



CPA JESÚS F. MÉNDEZ RODRÍGUEZ
SECRETARIO DE HACIENDA

30 de marzo de 2012

DETERMINACIÓN ADMINISTRATIVA NÚM. 12-08

ATENCIÓN: A TODOS LOS INDIVIDUOS CON INGRESO NETO SUJETO A CONTRIBUCIÓN BÁSICA ALTERNA.

ASUNTO: DISPOSICIONES BAJO LA SECCIÓN 1021.02 DEL CÓDIGO DE RENTAS INTERNAS DE 2011.

I. EXPOSICION DE MOTIVOS

El Departamento de Hacienda ("Departamento") ha recibido varias consultas sobre las disposiciones bajo la Sección 1021.02 del Código de Rentas Internas de Puerto Rico de 2011, según enmendado ("Código"), relativas a la imposición de la contribución básica alterna ("CBA") a individuos, en específico, sobre el cómputo para determinar el ingreso neto sujeto a contribución básica alterna ("Ingreso Neto Sujeto a CBA"), según definido bajo el párrafo (2) del apartado (a) de dicha Sección (en adelante "párrafo (a)(2)").

Las consultas recibidas envuelven lo siguiente:

- 
- partidas de gastos deducibles para determinar el Ingreso Neto Sujeto a CBA bajo el párrafo (a)(2);
 - aplicación de estas disposiciones a un individuo agricultor *bona fide* que genera ingresos en una actividad agrícola elegible bajo la Ley de Incentivos Agrícolas de Puerto Rico, según enmendada ("Ley 225-1995");
 - el tratamiento aplicable a los socios o accionistas individuos que reciben ingresos a través de una Sociedad, Sociedad Especial o Corporación de Individuos (en adelante denominadas como "entidades conducto"); y

- solicitudes de revocación de la opción para operar como una Sociedad Especial o Corporación de Individuos.

El propósito de esta Determinación Administrativa es aclarar las dudas y preguntas relacionadas a las situaciones antes mencionadas y orientar a los contribuyentes individuos con Ingreso Neto Sujeto a CBA sobre las disposiciones introducidas bajo la Sección 1021.02(a)(2) del Código.

II. BASE ESTATUTARIA

A. Gastos Deducibles Para Determinar el Ingreso Neto Sujeto a CBA

La Sección 1021.02 del Código dispone que se impondrá, cobrará y pagará por todo individuo con "Ingreso Neto Sujeto a CBA" de \$150,000 o más, una contribución de un 10% hasta 20% ¹, reducida por el crédito básico alterno por contribuciones pagadas al extranjero, cuando la misma sea mayor que la contribución regular. El término "Ingreso Neto Sujeto a CBA" es definido en dicha sección como el ingreso bruto del contribuyente, según determinado bajo la Sección 1031.01 del Código, reducido por ciertas partidas de exenciones y deducciones admitidas bajo las cláusulas (i), (ii), (iii) y (iv) del inciso (A) del párrafo (a)(2) de dicha sección.

Bajo la Ley Núm. 1-2011, las deducciones admitidas inicialmente para propósitos de la Sección 1021.02(a)(2) eran las establecidas en las Secciones 1033.15, 1033.16 (deducciones aplicables a individuos y deducción para ciertos individuos asalariados) y las deducciones por exención personal y por dependientes dispuestas en la Sección 1033.18. Posteriormente, la Ley Núm. 232-2011 enmendó la Sección 1021.02 y añadió como deducciones admitidas para determinar el Ingreso Neto Sujeto a CBA las deducciones dispuestas en las Secciones 1033.01(a)(1), 1033.01(a)(4), 1033.01(b)(3), 1033.01(b)(4), 1033.02(c), 1033.02(d), 1033.02(e), 1033.05(a), 1033.07, 1033.13, 1033.15 y ciertos gastos de industria o negocio admitidos bajo la Sección 1031.03(a)(2) relacionados con contribuciones sobre la propiedad, patentes, licencias y servicios públicos ("*utilities*").

B. Individuos Agricultores *Bona Fide*

La Ley 225-1995 exige a los agricultores *bona fide* del pago de contribuciones sobre ingresos sobre el 90% de sus ingresos que provengan del negocio agrícola. Dicha Ley, en su Art. 9, añade que la exención no es extensiva a los ingresos por concepto de intereses, dividendos, regalías o ganancias derivadas de la venta de activos, incluyendo los activos utilizados en el negocio agrícola, o a cualesquiera otros ingresos que deriven los negocios agrícolas *bona fide* y que no provengan directamente de la actividad agrícola.

¹ Ver tabla en el inciso (a)(1) de la Sección 1021.02.

Por lo tanto, el 10% de los ingresos que provengan del negocio agrícola de un contribuyente individuo agricultor *bona fide* está sujeto a la CBA, según dicha contribución se computa bajo la Sección 1021.02 del Código.

C. Socios o Accionistas Individuos

En el caso de entidades conducto, el Código dispone como regla general que los socios o accionistas de dichas entidades son los responsables de la contribución sobre ingresos sobre su participación distribuible en el ingreso neto de la entidad conducto.² El Código dispone, además, que la naturaleza de cualquier partida incluida en la participación proporcional de un socio o accionista de una entidad conducto se determinará, para propósitos de la contribución sobre ingresos, como si tal partida fuera derivada directamente de la fuente que la derivó la entidad conducto o incurrida del mismo modo en que la incurrió la entidad conducto.³

Al determinar su responsabilidad contributiva con respecto a su participación en las partidas de ingresos, pérdidas, deducciones o créditos generadas por la entidad conducto, cada socio o accionista debe tomar en consideración por separado cada una de dichas partidas, sujeto a las condiciones y limitaciones dispuestas en el Código.⁴ A tenor con lo anterior, el Código enumera ciertas partidas de ingresos, pérdidas, deducciones y créditos que deben ser reportadas separadamente, y expresamente faculta al Secretario de Hacienda a requerir que se informe por separado cualquier otra partida de ingreso, ganancia, pérdida, deducción o crédito que estime pertinente.



Este Departamento ha determinado que para que los socios o accionistas estén en posición de determinar adecuadamente su responsabilidad contributiva con respecto a su participación distribuible en las partidas de ingreso, ganancias y pérdidas de entidades conducto, dichas entidades conducto deben reportar por separado aquellas partidas de ingresos y gastos que, a nivel del socio o accionista individuo, deben ser incluidas en el cómputo de CBA. De conformidad con dicha determinación, las planillas informativas de las entidades conducto, así como las instrucciones de dichas planillas establecen el requisito de informar por separado aquellas partidas de ingresos y deducciones que a

² Véanse las siguientes secciones del Código: Sección 1114.02 sobre la imposición de la contribución a los socios y no a la Sociedad Especial; Sección 1115.04(a)(1) sobre la atribución de partidas a los accionistas de la Corporación de Individuos y la determinación de la responsabilidad contributiva de dichos accionistas; y la Sección 1071.01 sobre la imposición de contribución a los socios y no a la Sociedad.

³ Véanse las Secciones 1114.06(c), aplicable a Sociedades Especiales; 1115.04(e), aplicable a Corporaciones de Individuos; y 1071.02(b), aplicable a sociedades.

⁴ Véanse las Secciones 1114.06(a), 1115.04(b) y 1071.02(a).

nivel de un socio o accionista que sea individuo, deben ser incluidos como ajustes para propósitos de determinar el Ingreso Neto Sujeto a CBA.

D. Terminación voluntaria de la elección de Sociedad Especial o Corporación de Individuos

Una elección para tributar como Sociedad Especial o Corporación de Individuos puede terminar por revocación voluntaria de sus socios o accionistas.

La Sección 1115.02(d) del Código dispone que en el caso de Corporaciones de Individuos, para que la revocación sea efectiva el primer día del año contributivo para el cual se hace, ésta tiene que ser presentada ante el Departamento no mas tarde del día 15 del cuarto mes de dicho año contributivo. Cualquier revocación hecha posterior a dicha fecha será efectiva para el siguiente año contributivo.

Por su parte, en el caso de Sociedades Especiales, la Sección 1114.11 del Código dispone que una solicitud de revocación de la opción para operar como Sociedad Especial será efectiva desde la fecha de notificación. El Código no provee para una solicitud de revocación de la elección de Sociedad Especial o de Corporación de Individuos con efecto retroactivo.

III. DISCUSIÓN Y DETERMINACIONES

A. Gastos Deducibles Para Determinar el Ingreso Neto Sujeto a CBA

Este Departamento determina que, sujeto a la discusión a continuación, los siguientes gastos de industria o negocio, sean éstos incurridos por un individuo que trabaja por cuenta propia o a través de una entidad conducto, constituyen gastos deducibles para determinar el Ingreso Sujeto a CBA:

- a) servicios profesionales;
- b) beneficios marginales pagados a empleados, incluyendo:
 - i. Pagos de primas de plan médico a empleados,
 - ii. Contribución patronal a planes de retiro de empleados, y
 - iii. Planes cualificados de beneficios a empleados ("*cafeteria plans*");
- c) gastos de operación, uso y mantenimiento de vehículos de motor, sujeto a la limitación dispuesta en la Sección 1033.07(a)(3) del Código;
- d) rentas y cánones por el uso de propiedad tangible e intangible; y
- e) costos directos imprescindibles para la prestación de servicios o para llevar a cabo la industria o negocio.

- **Servicios Profesionales**

Como se mencionara anteriormente, todo gasto bajo la Sección 1033.01(a)(1) es una deducción admitida para propósitos de determinar el Ingreso Neto Sujeto a CBA. Dicha sección establece que se admitirá como deducción en la explotación de cualquier industria o negocio una cantidad razonable para sueldos u otra compensación por servicios personales realmente prestados.

Por lo tanto, basado en lo establecido en la Sección 1033.01(a)(1), entendemos que el gasto por servicios profesionales relacionados con la explotación de una industria o negocio es una deducción admitida para determinar el Ingreso Neto Sujeto a CBA, siempre y cuando dicho gasto esté debidamente reportado en los formularios 480.6A – Declaración Informativa – Ingresos no Sujetos a Retención, 480.6B – Declaración Informativa – Ingresos Sujetos a Retención, o 480.6C – Declaración Informativa – Ingresos Sujetos a Retención – No Residentes, según corresponda, y se haya realizado la retención dispuesta en el Código.

En el caso de individuos que reclamen gastos por servicios profesionales conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, dicho gasto deberá informarse en la Línea A.1 de la Parte III del Anejo K, L, M o N cual fuere aplicable, de la Planilla de Contribución sobre Ingresos de Individuos – Forma Larga (en adelante “Planilla Individuo”).

En el caso de entidades conducto, dicho gasto deberá ser reportado en el encasillado correspondiente de la planilla de la entidad conducto (Forma 480.1(E), 480.1(S) o 480.2(I) cual fuere aplicable), y dicho gasto no deberá ser incluido por ésta como un ajuste al Ingreso Neto Sujeto a CBA del socio o accionista que sea un individuo.

- **Beneficios Marginales Pagados a Empleados**

A tenor con la Sección 1033.01(a)(1), los gastos pagados a empleados de la industria o negocio por concepto de beneficios marginales, tales como pagos realizados para cubrir las primas de plan médico, la contribución patronal a planes de retiro y los planes cualificados de beneficios a empleados (“*cafeteria plans*”), se consideran deducciones admitidas para propósitos de la determinación del Ingreso Neto Sujeto a CBA, por constituir parte de la compensación de dichos empleados.

Con respecto a la aportación patronal a planes de retiro cualificados bajo la Sección 1081.01, ésta será deducible para propósitos de computar el Ingreso Neto Sujeto a CBA, sujeto a las limitaciones de la Sección 1033.09.

DETERMINACIÓN ADMINISTRATIVA NÚM. 12-08

30 de marzo de 2012

Página 6

En el caso de individuos que trabajen por cuenta propia y reclamen gastos por beneficios marginales pagados a empleados, deberán informar dichos gastos en la Línea A.2. de la Parte III del Anejo K, L, M o N, cual fuere aplicable.

En el caso de entidades conducto, dichos gastos deberán ser reportados en el encasillado correspondiente de la planilla de la entidad conducto y no deberán ser incluidos por ésta como un ajuste al Ingreso Neto Sujeto a CBA del socio o accionista que sea un individuo.

- **Vehículos de Motor**

La Sección 1021.02(a)(2)(A)(iii) del Código permite deducir, para propósitos de determinar el Ingreso Neto Sujeto a CBA, una concesión razonable por la depreciación, agotamiento, desgaste y deterioro de toda propiedad utilizada en la industria o negocio, incluyendo vehículos de motor. Sin embargo, el Código hace una distinción entre dos categorías de vehículos de motor: automóviles y otros vehículos de motor.

La Sección 1033.07(a)(3) del Código establece condiciones y limitaciones en el gasto de depreciación de automóviles, así como limitaciones relacionadas con el uso y mantenimiento de éstos. El término "automóvil" incluye cualquier vehículo de motor manufacturado para transitar por las vías públicas y diseñado para transportar personas, excepto aquellos utilizados directamente en el transporte de pasajeros o propiedades mediante compensación o pago, tales como limosinas, taxis o vehículos públicos, carros fúnebres, ambulancias, camiones y cualquier otro vehículo similar utilizado principalmente para el transporte de carga.

Este Departamento aclara que los gastos por concepto de depreciación, uso y mantenimiento de vehículos de motor que no sean automóviles, como por ejemplo, gastos de vehículos de carga para distribución y entrega de bienes o servicios, carros fúnebres o ambulancias, serán deducibles para propósitos de determinar el Ingreso Neto Sujeto a CBA. No obstante, el gasto de uso y mantenimiento de automóviles solo será deducible para determinar el Ingreso Neto Sujeto a CBA hasta el límite dispuesto en la Sección 1033.07(a)(3) del Código.

En el caso de individuos dedicados a industria o negocio por cuenta propia, dichos gastos deberán informarse, junto con las partidas allí establecidas, en la Línea A.6. de la Parte III del Anejo K, L o M, o en la Línea A.5. de la Parte III del Anejo N, cual fuere aplicable, con la anotación "Ver Anejo" al final de dicha línea. El contribuyente deberá acompañar con su planilla un anejo en el cual detalle la naturaleza y el monto de las partidas reclamadas como deducción por concepto de gastos relacionados con la operación, uso y mantenimiento de vehículos de motor. En el caso de entidades conducto, dichos gastos deberán ser reportados en el encasillado correspondiente de la planilla de la entidad conducto y no

deberán ser incluidos por ésta como un ajuste al Ingreso Neto Sujeto a CBA del socio o accionista que sea un individuo.

- **Rentas y Cánones**

Entre las deducciones admitidas bajo la Sección 1021.02(a)(2)(A)(iii) se encuentran aquellas dispuestas en la Sección 1033.01(a)(4), relacionadas con rentas u otros pagos requeridos como una condición para continuar usando o poseyendo, para los fines de la industria o negocio, propiedad sobre la cual el contribuyente no ha adquirido o no está adquiriendo título o en la cual no tiene participación.

Este Departamento entiende que, para propósitos de la Sección 1033.01(a)(4), los pagos de rentas y cánones incluyen, además de los realizados por concepto del uso de propiedad tangible mueble e inmueble, los pagos realizados por propiedad intangible, tales como regalías, patentes, franquicias o licencias, cuando éstos se realizan como una condición para continuar usando la propiedad intangible en la industria o negocio. Por tanto, estos gastos serán deducibles para computar el Ingreso Neto Sujeto a CBA, siempre y cuando dichos gastos estén debidamente reportados en la declaración informativa correspondiente y se haya realizado la retención aplicable bajo el Código.

Los gastos por tal concepto pagados por un individuo dedicado a industria o negocio deberán informarse en la Línea A.4. de la Parte III del Anejo K, L o M, cual fuere aplicable. En el caso de entidades conducto, dichos gastos deberán ser reportados en el encasillado correspondiente de la planilla de la entidad conducto y no deberán ser incluidos por ésta como un ajuste al Ingreso Neto Sujeto a CBA del socio o accionista que sea un individuo.

- **Costos Directos Imprescindibles**

Además, se considerará una deducción admitida para determinar el Ingreso Neto Sujeto a CBA, cualquier otro gasto que constituya un Costo Directo Imprescindible para la prestación del servicio o para llevar a cabo la industria o negocio. Se considerará que un gasto es un Costo Directo Imprescindible para la prestación del servicio o para llevar a cabo la industria o negocio solamente si el mismo es un elemento esencial de dicho servicio o industria. Ejemplo de éstos serían:

- i. Primas de seguro de impericia ("*mal practice*"), así como primas de seguro sobre inventario u otra propiedad mueble o inmueble utilizada en la industria o negocio;
- ii. Gastos de publicidad y promoción ("*marketing*") incurridos por negocios que se dediquen a la venta de bienes o servicios de consumo, incluyendo

DETERMINACIÓN ADMINISTRATIVA NÚM. 12-08

30 de marzo de 2012

Página 8

- tiendas o almacenes al por mayor o al detal, restaurantes y otros negocios similares;
- iii. Intereses sobre deuda incurrida para la adquisición de inventario u otra propiedad mueble o inmueble utilizada en la industria o negocio;
 - iv. En el caso de contribuyentes bajo el método de acumulación, la eliminación ("*write-off*") de cuentas incobrables provenientes de ventas de bienes o servicios por la industria o negocio;
 - v. Gastos por anuncios en radio, prensa o televisión realizados por una agencia de publicidad, los cuales son parte del costo del servicio brindado; y
 - vi. Los pagos realizados por una agencia de viajes a las aerolíneas, hoteles, cruceros y otros proveedores de la industria como parte de los servicios que ofrece dicha agencia.

Cabe señalar que las limitaciones que establece la Sección 1033.17 sobre partidas no deducibles para determinar el ingreso neto a contribución regular, también son de aplicación al determinar el Ingreso Neto Sujeto a CBA. Este Departamento determina, además, que los siguientes gastos no constituyen Costos Directos Imprescindibles bajo ninguna circunstancia:

- 
- a. gastos de viaje, comidas y entretenimiento;
 - b. gastos de representación o relaciones públicas; y
 - c. gastos de cabildeo.

En el caso de individuos dedicados a industria o negocio por cuenta propia, los Costos Directos Imprescindibles deberán informarse, junto con las partidas allí descritas, en la Línea A.6. de la Parte III del Anejo K, L o M, o en la Línea A.5. de la Parte III del Anejo N, cual fuere aplicable, con la anotación "Ver Anejo" al final de dicha línea. El contribuyente deberá acompañar con su planilla un anejo en el cual detalle la naturaleza y el monto de las partidas reclamadas como deducción por Costos Directos Imprescindibles.

En el caso de entidades conducto, dichos gastos deberán ser reportados en el encasillado correspondiente de la planilla de la entidad conducto y no deberán ser incluidos por ésta como un ajuste al Ingreso Neto Sujeto a CBA del socio o accionista que sea un individuo.

B. Individuos Agricultores *Bona Fide*

Según mencionado anteriormente, el 10% de los ingresos que provengan del negocio agrícola de un contribuyente individuo agricultor *bona fide* está sujeto a la CBA. Por lo tanto, en el caso de los agricultores *bona fide*, la cantidad a ser

sumada al Ingreso Bruto Ajustado por los gastos no deducibles para determinar el Ingreso neto Sujeto a CBA, debe ser consistente con, y en la misma proporción que la Ley 225-1995 establece para los ingresos que provienen de un negocio agrícola.

De manera que, para determinar el Ingreso Neto Sujeto a CBA, la cantidad a ser sumada en el Anejo O Individuo - Contribución Básica Alternativa, Parte I, línea 3, es el 10% de los gastos no deducibles para la CBA, es decir, el 10% de la línea 25 de la Parte III del Anejo L Individuo – Ingreso de Agricultura.

C. Socios o Accionistas Individuos que Reciben Ingresos a través de una entidad conducto

Aquellos individuos que sean socios o accionistas de una entidad conducto deberán incluir en sus planillas el ajuste correspondiente de aquellas partidas de ingresos y gastos derivados por la entidad conducto que, en manos del individuo, son partidas sujetas a CBA. Dicho ajuste deberá informarse en la Línea 7 de la Parte I del Anejo O Individuo.

D. Opción para elegir la terminación de la elección de Sociedad Especial o Corporación de Individuos con efecto retroactivo al primer día del año contributivo de la entidad comenzado después del 31 de diciembre de 2010



Por vía de excepción, y en atención al corto tiempo transcurrido entre la aprobación de la Ley 232-2011, el cierre del año natural 2011 y la fecha de radicación de planillas de entidades conducto y planillas de individuos para el año contributivo 2011, este Departamento determina permitir a las Sociedades Especiales y Corporaciones de Individuos optar por solicitar la revocación de la opción para operar como Sociedad Especial o Corporación de Individuos con efectividad retroactiva al primer día del año contributivo 2011 o 2012, a su elección.

Toda entidad sujeta a tributación como Sociedad Especial o Corporación de Individuos podrá solicitar la revocación de su opción para operar como entidad conducto. Dicha elección podrá ser efectiva el primer día del primer año contributivo comenzado después del 31 de diciembre de 2010 (en adelante "año contributivo 2011") o podrá ser efectiva el primer día del año contributivo siguiente (en adelante "año contributivo" 2012), a su elección. Esta solicitud de revocación deberá ser presentada a este Departamento **no mas tarde del 30 de junio de 2012** o el día 15 del cuarto mes del año contributivo para el cual será efectiva la revocación, lo que sea más tarde.

La solicitud de revocación deberá ser radicada conforme a lo dispuesto en las Secciones 1114.11 y 1115.02 del Código. Dicha solicitud de revocación deberá contener, además, la siguiente información:

DETERMINACIÓN ADMINISTRATIVA NÚM. 12-08

30 de marzo de 2012

Página 10

- un desglose de los pagos de estimada de la contribución sobre ingresos atribuibles a los socios o accionistas hechos por la Sociedad Especial o la Corporación de Individuos durante el año contributivo para el cual se solicita que sea efectiva la revocación; y
- un detalle de las distribuciones hechas a los socios o accionistas durante el año contributivo para el cual se solicita que la revocación sea efectiva.

Aquellas Sociedades Especiales y Corporaciones de Individuos que soliciten revocación de la elección como entidad conducto para el año contributivo 2011 deberán radicar una planilla de contribución sobre ingresos de corporación regular, con la cual deberán acompañar copia de la solicitud de revocación de su elección de Corporación de Individuo o Sociedad Especial. Dichas entidades podrán reclamar las cantidades pagadas durante el año contributivo 2011 por concepto del pago estimado de la contribución sobre ingresos atribuible a la participación de los socios o accionistas como pago de estimada de la corporación, así como cualquier retención hecha a la entidad por servicios prestados o por ingresos sujetos a tasas preferenciales.

Las distribuciones hechas a los socios o accionistas durante el año 2011 serán consideradas como devolución de capital hasta el monto de la base contributiva del socio o accionista en dicha entidad y cualquier exceso tendrá que ser tributado por el socio o accionista como una ganancia de capital a largo plazo.

En el caso de entidades que al elegir operar como a una Sociedad Especial o Corporación de Individuos pagaron la contribución sobre las ganancias retenidas a la fecha de conversión, cualquier balance de dichas ganancias retenidas que no se haya distribuido a los socios o accionistas a la fecha de efectividad de la solicitud de revocación se considerará como una aportación de capital del socio o accionista a la entidad y tendrá el efecto de incrementar la base contributiva de dicho socio o accionista en su participación en el capital de la entidad.

IV. VIGENCIA

Las disposiciones de esta Determinación Administrativa tienen vigencia inmediata.

Para información adicional relacionada a las disposiciones de esta Determinación Administrativa, puede comunicarse con la Sección de Consultas Generales al (787) 722-0216.

Cordialmente,



Jesús F. Méndez Rodríguez