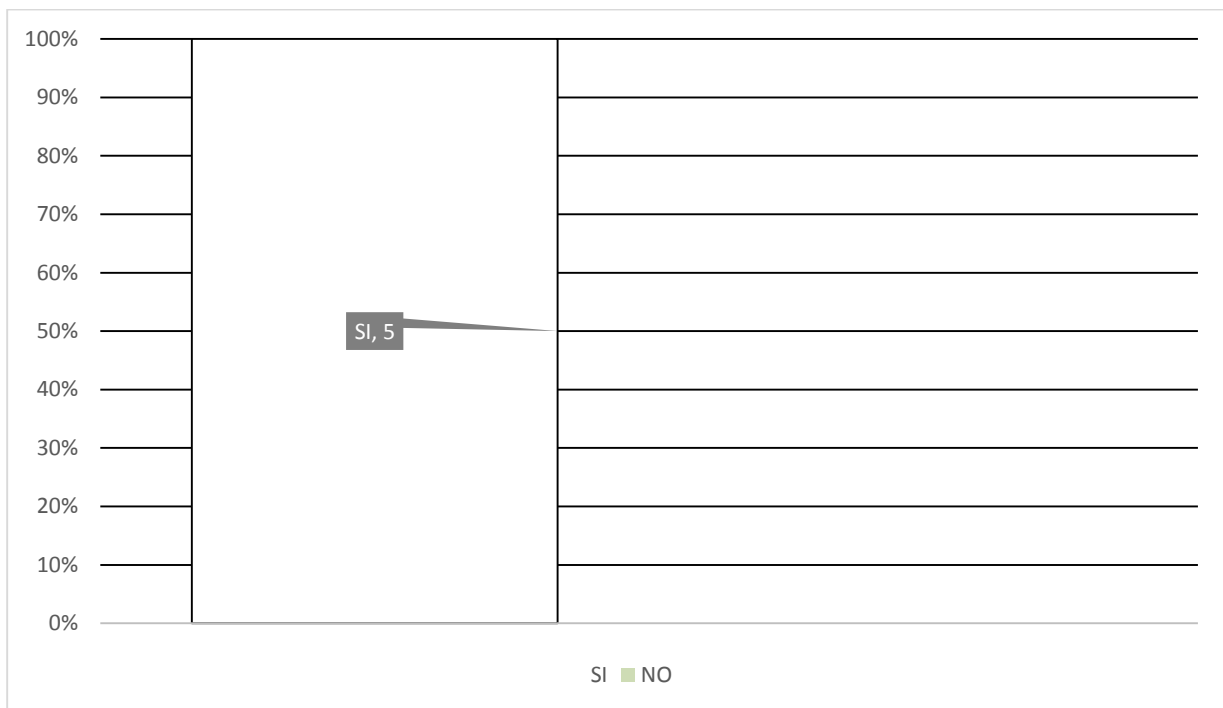
Fuente: Elaboración propia.

- El 40% de las empresas encuestadas SI aplican los métodos para todos los contratos de construcción que desarrolla.
- El 60% de las empresas encuestadas NO aplican los métodos para todos los contratos de construcción que desarrolla.

### Pregunta No.3

¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los ingresos en el estado de resultados para determinación de la renta bruta?

Gráfica No. 3  
Pregunta No. 3



Fuente: Elaboración propia.

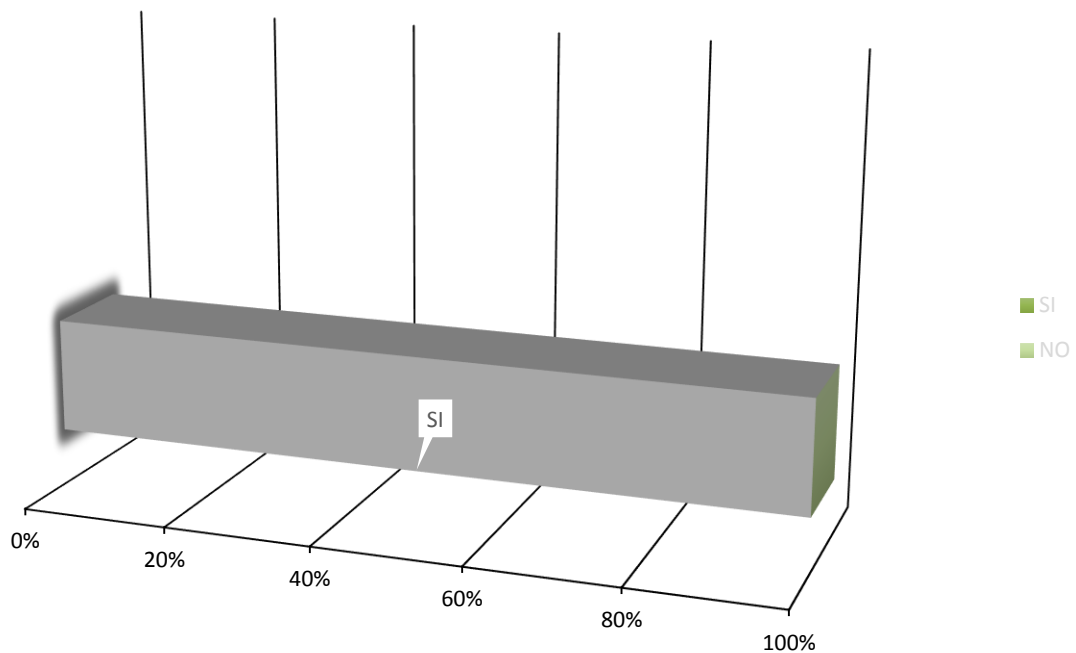
El 100% de las empresas encuestadas utilizan el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los ingresos en el estado de resultados para determinación de la renta bruta.



## Pregunta No.4

¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los costos en el estado de resultados para determinación de la renta bruta?

Gráfica No. 4  
Pregunta No. 4



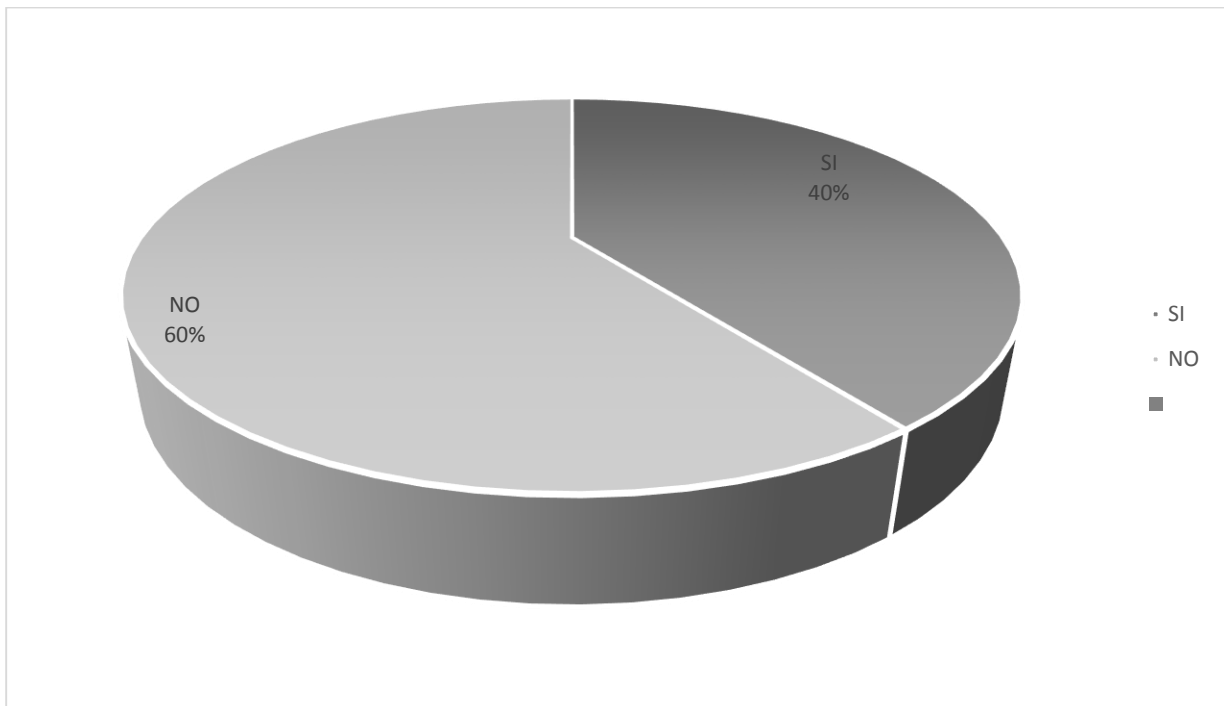
Fuente: Elaboración propia.

El 100% de las empresas encuestadas utilizan el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los costos en el estado de resultados para determinación de la renta bruta.

## Pregunta No.5

¿Tiene conocimiento de la vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad No.11 y su forma de aplicación para el reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción?

Gráfica No. 5  
Pregunta No. 5



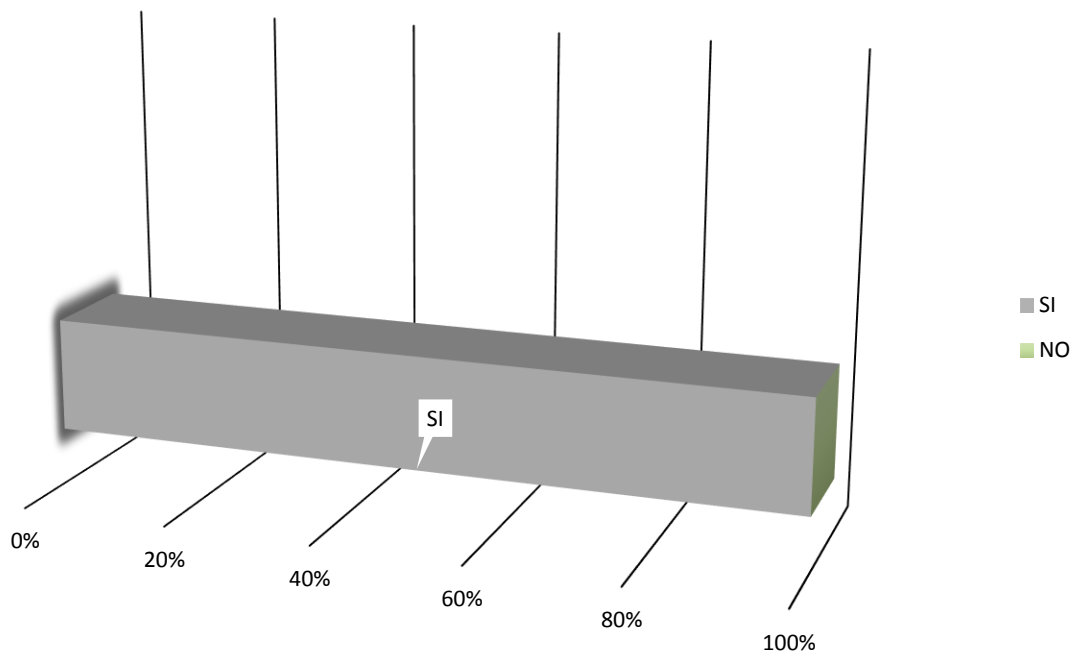
Fuente: Elaboración propia.

- El 40% de las empresas encuestadas SI tienen conocimiento de la vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad No.11 y su forma de aplicación para el reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción.
- El 60% de las empresas encuestadas NO tienen conocimiento de la vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad No.11 y su forma de aplicación para el reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción.

## Pregunta No.6

¿Se lleva registro contable para el movimiento de las obras en proceso que duran más de un periodo impositivo?

Gráfica No.6  
Pregunta No. 6



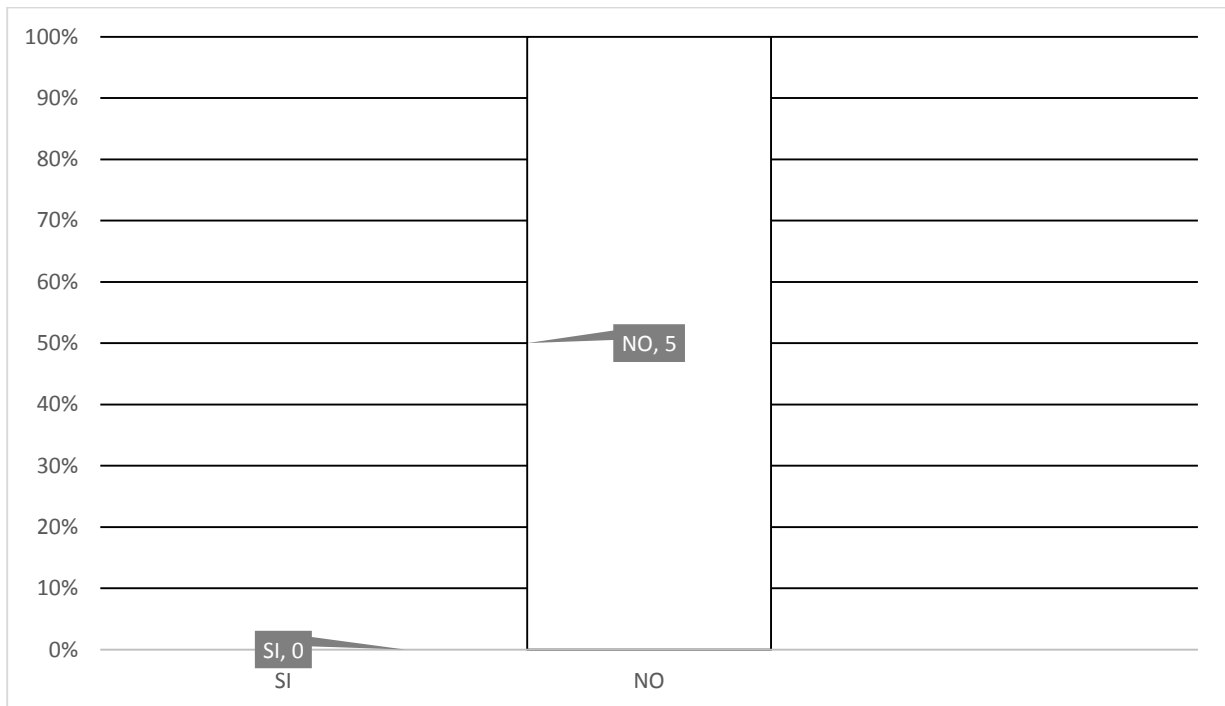
Fuente: Elaboración propia.

El 100% de las empresas encuestadas SI llevan el registro contable para el movimiento de las obras en proceso que duran más de un periodo impositivo.

## Pregunta No.7

¿Se reconocen las operaciones incobrables en el periodo que se establecen?

Gráfica No. 7  
Pregunta No. 7



Fuente: Elaboración propia.

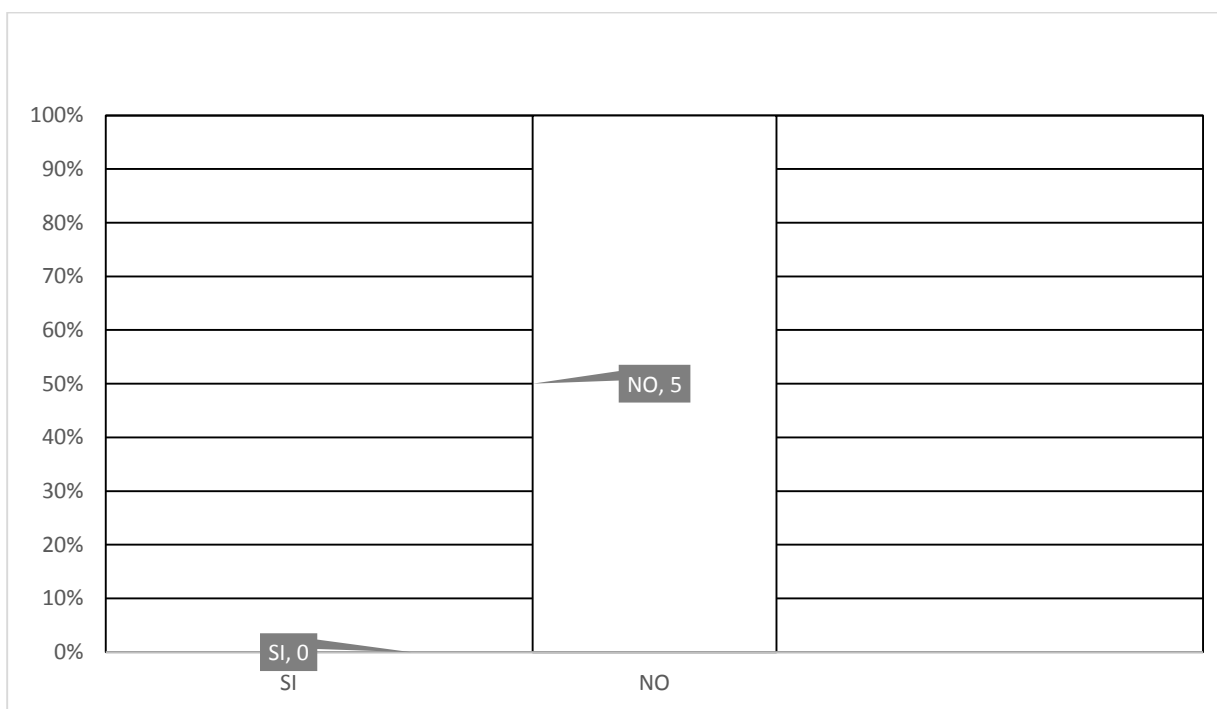
El 100% de las empresas encuestadas contestaron que no aplica esta pregunta para empresas de construcción.

## Pregunta No.8

¿Se utiliza alguna herramienta para la determinación de la renta neta de acuerdo a los métodos establecidos en el Artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria?

### Gráfica No. 8

### Pregunta No. 8



Fuente: Elaboración propia.

El 100% de las empresas encuestadas contestaron que NO utilizan ninguna herramienta para la determinación de la renta neta de acuerdo a los métodos establecidos en el Artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria.

## **Capítulo 4**

### **Análisis y aplicación de la Norma Tributaria y la Norma Internacional de Contabilidad en las empresas inmobiliarias**

A continuación se presenta el análisis de los resultados obtenidos de las encuestas realizadas a las empresas constructoras.

#### **4.1 Análisis y Aplicación de la normativa Tributaria del Impuesto Sobre la Renta frente a las regulaciones contables**

Se analiza y detalla un ejemplo práctico con fines didácticos de la aplicación de los métodos establecidos en el Artículo 34 Actividades de Construcción y Similares del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.

##### **4.1.1 Método 1 Devengado - Inicio de la Construcción – Inmueble Propio o Tercero**

###### **Renta Bruta del periodo**

Para el caso de Desarrolladoras con inmuebles propios:

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.

Para el caso de Constructoras con inmuebles propiedad de terceros:

La factura en el caso de obra civil o construcciones.

## Costos y Gastos del periodo

Debe deducírsele a la renta bruta, el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el periodo, determinados de la siguiente forma:

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

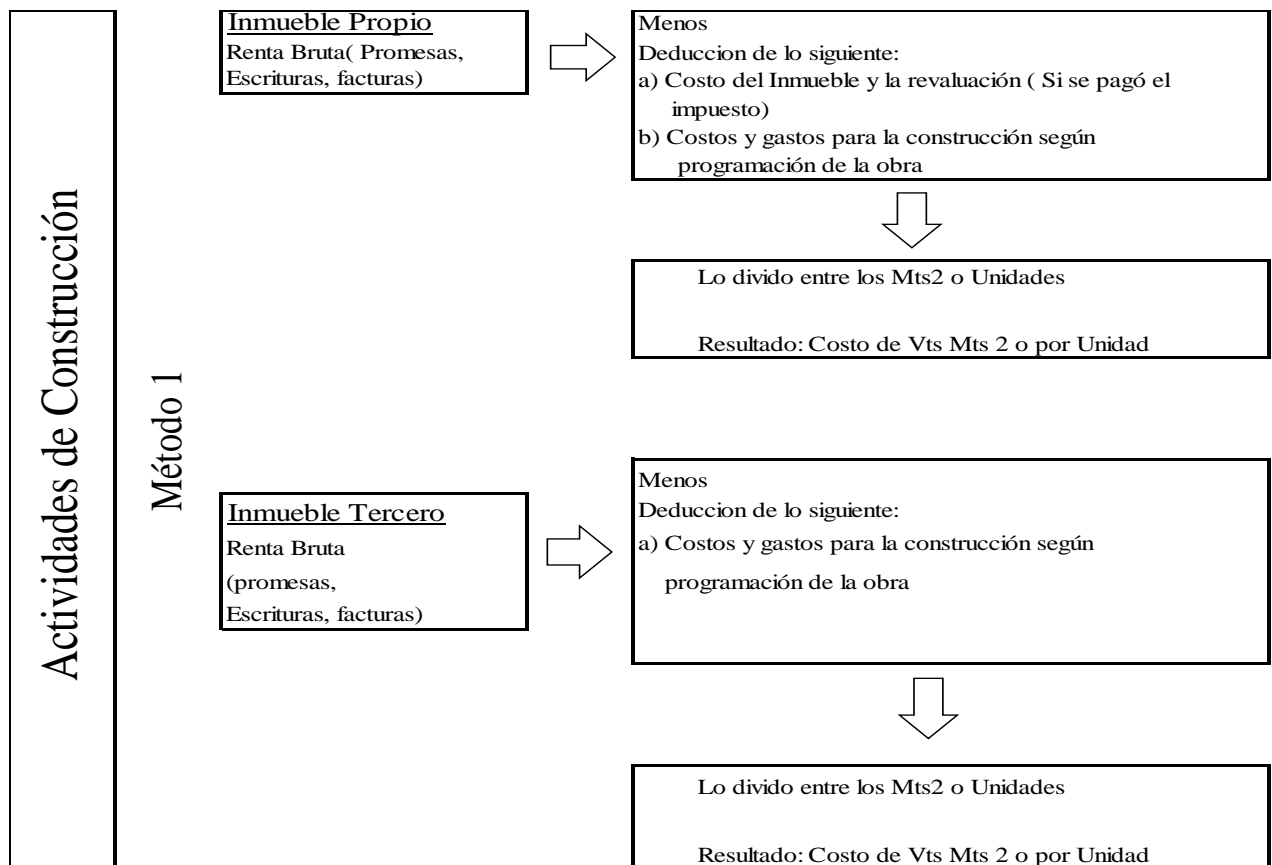
En la fase de construcción

Renta = Ingreso documentado – Costo programado por metro o unidad incurrido

- Ingreso documentado – Método de lo Devengado
- Costo programado, incurrido (Proporcional)

A continuación se presenta de forma gráfica, para una mejor comprensión.

Cuadro No. 8  
Actividades de construcción método 1



Fuente: Elaboración propia.



Ejemplo de Aplicación del Método de lo Devengado Fase de Construcción

Cuadro No. 9  
Método de lo devengado fase de construcción

Metodo 1 Devengado - Fase de Contrucción

Determinacion de Impuesto sobre la Renta según informe enviado a SAT, basado en una Proyección

Cifras Expresadas en Quetzales

	Año 1	Año 2	Año 3
No de Casas	18	12	
Precio de Venta	250,000.00	260,000.00	
Costo por Casa incluye terreno	187,500.00	187,500.00	
Ventas Devengadas Promesas	4,500,000.00	3,120,000.00	
Costo de Venta Según Programacion de Obra	- 3,375,000.00	- 2,250,000.00	
Utilidad Bruta en Ventas	1,125,000.00	870,000.00	
Impuesto Sobre la Renta	28%	25%	
Anticipo de Impuesto	<b>315,000.00</b>	<b>217,500.00</b>	

Determinacion de Impuestp Sobre la Renta Segun Ventas Reales

Cifras Expresadas en Quetzales

	Año 1	Año 2	Año 3
No de Casas	15	20	12
Precio de Venta	250,000.00	265,000.00	285,000.00
Costo por Casa incluye terreno	176,250.00	194,000.00	202,000.00
Ventas Reales	3,750,000.00	5,300,000.00	3,420,000.00
Costo de Venta Real	2,643,750.00	3,880,000.00	2,424,000.00
Utilidad Bruta en Ventas	1,106,250.00	1,420,000.00	996,000.00
Gastos de Operación	- 840,000.00	- 820,000.00	- 760,000.00
Gastos Financieros	- 190,000.00	- 272,000.00	- 112,000.00
Otros Ingresos	220,000.00	28,000.00	125,000.00
Total Gastos y Otros Ingresos	- 810,000.00	- 1,064,000.00	- 747,000.00
Utilidad antes de Impuestos Real	296,250.00	356,000.00	249,000.00
Impuesto Sobre la Renta	28%	25%	25%
Impuesto Real	82,950.00	89,000.00	62,250.00

Determinación de Impuesto	Año 1	Año 2	Año 3
Isr Según Promesas Anticipado	315,000.00	217,500.00	
Isr Anticipado Año Anterior		- 315,000.00	- 226,000.00
Isr Real	82,950.00	89,000.00	62,250.00
Isr a Pagar o Credito	<u>397,950.00</u>	<u>- 8,500.00</u>	<u>- 163,750.00</u>

Fuente: Elaboración propia.

#### 4.1.2 Método 1 Devengado - Fase de Terminación y liquidación del proyecto – Inmueble Propio o Tercero

Al terminar la obra, en este método, se hace el ajuste a los resultados finales, reales, calculando el costo con lo efectivamente incurrido.

Desarrollador con inmueble propio:

- Fija el costo de ventas y declara de allí en adelante.

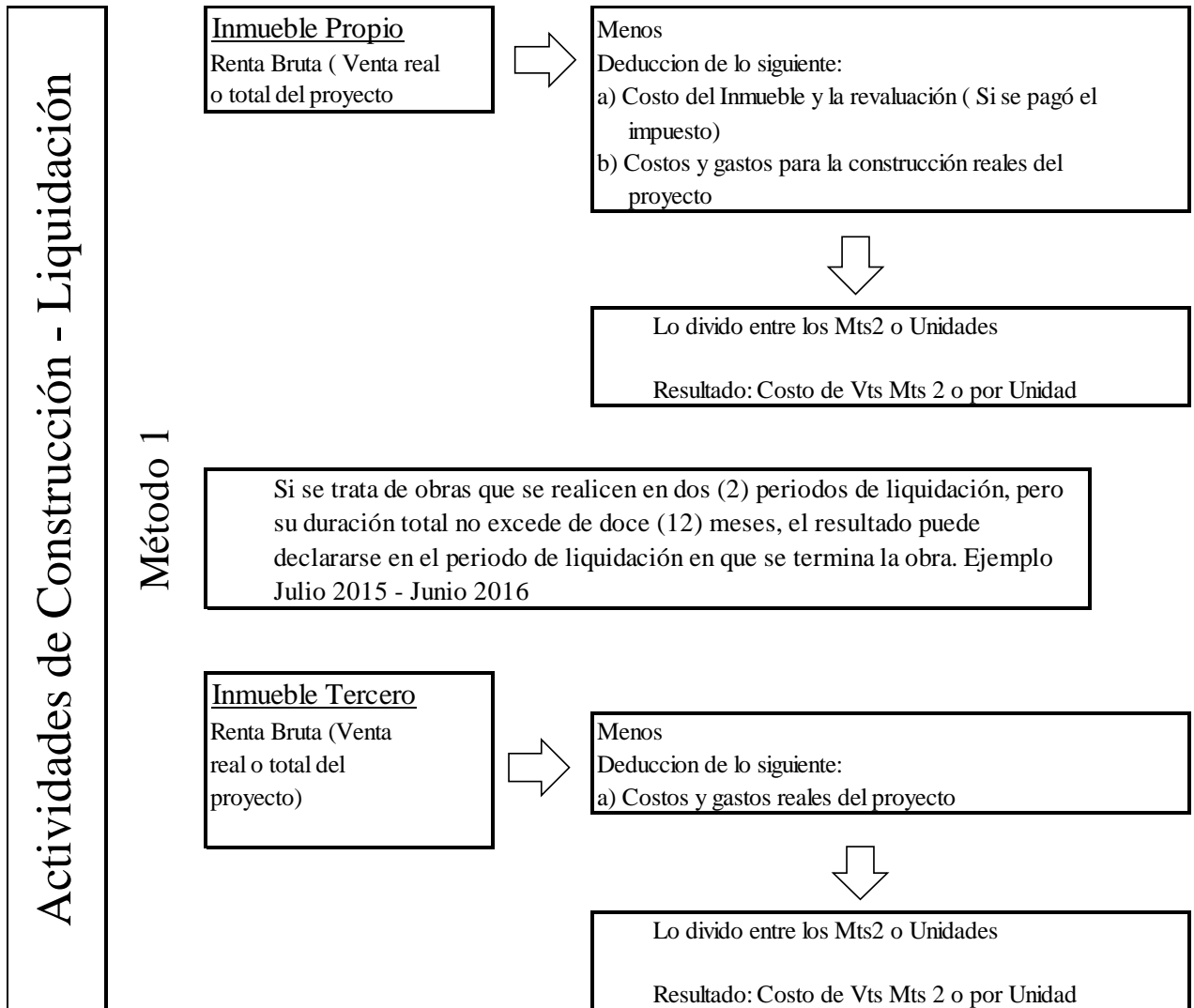
Constructor con inmueble de terceros:

- Resultado de venta con costo real determinado.

A continuación se presenta de forma gráfica lo descrito anteriormente:

Cuadro No. 10

Actividades de construcción liquidación



Fuente: Elaboración propia.

## Ejemplo de Aplicación del Método de Lo Devengado – Fase de Terminación

### Cuadro No. 11

#### Determinación del Impuesto Sobre la Renta Liquidación final del proyecto

Determinación de Impuesto Sobre la Renta Liquidación Final del Proyecto  
Cifras Expresadas en Quetzales

	Año 1	Año 2	Año 3	TOTAL
No de Casas	15	20	12	47
Precio de Venta	250,000.00	265,000.00	285,000.00	800,000.00
Costo por Casa incluye terreno	176,250.00	194,000.00	202,000.00	572,250.00
Ventas Reales	3,750,000.00	5,300,000.00	3,420,000.00	12,470,000.00
Costo de Venta Real	2,643,750.00	3,880,000.00	2,424,000.00	8,947,750.00
Utilidad Bruta en Ventas	1,106,250.00	1,420,000.00	996,000.00	3,522,250.00
Gastos de Operación	- 840,000.00	- 820,000.00	- 760,000.00	- 2,420,000.00
Gastos Financieros	- 190,000.00	- 272,000.00	- 112,000.00	- 574,000.00
Otros Ingresos	220,000.00	28,000.00	125,000.00	373,000.00
Total Gastos y Otros Ingresos	- 810,000.00	- 1,064,000.00	- 747,000.00	- 2,621,000.00
Utilidad antes de Impuestos Real	296,250.00	356,000.00	249,000.00	901,250.00
Impuesto sobre la Renta	28%	25%	25%	
Impuesto Real	82,950.00	89,000.00	62,250.00	234,200.00
Integración de Impuesto Sobre la Renta	Año	Isr Pagado	Credito Isr	
Impuesto sobre la Renta	1	82,950.00		
Impuesto sobre la Renta Anticipado	1	315,000.00	315,000.00	
A pagar	a)	397,950.00		
Impuesto sobre la Renta	2	89,000.00	- 89,000.00	
Impuesto sobre la Renta Anticipado	2	217,500.00		
Menos anticipo	1	- 315,000.00		
A pagar	b)	- 8,500.00		
Impuesto sobre la Renta	3	62,250.00	- 62,250.00	
Impuesto sobre la Renta Anticipado	3	-		
Menos anticipo	2	- 89,000.00		
A pagar	c)	- 26,750.00		
Total Credito de ISR para otros Proyectos	d)		163,750.00	
Método de lo Devengado Total Flujo -----> $\sum = a + b + c - d$		198,950.00		

Fuente: Elaboración propia

Esta regulación coincide con el sistema de reconocimiento de ingresos a través del método del estado de terminación en los contratos cuya finalización es medible, así mismo se puede aplicar el sistema de reconocimiento de pérdidas y gastos de operación. Se determina conflicto en el reconocimiento de costos de obra, ya que la regulación tributaria no reconoce los costos de acuerdo al estado de terminación, sino que establece que los mismos se reconozcan en resultados en el período en que se incurren, independientemente si los mismos están relacionados con ejecución del contrato en período impositivos futuros y que fue lo que se determinó que las empresas inmobiliarias solo el 40% lo aplican y el 60% no lo aplican.

Conclusión técnica del análisis: Es compatible el Método de lo devengado para la aplicación de contratos cuya finalización es medible.

#### 4.1.3 Método 2 Percibido Inicio de la construcción inmueble propio o de terceros en la fase de construcción

- Renta Bruta del periodo: Para ambos casos ya sea el Desarrollador (Inmueble propio) o el constructor (Inmueble de terceros) al aplicar este método debe establecer su Renta Bruta de la siguiente forma. Renta bruta es el total de lo percibido en el periodo (efectivamente cobrado) - Costo programado por metro o unidad incurrido.
- Costos y Gastos del periodo: Debe deducírsele el monto de los costos, y gastos incurridos efectivamente en el periodo, determinados de la siguiente forma:
  - a) Los costos se determinan de la forma siguiente durante la fase de desarrollo, cuando los trabajos sean sobre inmuebles propios:
    - i. Costo de adquisición del inmueble, incluyendo el monto de la revaluación cuando se haya pagado el impuesto correspondiente.
    - ii. El valor total de los costos y gastos para la construcción según la programación de obra, este valor se incorpora al costo de adquisición del inmueble.

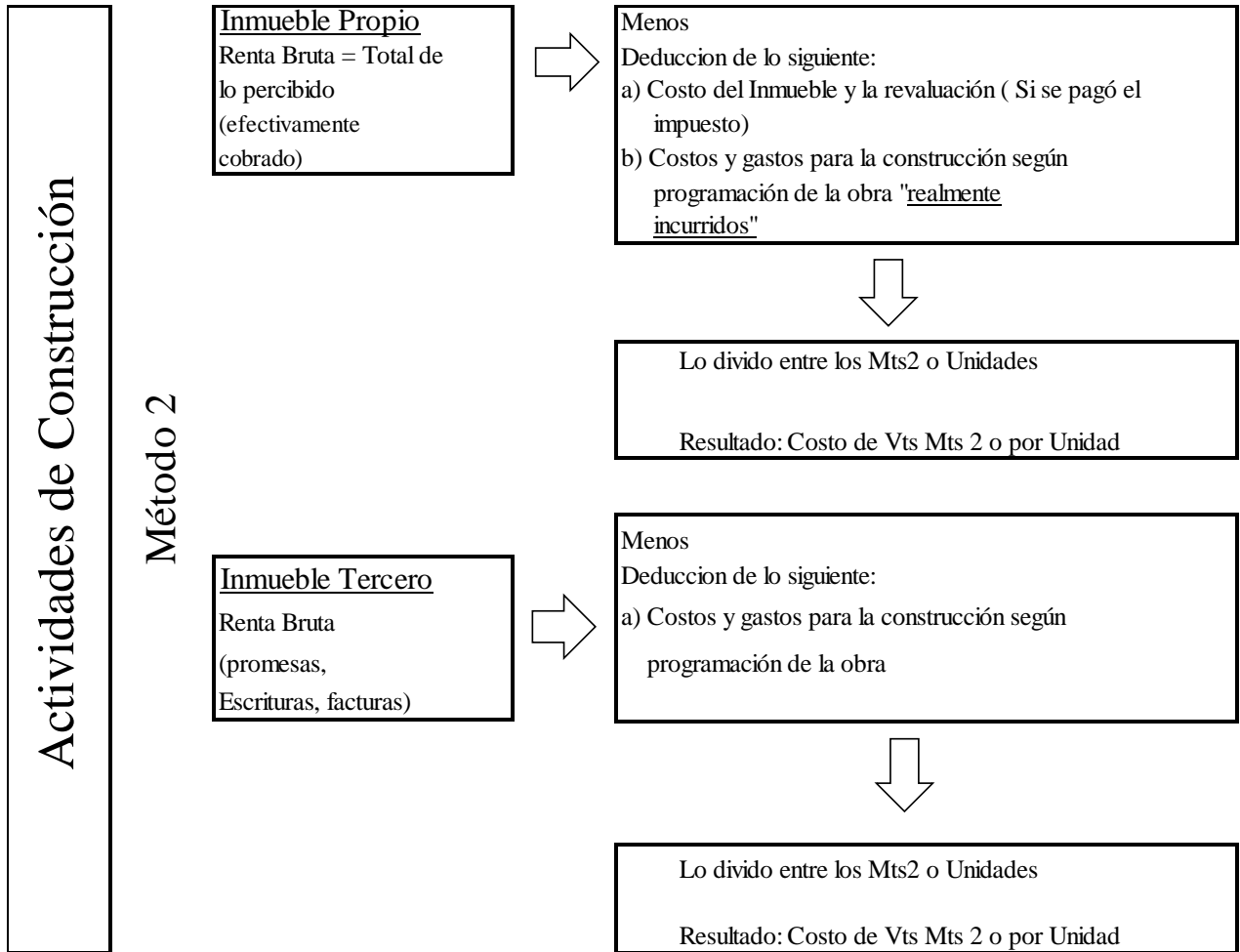
- iii. El valor total del inmueble integrado conforme al numeral anterior se divide por el número de metros cuadrados de la construcción o unidades.
  - iv. El cociente resultante del numeral anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido o por unidad.
- b) Los costos se determinan de la forma siguiente durante la fase de desarrollo cuando los trabajos sean sobre inmuebles propiedad de terceros:
- i. El valor total de los costos y gastos estimados para la construcción.
  - ii. El valor total conforme al numeral anterior se divide por el número de metros cuadrados de la construcción o unidades.
  - iii. El cociente resultante del numeral anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido o por unidad.

Según sea el caso, se debe aplicar la proporcional al porcentaje de rente bruta correspondiente a lo percibido, y los gastos incurridos efectivamente.

A continuación se presenta de forma gráfica lo descrito anteriormente:

Cuadro No. 12

Actividades de construcción método 2



Fuente: Elaboración propia.

## Cuadro No. 13

### Metodo 2 Percibido Fase de Construcción

Metodo 2 Percibido - Fase de Construcción

Determinacion de Impuesto sobre la Renta según informe enviado a SAT, basado en una Proyección

Cifras Expresadas en Quetzales

	Año 1	Año 2	Año 3
No de Casas	18	12	
Precio de Venta según Promesas	250,000.00	260,000.00	
Costo por Casa incluye terreno	187,500.00	187,500.00	
Ventas Según Promesas	4,500,000.00	3,120,000.00	
Costo de Venta Según Programacion de Obra	- 3,375,000.00	- 2,250,000.00	
Utilidad Bruta en Ventas	1,125,000.00	870,000.00	
Margen de Ventas	25%	28%	
Anticipo sobre Ventas Recibido (20% Sobre Promesas)	900,000.00	624,000.00	
Renta Imponible según Margen de Ventas	225,000.00	174,000.00	
Impuesto sobre la Renta	28%	25%	
Anticipo de Impuesto	63,000.00	43,500.00	

Determinacion de Impuestp Sobre la Renta Según Ventas Reales

Cifras Expresadas en Quetzales

	Año 1	Año 2	Año 3
No de Casas	15	20	12
Precio de Venta	250,000.00	265,000.00	285,000.00
Costo por Casa incluye terreno	176,250.00	194,000.00	202,000.00
Ventas Reales	3,750,000.00	5,300,000.00	3,420,000.00
Costo de Venta Real	2,643,750.00	3,880,000.00	2,424,000.00
Utilidad Bruta en Ventas	1,106,250.00	1,420,000.00	996,000.00
Gastos de Operación	- 840,000.00	- 820,000.00	- 760,000.00
Gastos Financieros	- 190,000.00	- 272,000.00	- 112,000.00
Otros Ingresos	220,000.00	28,000.00	125,000.00
Total Gastos y Otros Ingresos	- 810,000.00	- 1,064,000.00	- 747,000.00
Utilidad antes de Impuestos Real	296,250.00	356,000.00	249,000.00
Impuesto sobre la Renta	28%	25%	25%
Impuesto Real	82,950.00	89,000.00	62,250.00



Determinación de Impuesto	Año 1	Año 2	Año 3
Isr según Promesas Anticipado	63,000.00	43,500.00	
Isr Anticipado Año Anterior		- 63,000.00	- 43,500.00
Isr Real	82,950.00	89,000.00	62,250.00
Isr a Pagar o Credito	<u>145,950.00</u>	<u>69,500.00</u>	<u>18,750.00</u>

Fuente: Elaboración propia.

#### 4.1.4 Método 2 Percibido Fase de Terminación y liquidación del proyecto Inmueble Propio o Tercero

Al terminar la obra, en este método, se hace el ajuste a los resultados finales, reales, calculando el costo con lo efectivamente incurrido.

Desarrollador con inmueble propio:

- Fija el costo de ventas y declara de allí en adelante.

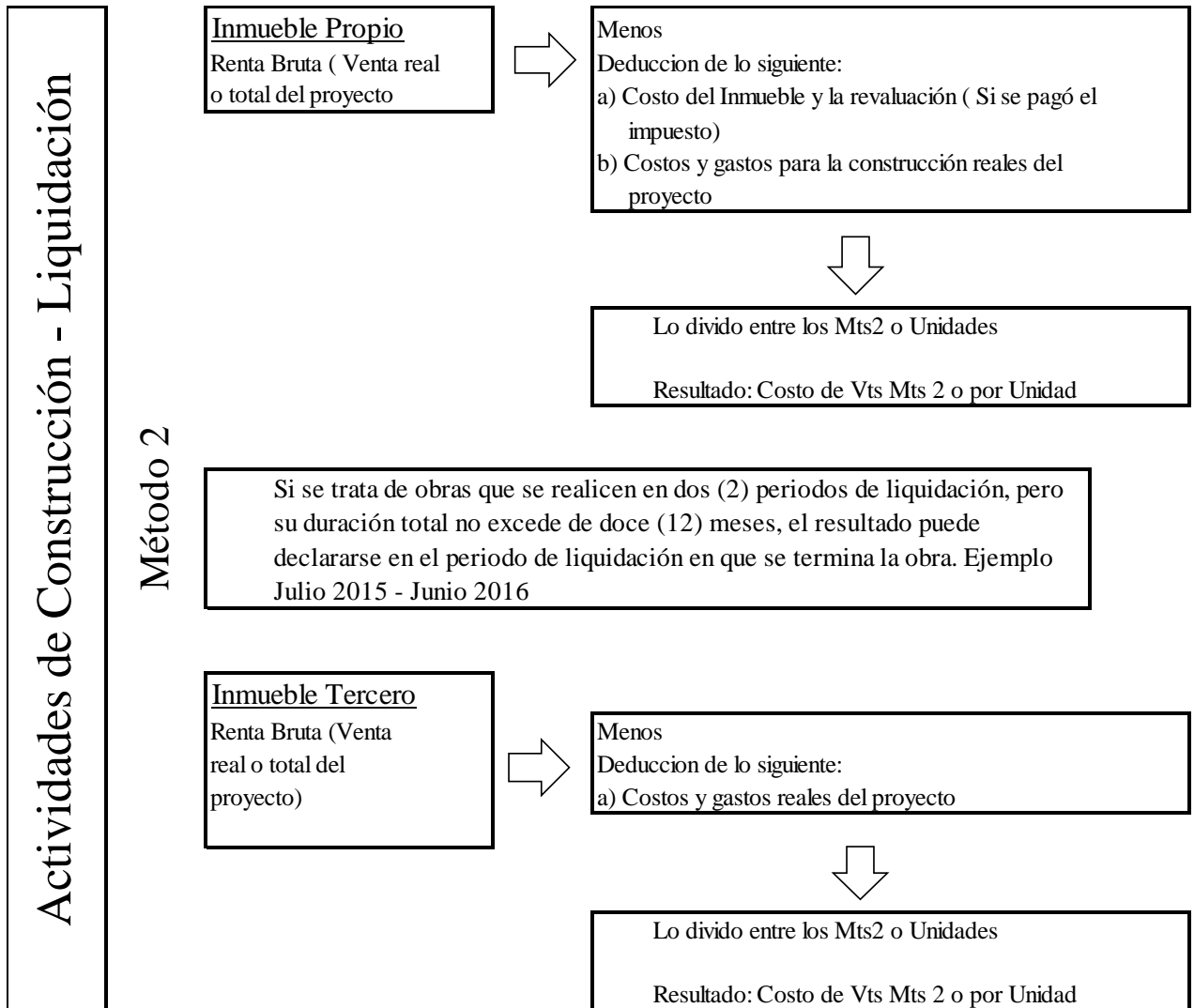
Constructor con inmueble de terceros:

- Resultado de venta con costo real determinado.

A continuación se presenta de forma gráfica lo descrito anteriormente:

Cuadro No. 14

Actividades de construcción liquidación método 2



Fuente: Elaboración propia.

## Ejemplo de Aplicación del Método de Lo Percibido – Fase de Terminación

### Cuadro No. 15

#### Determinación del Impuesto Sobre la Renta liquidación final del proyecto

Determinación de Impuesto Sobre la Renta Liquidación Final del Proyecto  
Cifras Expresadas en Quetzales

	Año 1	Año 2	Año 3	TOTAL
No de Casas	15	20	12	47
Precio de Venta	250,000.00	265,000.00	285,000.00	800,000.00
Costo por Casa incluye terreno	176,250.00	194,000.00	202,000.00	572,250.00
Ventas Reales	3,750,000.00	5,300,000.00	3,420,000.00	12,470,000.00
Costo de Venta Real	2,643,750.00	3,880,000.00	2,424,000.00	8,947,750.00
Utilidad Bruta en Ventas	1,106,250.00	1,420,000.00	996,000.00	3,522,250.00
Gastos de Operación	- 840,000.00	- 820,000.00	- 760,000.00	- 2,420,000.00
Gastos Financieros	- 190,000.00	- 272,000.00	- 112,000.00	- 574,000.00
Otros Ingresos	220,000.00	28,000.00	125,000.00	373,000.00
Total Gastos y Otros Ingresos	- 810,000.00	- 1,064,000.00	- 747,000.00	- 2,621,000.00
Utilidad antes de Impuestos Real	296,250.00	356,000.00	249,000.00	901,250.00
Impuesto sobre la Renta	28%	25%	25%	
Impuesto Real	82,950.00	89,000.00	62,250.00	234,200.00

Fuente: Elaboración propia.

## Cuadro No. 16

### Integración del Impuesto Sobre la Renta

Integración de Impuesto Sobre la Renta	Año	ISR Pagado	Credito ISR
Impuesto Sobre la Renta	1	82,950.00	
Impuesto Sobre la Renta Anticipado	1	63,000.00	63,000.00
A pagar	a)	145,950.00	
Impuesto Sobre la Renta	2	89,000.00	
Impuesto Sobre la Renta Anticipado	2	43,500.00	43,500.00
Menos anticipo	1	- 63,000.00	- 63,000.00
A pagar	b)	69,500.00	
Impuesto Sobre la Renta	3	62,250.00	
Impuesto Sobre la Renta Anticipado	3	-	
Menos anticipo	2	- 43,500.00	- 43,500.00
A pagar	c)	18,750.00	
Total Credito de ISR para otros Proyectos	d)		-
Método de lo Percibido Total Flujo -----> $\Sigma = a + b + c - d$		234,200.00	

Fuente: Elaboración propia

Este sistema muestra incompatibilidad en los contratos de obra cuya finalización es medible, ya que no reconoce el método de porcentaje de terminación para los ingresos ni para los costos y gastos de los proyectos en ejecución. Por otra parte, en el caso de los contratos cuya finalización no es medible, se establece compatibilidad en el sistema de reconocimiento de ingresos, costos y gastos bajo las siguientes condiciones:

- Los ingresos percibidos sean reconocidos en el período en el que ocurren.
- Los costos del contrato se reconozcan en el período en que se incurran.
- Las pérdidas esperadas se registren a través de su registro en resultados a medida que se ejecutan los costos.

- Las cuentas incobrables se reconozcan en el mismo período en que ocurran

Conclusión técnica del análisis: Es incompatible en los contratos cuya finalización es medible, pero cumplen las condiciones anteriores según el contrato de obra, de igual forma requiere especial atención en el reconocimiento de ingresos de acuerdo al sistema de lo percibido.

#### 4.1.5 Obligaciones en Ambos Métodos

Al terminar la construcción de la obra:

- El contribuyente debe efectuar el ajuste pertinente, en cuanto al verdadero resultado de las ventas y del costo final de la construcción
- Conservará la documentación de soporte, a partir de este período, durante el plazo de 4 años: Las compras de materia prima y comprobantes de pagos de mano de obra, por ejemplo. El método elegido debe ser aplicado a todas las obras y trabajos que el contribuyente realice, incluso la construcción de obras civiles y obras públicas en general y solo puede ser cambiado con autorización previa de la Administración Tributaria y rige para el período de liquidación inmediato siguiente a aquel en que se autorice el cambio. En cualquier método elegido por el contribuyente, adicionalmente a la documentación de respaldo establecida en el Artículo 40, deberá enviar conforme los medios que establezca la Administración Tributaria, juntamente con la declaración anual, la programación de obra al iniciar un proyecto.
- En el período de liquidación final de dicho proyecto, deberá enviar conforme los medios que establezca la Administración Tributaria, juntamente con la declaración anual correspondiente, la integración final de los costos y gastos del proyecto.

#### 4.1.6 Análisis del Flujo de Caja en Ambos Métodos

Cuadro No. 17

#### Resumen flujo de caja ambos métodos

RESUMEN FLUJO DE CAJA AMBOS METODOS

	Año	Metodo A	Metodo B	
Impuesto sobre la Renta por Pagar	1	397,950.00	145,950.00	
Impuesto sobre la Renta por Pagar	2	- 8,500.00	69,500.00	
Impuesto sobre la Renta por Pagar	3	- 26,750.00	18,750.00	
Credito al final del Año 3		- 163,750.00	-	
Total Pagado		<u>198,950.00</u>	<u>234,200.00</u>	
		PAGO	CREDITO	TOTAL
Método de lo Devengado Total Flujo		362,700.00	- 163,750.00	198,950.00
Método de lo Percibido Total Flujo		<u>234,200.00</u>	0	<u>234,200.00</u>
Metodo A - Metodo B		<u>128,500.00</u>	- 163,750.00	- 35,250.00

Fuente: Elaboración propia.

Se puede determinar que en el Método A Devengado es el que más le conviene a las empresas constructoras, ya que aunque el pago sea mayor se observa que al final de la obra le queda un crédito para aprovecharlo en futuros proyectos, y por otro lado el Método B es con carácter de pago definitivo, puesto que no existe la posibilidad de ahorro como crédito.

El crédito que queda en la determinación en el Método A, se puede reclamar ante el fisco, mediante mecanismos de devolución que estable la ley del Impuesto Sobre la Renta, para su recuperación.

#### 4.2 Análisis y Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No.11 Contratos de Construcción frente a las regulaciones contables

De acuerdo a las encuestas hechas las empresas inmobiliarias el 40% conocen de la aplicación de la Norma, pero no la utilizan y el 60% restante no la utilizan y adicionalmente se puede indicar

que la Norma solo aplica para las empresas que se dedican a la prestación de servicios de construcción a terceros o sea que no son propietarias del terreno.

#### 4.2.1 Análisis técnico de la Norma Internacional

a. Reconocimiento de ingresos de acuerdo al porcentaje de terminación:

Todas las constructoras se encuentran en la posibilidad de reconocer los ingresos de acuerdo al porcentaje de terminación de los contratos de construcción. Las desarrolladoras de vivienda, así como las que realizan edificaciones en propiedad horizontal pueden establecer el grado de avance en el contrato y relacionarlo con el nivel de ingresos alcanzado de acuerdo a las condiciones establecidas.

b. Reconocimiento de gastos de acuerdo al porcentaje de terminación:

Al igual que en el punto de reconocimiento de ingresos, todas las empresas se encuentran en condiciones de establecer el grado de avance de obra y de acuerdo al mismo reconocer los costos de período correspondiente. Es evidente que para efectuar adecuadamente estos registros, se debe contar con una nomenclatura adecuada, así como los sistemas y un programa de control interno para asignar los costos en cada contrato correspondiente.

c. Reconocimiento de pérdidas:

A través de un adecuado control presupuestario y de acuerdo a las etapas del contrato, todas las empresas se encuentran en la capacidad de establecer el momento en que ocurre una pérdida del contrato en construcción.

d. Registro de obras en curso o en proceso:

Todas las empresas analizadas presentan al cierre de cada período impositivo, obras en curso de realización u obras en proceso a nivel de balance en la cuenta de activo circulante.

Estos registros se presentan de forma general y no se revela la información separada por contrato de obra. Dentro de las regulaciones establecidas en la Norma Internacional No. 11, Contratos de Construcción, se establece que al cierre de balance la empresa constructora debe revelar de forma separada por contrato:

- La cantidad acumulada de costos incurridos, y de ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) hasta la fecha;
- La cuantía de los anticipos recibidos, y
- La cuantía de las retenciones en los pagos.

e. Reconocimiento de incobrables como gasto del período:

No existe dentro de las empresas evaluadas políticas de tratamiento contable en las cuentas incobrables, ya que las mismas ocurren hasta un extremo en que se agota el cobro por la vía judicial. Esta situación en la mayoría de los casos ocurre en períodos impositivos diferentes entre el reconocimiento del ingreso y la incobrabilidad de la cuenta.

#### 4.2.2 Aplicación de acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad No.11 Contratos de Construcción

A continuación se presenta un ejemplo de la aplicación de la Norma Internacional No.11 Contratos de Construcción sobre los aspectos importantes.

Determinación de los ingresos y los gastos del contrato



El ejemplo que sigue, ilustra un método para la determinación del grado de realización de un contrato, así como el ritmo de reconocimiento en el tiempo de sus ingresos y gastos.

Un contratista ha conseguido un contrato de precio fijo para la construcción de un puente. La cantidad inicialmente pactada en el contrato es de 9.000. La estimación inicial que el contratista hace de los costos es de 8.000. La duración del contrato es de 3 años.

Al final del año 1, el contratista estima que los costos totales del contrato han subido hasta 8.050. En el año 2, el cliente aprueba una modificación, de la que resulta un incremento en los ingresos de 200, y unos costos adicionales de 150. A finales de ese año, los costos incurridos incluyen 100 de materiales estándares almacenados en la obra, para ser usados en el año 3 en la terminación del proyecto.

El contratista determina el grado de realización del contrato, calculando la proporción que los costos del contrato incurridos hasta la fecha suponen sobre la última estimación del total de costos del mismo. El resumen de los datos financieros durante el periodo de construcción es el siguiente:

Cuadro No. 18  
Datos Financieros

Expresado en Miles	Año 1	Año 2	Año 3
Ingresos acordados al inicio del contrato	9,000	9,000	9,000
Importe de la modificación	-	200	200
<b>Total ingresos del contrato</b>	<b>9,000</b>	<b>9,200</b>	<b>9,200</b>
Costos del contrato hasta la fecha	2,093	6,168	8,200
Costos para terminar el contrato	5,957	2,032	-
<b>Costos totales estimados</b>	<b>8,050</b>	<b>8,200</b>	<b>8,200</b>
Ganancia total estimada	950	1,000	1,000
<b>Porcentaje de realización</b>	<b>26%</b>	<b>74%</b>	<b>100%</b>

Fuente: Elaboración propia.

El porcentaje de realización para el año 2 (74%) se determina excluyendo de los costos del contrato, para el grado de ejecución hasta la fecha, los 100 de materiales estándares almacenados en la obra para ser utilizados durante el año 3.

Las cantidades de ingresos, gastos y resultados llevadas al estado de resultados en cada uno de los tres años, son como sigue:

Cuadro No. 19  
Ingresos, gastos y resultados

Expresado en Miles	Acumulado	Reconocido en Años Anteriores	Reconocido en el Periodo corriente
<u>Año 1</u>			
Ingresos (9.000 x 0.26)	2,340		2,340
Gastos (8.050 x 0.26)	2,093		2,093
Ganancia	247		247
<u>Año 2</u>			
Ingresos (9.200 x 0.74)	6,808	2,340	4,468
Gastos (8.200 x 0.74)	6,068	2,093	3,975
Ganancia	740	247	493
<u>Año 3</u>			
Ingresos (9.200 x 1.00 )	9,200	6,808	2,392
Gastos	8,200	6,068	2,132
Ganancia	1,000	740	260

Fuente: Elaboración propia.

Información a revelar respecto del contrato

Un contratista ha acabado su primer año de actividad. Todos los costos incurridos por los contratos han sido pagados en efectivo, y también se han liquidado en efectivo los anticipos y certificaciones correspondientes. Los costos incurridos por los contratos B, C y E incluyen gastos de materiales que han sido comprados para el correspondiente contrato, pero no han sido utilizados en su ejecución hasta la fecha. Para los contratos B, C y E, los clientes han realizado anticipos por trabajo todavía no ejecutado.

El estado de los cinco contratos en curso, al final de este primer año, es como sigue:

**Cuadro No. 20**  
**Integración de contratos**

Contrato	A	B	C	D	E	TOTAL
Ingresos del Contrato (reconocidos según el pár.22)	145	520	380	200	55	1,300
Gastos (reconocidos según el párrafo 22)	110	450	350	250	55	1,215
Pérdidas esperadas (reconocidas según el párrafo 36)	-	-	-	40	30	70
Ganancias reconocidas menos pérdidas reconocidas	35	70	30	-	-	15
Costos del contrato incurridos en el periodo	110	510	450	250	100	1,420
Costos del contrato reconocidos como gastos del contrato en el periodo, de acuerdo con el párrafo 22	110	450	350	250	55	1,215
Costos relacionados con la actividad futura, reconocidos como activos de acuerdo con el párrafo 27	-	60	100	-	45	205
Ingresos del contrato (ver arriba)	145	520	380	200	55	1,300
Certificaciones (párrafo 41)	100	520	380	180	55	1,235
Ingresos no certificados	45	-	-	20	-	65
Anticipos (párrafo 41)	-	80	20	-	25	125

Fuente: Elaboración propia.

Los importes y saldos que deben presentarse, de acuerdo con la norma, son los siguientes:

**Cuadro No. 21**  
**Importes y saldos**

Ingresos de actividades ordinarias del contrato, reconocidos como tales en el periodo [párrafo 39(a)]	1,300
Costos incurridos en el contrato y ganancias reconocidas (menos pérdidas reconocidas) hasta la fecha [párrafo 40(a)]	1,435
Anticipos recibidos [párrafo 40(b)]	125
Importe bruto adeudado por los clientes por el trabajo ejecutado – presentado como un activo, de acuerdo con el párrafo 42(a)	220
Importe bruto adeudado a los clientes por el trabajo ejecutado – presentado como un pasivo exigible de acuerdo con el párrafo 42(b)	20

Fuente: Elaboración propia.

Los saldos que se presentan, de acuerdo con los párrafos 40a, 42a y 42b han sido calculados como sigue:

**Cuadro No. 22**  
**Saldos calculados**

Contrato	A	B	C	D	E	TOTAL
Costos incurridos en el contrato	110	510	450	250	100	1,420
Ganancias reconocidas menos pérdidas reconocidas	35	70	30	- 90	- 30	15
	145	580	480	160	70	1,435
Certificaciones	100	520	380	180	55	1,235
Adeudado por los clientes	45	60	100	-	15	220
Adeudado a los clientes	-			- 20		- 20

Fuente: Elaboración propia.

El importe a revelar de acuerdo con el párrafo 40(a) es el mismo que el importe para el periodo corriente, puesto que la información a revelar se refiere solo al primer año de actividad. En resumen se puede indicar que de acuerdo a la norma internacional de contabilidad No.11 contratos de construcción lo más importante a considerar es lo siguiente:

El Reconocimiento:

Debe comprender:

- El importe inicial del ingreso de actividades ordinarias acordado en el contrato, y
- Las modificaciones en el trabajo contratado, así como reclamaciones o incentivos.

Medición inicial y posterior:

Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias del contrato y los costos del contrato asociados con el contrato de construcción por referencia al grado de terminación de la actividad del contrato al final del periodo sobre el que se informa.

Los métodos posibles incluyen:

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

A continuación se presenta un cuadro esquemático del análisis de compatibilidad entre la norma tributaria y la regulación contable internacional.

### Cuadro No. 23

## Cuadro esquemático del análisis de compatibilidad entre la norma tributaria y la regulación contable internacional

Análisis de Compatibilidad		
Reconocimiento de Ingresos y Costos de Contrato de Obra		
Artículo 34 Decreto 10-2012 Vrs. NIC 11 Contratos de Construcción		
Contratos Medibles y Fiables	Método 1	Método 2
	Devengado	Percibido
Reconocimiento de Ingresos de acuerdo a porcentaje de terminación	<b>C</b>	N/c
Reconocimiento de Costos de acuerdo a porcentaje de terminación	N/c	N/c
Reconocimiento de Pérdidas (Párrafo 36 de la Norma)	<b>C</b>	N/c
Registro de obras en proceso o en curso	N/c	N/c
Reconocimiento de Incobrables como gasto del período	<b>C</b>	N/c
Métodos para determinación de avance de obra	<b>C</b>	N/c

<b>C</b>	<b>Compatible</b>
<b>N/c</b>	<b>No compatible</b>

Fuente: Elaboración propia.

## Conclusiones

1. Para los contratos de obra cuya finalización es medible y se cuenta con los elementos para utilizar el Método de Porcentaje de Avance de Obra para reconocer ingresos, costos y gastos, si existe incompatibilidad entre la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 y los métodos establecidos para la determinación de la renta imponible establecidos en el Artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, el método establecido en el inciso 2) de la norma tributaria únicamente genera diferencias en el registro de las obras en curso o en proceso que se deben registrar y revelar al cierre de cada período impositivo.
2. Derivado de los cambios periódicos que sufre la legislación tributaria guatemalteca, normativa en la cual prácticamente en cada periodo presidencial (cada 4 años), se presentan reformas y modificaciones importantes en materia del Impuesto Sobre la Renta, es conveniente generar los estados financieros de una empresa constructora en base a Normas Internacionales de Contabilidad. Esto permite realizar una planificación financiera adecuada en la ejecución de los contratos de obra, ya que se establecen las políticas contables desde una normativa más estable que la que brindan las regulaciones fiscales específicas.
3. Existen diferencias importantes en el establecer la compatibilidad de utilizar la Norma Internacional de Contabilidad y alguno de los métodos establecidos en la Norma Tributaria, por lo que es necesario apoyarse con un experto en el tema Fiscal y de Aplicación de Normas Internacionales, ya que la mencionada norma cabe decir que es específicamente para aquellas empresas constructoras que prestan servicios de construcción y no así para empresas que desarrollan los proyectos y esto para determinar correctamente la utilidad fiscal y financiera.



## **Recomendaciones**

1. .La especialización trae como consecuencia no solamente una mejor utilización de todos los recursos disponibles, sino que desde el punto de vista tributario permitirá que la empresa determine cuál de los métodos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta es el más conveniente, ya que cada una de las empresas constructoras se encuentra en la obligación de aplicar el mismo método a todos los contratos que realiza.
  
2. Es indispensable la implementación de un software adecuado que permita a través de una nomenclatura correcta, identificar los niveles de ejecución financiera de cada contrato y poder al final de cada período de imposición revelar con suficiente fiabilidad la información requerida por la Norma Internacional de Contabilidad No. 11 e identificar las diferencias con el método elegido de acuerdo a la norma tributaria.
  
3. Al elegir unos de los métodos establecidos en el Artículo 34 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, debe analizarse las características de los contratos de obra que se desarrollan, ya que la norma establece que una vez seleccionado alguno de los sistemas propuestos, el mismo debe ser aplicado a todos los contratos en desarrollo.

## Referencias

### Bibliográficas

Aldana, B. (2007) El proceso administrativo en materia tributaria relacionado con una empresa comercial y el contador público y auditor como consultor tributario.

International Accounting Standards Board (IASB). 2014. Contratos de construcción. Resumen técnico norma internacional de contabilidad 11. 2 p.

Lawrence, J. Gitman. Administración financiera. México 2007. Pearson Educación. 12 ed. 580 p.

Llinares Millán, M.C. et. Al. Organización de las empresas constructoras. Editorial Universidad Politécnica de Valencia. España 2001. 345 p.

Villegas, H. (2005) Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Argentina. Editorial Astrea.

### Tesis

Arango, E. (1997). Reconocimiento de ingresos para constructoras a largo plazo, Guatemala. Universidad Francisco Marroquín

Melchor, S. (2001). Planificación de auditoría para empresas que se dedican a la construcciónsd. Guatemala. Universidad Francisco Marroquín.

Villela, A (2004). Divergencias sugeridas entre Normas Internacionales de Contabilidad -NIC- y las regulaciones fiscales en Guatemala. Guatemala. Universidad Rafael Landívar

## Leyes

Congreso de la República, GT. 2012. Ley de actualización tributaria, Decreto 10-2012. 25 p.

Congreso de la República, GT. 2013. Reformas a la ley de actualización tributaria, Decreto 19-2013. 6 p.

## Egrafía

Guatemala Investment Summit 2013. Proyectos de inversión sector construcción. (en línea). Consultado el 01 septiembre 2014. Disponible en: <http://gisgt.com/index.php/proyectos-de-inversion/sectores/contruccion>.

Guía de las Normas Internacionales de Contabilidad -NIC- flecha NIC 11: Contratos de construcción, Consultado el 01 de noviembre de 2014. Disponible en: [http://www.plangeneralcontable.com/?tit=guia-de-las-normas-internacionales-de-contabilidad-nic-&name=GeTia&contentId=man\\_nic&manPage=26](http://www.plangeneralcontable.com/?tit=guia-de-las-normas-internacionales-de-contabilidad-nic-&name=GeTia&contentId=man_nic&manPage=26)

## **Anexos**

Anexos 1  
Cuestionario

**INSTRUCCIONES: Por favor responda las siguientes preguntas.**

Las interrogantes del presente cuestionario, tienen por objeto recabar información, a cerca de la aplicación de los métodos establecidos en el Artículo 34 del Decreto 10-2012 y así mismo la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad No.11 Contratos de Construcción.

**Instrumento de recopilación de información  
Cuestionario**

¿Se encuentra inscrita la empresa dentro del alguno de los métodos establecidos en el Artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria? En caso de ser afirmativo, mencionar el sistema que utiliza

SI  NO

---

---

---

En caso de utilizar uno de los sistemas establecidos, ¿aplica el método para todos los contratos de construcción que desarrolla?

SI  NO

---

---

---

¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los ingresos en el estado de resultados para determinación de la renta bruta?

SI  NO

---

---

---

¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los costos en el estado de resultados para determinación de la renta bruta?

SI  NO

---

---

---

¿Tiene conocimiento de la vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad No.11 y su forma de aplicación para el reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción?

SI  NO

---

---

---

¿Se lleva registro contable para el movimiento de las obras en proceso que duran más de un periodo impositivo?

SI  NO

---

---

---

¿Se reconocen las operaciones incobrables en el periodo que se establecen?

SI  NO

---

---

---

¿Se utiliza alguna herramienta para la determinación de la renta neta de acuerdo a los métodos establecidos en el Artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria?

SI  NO

---

---

---

## Anexo 2

### Cuestionarios Llenos empresas de Propiedad Vertical

#### CONSTRUCTORA DE PROPIEDAD VERTICAL 1

##### PREGUNTAS

¿Se encuentra inscrita la empresa dentro del alguno de los métodos establecidos en el artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria? En caso de ser afirmativo, mencionar el sistema que utiliza

RESPUESTA

SI

En caso de utilizar uno de los sistemas establecidos, ¿aplica el método para todos los contratos de construcción que desarrolla?

RESPUESTA

SI METODO A

¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los ingresos en el estado de resultados para determinación de la renta bruta?

RESPUESTA

SI

¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los costos en el estado de resultados para determinación de la renta bruta?

RESPUESTA

SI

¿Tiene conocimiento de la vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad No.11 y su forma de aplicación para el reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción?

RESPUESTA

Se conoce la vigencia pero no su aplicación

¿Se lleva registro contable para el movimiento de las obras en proceso que duran más de un periodo impositivo?

RESPUESTA

SI

¿Se reconocen las operaciones incobrables en el periodo que se establecen?

RESPUESTA

NO APLICA

¿Se utiliza alguna herramienta para la determinación de la renta neta de acuerdo a los métodos establecidos en el artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria?

RESPUESTA

NO



## CONSTRUCTORA DE PROPIEDAD VERTICAL 2

### PREGUNTAS

¿Se encuentra inscrita la empresa dentro del alguno de los métodos establecidos en el artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria? En caso de ser afirmativo, mencionar el sistema que utiliza

RESPUESTA

NO

En caso de utilizar uno de los sistemas establecidos, ¿aplica el método para todos los contratos de construcción que desarrolla?

RESPUESTA

NO APLICA

¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los ingresos en el estado de resultados para determinación de la renta bruta?

RESPUESTA

SI

¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los costos en el estado de resultados para determinación de la renta bruta?

RESPUESTA

SI

¿Tiene conocimiento de la vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad No.11 y su forma de aplicación para el reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción?

RESPUESTA

Se desconoce su vigencia y su aplicación

¿Se lleva registro contable para el movimiento de las obras en proceso que duran más de un periodo impositivo?

RESPUESTA

SI

¿Se reconocen las operaciones incobrables en el periodo que se establecen?

RESPUESTA

NO APLICA

¿Se utiliza alguna herramienta para la determinación de la renta neta de acuerdo a los métodos establecidos en el artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria?

RESPUESTA

NO

## Anexo 3

### Cuestionarios Llenos empresas de Propiedad Horizontal

#### CONSTRUCTORA DE PROPIEDAD HORIZONTAL 1

#### PREGUNTAS

¿Se encuentra inscrita la empresa dentro del alguno de los métodos establecidos en el artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria? En caso de ser afirmativo, mencionar el sistema que utiliza

RESPUESTA

NO

En caso de utilizar uno de los sistemas establecidos, ¿aplica el método para todos los contratos de construcción que desarrolla?

RESPUESTA

NO APLICA

¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los ingresos en el estado de resultados para determinación de la renta bruta?

RESPUESTA

SI

¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los costos en el estado de resultados para determinación de la renta bruta?

RESPUESTA

SI

¿Tiene conocimiento de la vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad No.11 y su forma de aplicación para el reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción?

RESPUESTA

Se desconoce su vigencia, pero no su aplicación

¿Se lleva registro contable para el movimiento de las obras en proceso que duran más de un periodo impositivo?

RESPUESTA

SI

¿Se reconocen las operaciones incobrables en el periodo que se establecen?

RESPUESTA

NO APLICA

¿Se utiliza alguna herramienta para la determinación de la renta neta de acuerdo a los métodos establecidos en el artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria?

RESPUESTA

NO

## CONSTRUCTORA DE PROPIEDAD HORIZONTAL 2

### PREGUNTAS

¿Se encuentra inscrita la empresa dentro del alguno de los métodos establecidos en el artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria? En caso de ser afirmativo, mencionar el sistema que utiliza

RESPUESTA

SI

En caso de utilizar uno de los sistemas establecidos, ¿aplica el método para todos los contratos de construcción que desarrolla?

RESPUESTA

SI METODO A

¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los ingresos en el estado de resultados para determinación de la renta bruta?

RESPUESTA

SI

¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los costos en el estado de resultados para determinación de la renta bruta?

RESPUESTA

SI

¿Tiene conocimiento de la vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad No.11 y su forma de aplicación para el reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción?

RESPUESTA

Se conoce la vigencia pero no su aplicación

¿Se lleva registro contable para el movimiento de las obras en proceso que duran más de un periodo impositivo?

RESPUESTA

SI

¿Se reconocen las operaciones incobrables en el periodo que se establecen?

RESPUESTA

NO APLICA

¿Se utiliza alguna herramienta para la determinación de la renta neta de acuerdo a los métodos establecidos en el artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria?

RESPUESTA

NO

### CONSTRUCTORA DE PROPIEDAD HORIZONTAL 3

#### PREGUNTAS

¿Se encuentra inscrita la empresa dentro del alguno de los métodos establecidos en el artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria? En caso de ser afirmativo, mencionar el sistema que utiliza

RESPUESTA

NO

En caso de utilizar uno de los sistemas establecidos, ¿aplica el método para todos los contratos de construcción que desarrolla?

RESPUESTA

NO APLICA

¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los ingresos en el estado de resultados para determinación de la renta bruta?

RESPUESTA

SI

¿Se utiliza el sistema de porcentaje de terminación para reconocer los costos en el estado de resultados para determinación de la renta bruta?

RESPUESTA

SI

¿Tiene conocimiento de la vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad No.11 y su forma de aplicación para el reconocimiento de ingresos y costos en los contratos de construcción?

RESPUESTA

Se desconoce su vigencia, pero no su aplicación

¿Se lleva registro contable para el movimiento de las obras en proceso que duran más de un periodo impositivo?

RESPUESTA

SI

¿Se reconocen las operaciones incobrables en el periodo que se establecen?

RESPUESTA

NO APLICA

¿Se utiliza alguna herramienta para la determinación de la renta neta de acuerdo a los métodos establecidos en el artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria?

RESPUESTA

NO