

**GOBIERNO DE PUERTO RICO
DEPARTAMENTO DE HACIENDA**

Reglamento para añadir los Artículos 1031.01(a)(2)-1 al 1031.01(a)(2)-11 bajo las disposiciones de la Sección 1031.01 de la Ley Núm. 1-2011, según enmendada, conocida como “Código de Rentas Internas de Puerto Rico de 2011” (“Código”) al Reglamento Núm. 8049 del 21 de julio de 2011, según enmendado, mejor conocido como el “Reglamento del Código de Rentas Internas de 2011” (“Reglamento”), promulgado al amparo de la Sección 6051.11 de dicho Código que faculta al Secretario de Hacienda a adoptar los reglamentos necesarios para poner en vigor el mismo.

Artículos 1031.01(a)(2)-1 a 1031.01(a)(2)-11

“Artículo 1031.01(a)(2)-1.- Ingreso de Industria o Negocio incluyendo la Venta de Inventario.

(a) Ingreso de Industria o Negocio.- Los ingresos de industria o negocio son las ganancias, beneficios e ingresos de profesiones, oficios, industrias, negocios, comercio o ventas, o de operaciones en propiedad, bien sea mueble o inmueble, que surjan de la posesión o uso o del interés en tal propiedad. Los ingresos de industria o negocio se incluyen como parte del ingreso bruto.

(b) Venta de propiedad en el curso ordinario del negocio.- En el caso de ganancias o ingresos derivados de la producción o venta de propiedad en el curso ordinario del negocio, bien sea mueble o inmueble, el ingreso bruto bajo esta sección será la ganancia bruta de la venta de tales productos, determinada bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados. Ganancia bruta, para propósitos de este párrafo, significa el total generado por las ventas de bienes o productos menos el costo de dichos bienes o productos vendidos.

(1) Cuando el uso de inventarios sea necesario para determinar claramente el ingreso de cualquier contribuyente, éste estará obligado a calcular los inventarios conforme a los principios de contabilidad generalmente aplicables a la industria o negocio, y que con mayor claridad refleje el ingreso, o sobre la base que el Secretario disponga para calcular inventarios mediante reglamento, determinación administrativa, carta circular, boletín informativo o publicación de carácter general.

(2) Método Último en Entrar, Primero en Salir (“Last In First Out”) para Inventariar Mercaderías.- El Método Ultimo en Entrar, Primero en Salir (“Last In First Out”) puede ser utilizado para inventariar mercadería, sujeto a que se cumplan con los requisitos establecidos en la Sección 1040.07 del Código.

(c) Las disposiciones de los párrafos (a) y (b) anteriores se ilustran con los siguientes ejemplos:

(1) Ejemplo 1: La Corporación A se dedica a la venta de sillas en el curso ordinario de su negocio. Durante el año contributivo 20X7, Corporación A adquirió mil quinientas (1,500) sillas a un costo de \$150,000. Dichas sillas fueron vendidas en el curso ordinario de su negocio a \$210,000. Por lo tanto, la Corporación A tiene un ingreso bruto en la venta de las sillas en el curso ordinario de su negocio de \$60,000 ($\$210,000$ (precio de venta) – $\$150,000$ (costo de venta)).

(2) Ejemplo 2: Asumimos los mismos hechos que en el ejemplo anterior, excepto que durante el año contributivo 20X7, la Corporación A sólo vendió mil (1,000) sillas. Estas sillas, que le costaron \$100,000 ($(\$150,000 / \$1,500) \times 1,000$), fueron vendidas a un precio de \$140,000. Por lo tanto, para el año 20X7 la Corporación A tiene un ingreso bruto en la venta de las sillas en el curso ordinario de su negocio de \$40,000, determinado según se indica a continuación:

Precio de venta		\$140,000
Determinación del costo de los bienes vendidos:		
Inventario al comienzo del año	\$0	
Más: Mercancía comprada durante el año	\$150,000	
Total	\$150,000	
Menos: Inventario al final del año 20X7		
(500 sillas a un costo de \$100 cada una)	(\$50,000)	
Costo de los Bienes Vendidos (1,000 sillas a \$100 c/u)		\$100,000
Ingreso Bruto (Precio de venta menos costo de los bienes vendidos)		\$40,000

(3) Ejemplo 3.- Asumiendo los mismos hechos que en el ejemplo 2, en el año 20X8, la Corporación A compró mil ochocientas (1,800) sillas a un costo de \$180,000. En ese mismo año, la Corporación A vendió todas las dos mil trescientas (2,300) sillas. Del año 20X7 (500) sillas que le quedaban y (1,800) sillas del 20X8 para un total de ventas de \$320,000. Por lo tanto, para el año 20X8 la Corporación A tiene un ingreso bruto en la venta de las sillas en el curso ordinario de su negocio de \$90,000, determinado según se indica a continuación:

Precio de venta		\$320,000
Determinación del costo de los bienes vendidos:		
Inventario al comienzo del año	\$50,000	

Más: Mercancía comprada durante el año	<u>\$180,000</u>	
Total	\$230,000	
Menos: Inventario al final del año 20X8	<u>(\$0)</u>	
Costo de los Bienes Vendidos		<u>(\$230,000)</u>
(500 sillas a \$100 c/u del año 20X7 más 1,800 sillas a \$100 año 20X8)		
Ingreso Bruto (Precio de venta menos costo de los bienes vendidos)		<u>\$90,000</u>

Artículo 1031.01(a)(2)-2.- Utilización de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados-

(a) Aquellos contribuyentes que vengan obligados a determinar su ingreso bruto bajo las disposiciones sección 1031.01(a)(2) del Código tendrán que utilizar los principios de contabilidad generalmente aceptados de EEUU (en adelante "US GAAP") emitidos por el *Financial Accounting Standard Board* (en adelante "FASB") que sean aplicables a la industria o negocio del contribuyente para determinar los costos que podrá reclamar al computar el costo de los bienes vendidos para el año contributivo. Como regla general, se considera que el costo del inventario es el precio pagado o consideración entregada para adquirir un activo. Aplicando esta definición al concepto de inventario, el costo de los bienes vendidos es la suma de los gastos y cargos directos e indirectos incurridos para llevar un artículo a sus condiciones existentes o transportarlo hasta las facilidades del comprador para su venta ulterior. No existe una regla general para la determinación del costo de ventas que sea aplicable de forma uniforme a todo tipo de industria. Por tanto, cada contribuyente tendrá la obligación de que verificar las reglas bajo US GAAP que le sean aplicables para la determinación del costo de venta de su industria o negocio y que con mayor claridad refleje su ingreso.

(b) Los principios bajo US GAAP establecen que la determinación del costo de venta estará directamente relacionada al método que utilice el contribuyente para registrar los productos o bienes adquiridos en sus respectivas cuentas de inventario en sus libros de contabilidad. Como regla general, el cómputo del costo de los bienes vendidos será el resultado de la siguiente ecuación: Balance Inicial de Inventario + Compras – Balance Final de Inventario = Costo de los bienes vendidos (Véase ejemplos en el párrafo (c) del Artículo 1031.01(a)(2)-1). Sin embargo, ciertas industrias podrán modificar esta ecuación básica para añadir otros costos directos e indirectos que son esenciales para que el producto pueda estar en condiciones para su venta.

(c) Según US GAAP, los inventarios se contabilizan en los libros de la entidad

utilizando, ya sea el costo de adquisición de los mismos o su valor neto realizable. Sin embargo, dichos pronunciamientos establecen varios métodos de cómo llevar la contabilidad de los inventarios. El objetivo principal es seleccionar el método que mejor refleje el ingreso periódico del comerciante. Una vez seleccionado el método su uso debe ser consistente a través de los años contributivos. Para determinar el costo de los bienes vendidos se pueden utilizar uno de los siguientes cuatro (4) métodos de contabilidad:

(1) "FIFO" Primero en Entrar, Primero en Salir ("*First In First Out*").- El método FIFO supone que los primeros bienes comprados (o fabricados) se venden primero y el inventario final consiste en las últimas adquisiciones.

(2) "LIFO" Método Último en Entrar, Primero en Salir ("*Last In First Out*").- El método LIFO supone que los más recientes productos comprados (o fabricados) se venden primero y el inventario final consiste en las adquisiciones más tempranas (o cantidades de inventario iniciales a mano).

(3) Costo Promedio ("*Average Cost*" or "*Weighted Average Cost*").- La aplicación del método de costo promedio depende de si se mantienen o no registros de inventarios perpetuos. Si no hay inventario perpetuo, el costo del inventario final se calcula con la toma del inventario físico y se determina el costo de cada producto en el inventario a base del promedio de todas las compras de inventarios realizadas durante el periodo anual de contabilidad.

(4) Método al Detal ("*Retail*").- El método al detal exige que se mantengan los siguientes registros: (1) un registro del costo y el precio de venta de los bienes; (2) un registro del costo total y los precios de venta de los bienes disponibles para la venta; y (3) un registro de las ventas totales para el período. El registro perpetuo de inventarios se lleva a base de los precios de venta de los productos ("*retail inventory*") y a final de cada periodo, se reduce al costo aplicando una relación entre el costo al precio de venta ("*cost to retail ratio*"). Este es el método más comúnmente utilizado por las cadenas de tiendas dedicadas a las ventas al detal, y usualmente lo combinan en libros con LIFO, aunque para propósitos contributivos mantengan por consistencia es uso de FIFO, lo que conlleva un ajuste entre las cantidades reflejadas en los estados financieros y el costo de los bienes vendidos reclamado en las planillas de contribución sobre ingresos.

(d) La Sección 1040.07 del Código permite a todo contribuyente la utilización del método de LIFO para valorar sus inventarios, independientemente si los principios de US GAAP establecen que dicho método de contabilidad no es permitido para alguna industria

en particular. Para propósitos de la determinación del ingreso neto sujeto a contribución sobre ingresos, si un contribuyente desea hacer un cambio en método para mantener el inventario, este tiene que ser obligado a someter ante el Secretario una solicitud de cambio de método de contabilidad al bajo las disposiciones de la Sección 1042.02(f) del Código. Esta solicitud tiene que ser aprobada por el Secretario previo a la fecha de efectividad del cambio en método de contabilidad. Aun cuando la Sección 1040.07 del Código permite la utilización del método LIFO, todo contribuyente deberá solicitar autorización previa al Secretario para utilizar este método.

(e) En circunstancias extraordinarias, cuando el valor neto realizable del inventario sea menor que su costo, dicha diferencia será considerada como un ajuste que se llevará contra el costo de los bienes vendidos en el año que se reconoce dicha diferencia. Si la diferencia en valor determinada es sustancial, el ajuste a realizarse tiene que divulgarse de forma separada en los estados financieros y en sus respectivas notas. No obstante, bajo la Sección 1040.07 del Código, siempre que se utiliza el método LIFO se tiene obligatoriamente que mantener el inventario a base de su costo y, por tanto, una reducción o ajuste en libros de costo a valor neto realizable no sería considerada como deducible para determinar el ingreso neto sujeto a contribución de dicho contribuyente.

Artículo 1031.01(a)(2)-3.- Determinación del Costo de Ventas para Revendedores al por Mayor y al Detal-

(a) Todo contribuyente que este dedicado a la compra de inventario para la reventa de bienes muebles, bien sea al por mayor o al detal, vendrá obligado a registrar el inventario adquirido a base de costo. Como regla general, en este tipo de industria el término costo se define como el precio pagado o consideración entregada para adquirir un producto para la reventa. Por tanto, el costo del producto que se adquiere para la reventa, de aquellos negocios que son revendedores al por mayor o al detal, será la suma de los gastos y cargos incurridos para adquirir y poner un bien mueble en condiciones para ser vendido. Considerando los pronunciamientos de US GAAP los costos del producto serán aquellos que cuando se incurren son registrados en las respectivas cuentas de inventario del comerciante. En estos casos, el costo del producto que se adquiere para la reventa será exclusivamente la suma del costo pagado en la adquisición del producto junto con los costos asociados a la transportación, fletes, seguros e impuestos (por ejemplo, arbitrios o aranceles) pagados para que el producto pueda llegar al comerciante que los adquiere para la reventa. El impuesto sobre ventas y uso que se paga en la compra de inventario para reventa no se considera

parte del costo del producto y, por tanto, deberá ser contabilizado de forma separada y no como parte del costo del inventario.

(b) En esta industria no se atribuye al costo del producto aquellos costos indirectos asociados a la transportación y almacenamiento mientras los productos no están disponibles para la venta (*“warehousing costs”*). Una vez los productos son adquiridos por el comerciante revendedor, todos los costos adicionales que se incurran en actividades tales como el almacenamiento mientras los productos no están disponibles para la venta o entrega de productos al cliente final no forman parte del costo de venta de los productos a reclamarse por el comerciante. Por tanto, los siguientes gastos asociados con el inventario no forman parte del costo de ventas: “overhead”, labor, utilidades, renta, o gastos de naturaleza similar que hayan sido incurridos por el comerciante revendedor. Estos gastos deben ser informados en la planilla de contribución sobre ingresos del comerciante revendedor como parte de los costos administrativos y generales de la operación que fueron incurridos durante el periodo anual de contabilidad (*“G&A Expenses”*).

(1) A manera de ejemplo, los siguientes costos no formarán parte del costo de un producto que se adquiere para la reventa: (1) costos de almacenamiento incurridos mientras los productos no están disponibles para la venta (*“warehousing costs”*); (2) costo del personal relacionado a la transportación de los productos; (3) costo de almacenamiento de los productos desde el almacén hasta el punto de venta; (4) los costos relacionados a tener el inventario disponible, tales como el costo de tener la mercancía en la tienda y los costos de entrega; (5) porción de gastos de compra o gastos de un Departamento de Compras; así como otros gastos de naturaleza similar.

Ejemplo 1: Contribuyente A se dedica a la venta al detal de ropa y zapatos. Además de los costos de adquisición y transporte que fueron incurridos para recibir el inventario en sus facilidades, Contribuyente A paga cánón de arrendamiento por un almacén utilizado para guardar el inventario adicional que no pudo acomodar en sus facilidades. En este caso, el pago de renta de dicho almacén no formará parte del costo de venta, y se reclamará como parte de los gastos de operación incurridos durante el periodo anual de contabilidad, sujeto a las reglas dispuestas en el Código.

(c) Ventas a consignación- En el caso de ventas a consignación, es decir, cuando una entidad vende su producto, pero le da al comerciante-comprador el derecho de devolver el producto no vendido; los ingresos y el costo de dichos bienes vendidos a consignación se reconocerán cuando se cumplan con las siguientes condiciones:

(1) El precio del vendedor al comerciante-comprador es sustancialmente fijo o determinable en la fecha de venta.

(2) El comerciante-comprador ha pagado al vendedor, o el comerciante-comprador está obligado a pagar al vendedor y la obligación no depende de la reventa del producto. Si el comerciante-comprador no paga en el momento de la venta y la obligación del comerciante-comprador de pagar se exonera contractual o implícitamente hasta que el comerciante-comprador revenda el producto, entonces esta condición no se cumple.

(3) La obligación del comerciante-comprador con el vendedor no se modificará en caso de robo o destrucción física o daño del producto.

(4) El vendedor no tiene obligaciones significativas para el desempeño futuro de lograr directamente la reventa del producto por parte del comerciante-comprador.

En estos casos, el costo de los bienes vendidos del comerciante-comprador se reconocerá en el año contributivo durante el cual se cumplen todas condiciones establecidas en este párrafo. El comerciante-comprador de inventario a consignación deberá cumplir con las reglas establecidas en este Artículo al determinar las partidas que formarán parte del costo de venta de los productos vendidos y las partidas que se tendrán que reclamar como parte de los gastos generales y administrativos de la operación.

Artículo 1031.01(a)(2)-4.- Determinación del Costo de Ventas- Actividades de Manufactura-

(a) Todo comerciante dedicado a manufactura de bienes muebles contabilizará los costos atribuidos a sus distintas cuentas de inventario basándose en el método de contabilidad que haya decidido utilizar para valorar el inventario producido, según se discute en el Artículo 1031.01-2 de este reglamento. Sin embargo, los pronunciamientos de US GAAP establecen reglas especiales para el reconocimiento de ciertos gastos que forman parte del costo de venta de este tipo de entidad. Para propósitos de este Artículo el término “manufactura” significa la transformación de materias primas en artículos de comercio mediante cualquier proceso.

El comerciante dedicado a la manufactura de productos, sin importar si esta operación está cubierta por un decreto de exención contributiva bajo la Ley Núm. 60-2019, según enmendada, o cualquier ley de exención contributiva anterior o posterior, podrá reclamar los siguientes costos directos como parte del costo de los productos manufacturados:

(1) Los costos directos de materia prima (“raw materials”)- Se incluirá en esta categoría todos los costos de adquisición de la materia prima que constituya una parte integral del bien producido y aquellos materiales que se consumen en el curso ordinario de

producción y que pueden ser identificados o asociados con una unidad o grupo particular del bien producido.

(2) Costo de mano de obra directa- Se incluirá en esta categoría todos los costos incurridos en el pago de labor que se pueden identificar o asociar como parte una unidad o grupo particular de la propiedad fabricada. Para estos propósitos, la mano de obra directa considera la compensación pagada a empleados a tiempo completo o parcial, como también a aquellos empleados contratados directamente o a través de contratistas independientes. Los costos de mano de obra directa incluyen aquellos elementos de compensación tales como, compensación básica, tiempo extra, compensación por vacaciones, paga por días feriados, pago por días de enfermedad, cantidades diferenciales de salarios, contribuciones patronales, y desempleo.

(b) Además, se debe incluir como parte de los costos del inventario ciertos cargos indirectos de producción, también llamados costos indirectos, que el comerciante puede asignar a cada unidad de producción. La distribución de estos cargos indirectos se hace utilizando como base la capacidad de uso actual de las facilidades designadas para las actividades de producción. Sin embargo, la distribución de los costos indirectos de producción como parte de los costos de conversión de materia prima en un producto terminado se harán utilizando como base la capacidad normal de las facilidades de producción.

La capacidad normal de las facilidades de producción está relacionada a la extensión de los niveles de producción de la operación de manufactura. La capacidad normal es aquella con la que se espera cumplir a través de una serie de periodos o temporadas operando en circunstancias normales, considerando la pérdida en capacidad que pueda resultar de las interrupciones planificadas para llevar a cabo los procesos de mantenimiento de la facilidades, maquinaria y equipo. No hay una regla fija para determinar el nivel de capacidad normal que debe tener una facilidad de manufactura. En estos casos, el nivel de capacidad normal dependerá del tipo de negocio o de los factores específicos de cada planta manufacturera. Se requiere ejercer juicio para determinar cuándo un nivel de producción es anormalmente bajo. Esto es, que el nivel de capacidad de las facilidades se encuentra fuera de los límites de producción esperados. Algunos ejemplos de factores bajo los cuales se pudiese esperar un nivel de producción anormal incluirían aquellas situaciones en donde haya una reducción significativa en la demanda del producto, escases de mano de obra y materiales, o un cese no planificado de las facilidades o el equipo de producción.

Se podrán utilizar los niveles actuales de producción únicamente si estos se asemejan a la capacidad normal de las facilidades de manufactura. En estos periodos, la cantidad de los gastos indirectos aplicados a cada unidad de producción debe reducirse y para que los inventarios no sean valorados más allá de su costo real. La cantidad de los costos indirectos aplicados a cada unidad de producción no deben aumentarse a consecuencia de la reducción anormal de producción o de las facilidades de manufactura que no estén en operaciones. Aquella porción de los costos indirectos que no se pueda atribuir a las unidades de producción, formarán parte de los gastos generales y administrativos del periodo a reclamarse por el comerciante. Ejemplo de los costos indirectos a considerarse como parte del costo de los bienes manufacturados son los siguientes:

(1) Mano de obra indirecta- Se considerará todo costo de mano de obra que no pueda ser directamente identificado o asociado con una unidad o grupo de unidades de un producto manufacturado. Al igual que en el caso de los costos de manufactura directa, los costos de manufactura indirecta consideran los empleados a tiempo completo, tiempo parcial, personal contratado al igual que los contratistas independientes. Los costos de mano de obra indirecta incluyen aquellos elementos de compensación tales como, compensación básica, tiempo extra, compensación por vacaciones, paga por días feriados, pago por días de enfermedad, cantidades diferenciales de salarios, contribuciones patronales, y desempleo.

(2) Seguros de propiedad, contingencia, responsabilidad pública y fianzas- pago de primas de seguros sobre la planta o facilidades de manufactura, maquinaria, equipo, materiales, propiedad manufacturada, utilizados directamente en el proceso de conversión de la materia prima en producto terminado.

(3) Contribuciones- Pagos por concepto de arbitrios o contribución sobre ventas y uso o el impuesto sobre ventas y uso en importaciones de materiales utilizados directamente en el proceso de manufactura.

(4) Reparaciones y Mantenimiento- Pagos para las reparaciones y mantenimientos de los equipos y facilidades de manufactura utilizados directamente en el proceso de manufactura.

(5) Utilidades- Se incluirá el costo del pago de energía eléctrica, agua y alcantarillado de la facilidad de producción.

(6) Renta- Renta incluye el costo de la renta de equipo, facilidades o terrenos requeridos para las operaciones de manufactura.

(7) Gasto de empaque de productos: Todos aquellos gastos relacionados con los

materiales y equipo utilizado en el empaque de los productos manufacturados.

(8) Gastos de Comida pagados a empleados que laboran directamente en la fase de producción.

(9) Depreciación- porción del gasto de depreciación del año contributivo atribuible a los equipos y facilidades de manufactura.

(10) Otros costos directos- Cualquier otro costo que sea necesario para llevar a cabo la operación de manufactura que no se incluya en las categorías anteriormente mencionadas y que se tenga que incurrir como parte del proceso de conversión de materia prima en un producto terminado.

(c) Todo gasto incurrido por el comerciante en su operación de manufactura que no tenga una relación directa con el producto que se está manufacturando, formará parte de los gastos generales y administrativos de la entidad y serán reclamados como tal en la planilla de contribución sobre ingresos del comerciante, sujeto a las limitaciones que le sean impuestas por el Código.

Artículo 1031.01(a)(2)-5.- Determinación del Costo de Ventas Actividades de Servicios-

(a) La sección 1031.01(a)(2)(A) del Código establece que únicamente en el caso de venta de propiedad en el curso ordinario del negocio, es decir venta de bienes o productos adquiridos o producidos para ser vendidos en el curso ordinario del negocio del contribuyente, la determinación del ingreso bruto significa el total generado por las ventas de bienes o productos menos el costo de dichos bienes o productos vendidos. Por tanto, negocios dedicados a la prestación de servicios tales como, servicios de mantenimiento, servicios de consultoría, servicios profesionales, y cualquier otro tipo de servicio, que no requieren el mantener inventario de bienes o mercadería para la venta, no podrán reclamar los gastos ordinarios y necesarios incurridos para prestar los servicios, como costo de ventas. En estos casos, todos los gastos ordinarios y necesarios incurridos por el proveedor de servicio para poder realizar los ingresos, podrán ser reclamados como una deducción de gastos generales administrativos en la planilla de contribución sobre ingresos, sujeto a las limitaciones dispuestas en el Subtítulo A del Código.

Artículo 1031.01(a)(2)-6.- Determinación del Costo de Ventas Actividades de Agricultura-

(a) Todo comerciante que este dedicado a la industria agrícola, que como parte de su operación requiera mantener inventario, contabilizará los costos atribuidos a sus distintas cuentas de inventario basándose en el método de contabilidad que hayan decidido utilizar para valorar el inventario que se adquiere para llevar a cabo sus operaciones, según se

discute en el Artículo 1031.01(a)(2)-2 de este Reglamento. Sin embargo, los negocios dedicados a esta industria deberán reconocer el costo de los bienes vendidos siguiendo las siguientes reglas especiales según establecidas por los US GAAP:

(1) Desarrollo de tierras permanentes- Todos los costos permanentes de desarrollo de la tierra se capitalizarán. Por tanto, estos gastos no forman parte de los gastos generales y administrativos del periodo anual de contabilidad. Dichos costos podrán ser reclamados cuando se concluya la actividad de desarrollo.

(2) Árboles y vides- Las plantaciones o vides pueden ser plantadas y producidas por el productor o por contrato. Los árboles y vides jóvenes generalmente se compran como vivero y se trasplantan al huerto o viñedo en el patrón deseado. Los costos incurridos durante el período de desarrollo, incluidas las estacas y alambres, el injerto y la mano de obra para la poda y la formación, se capitalizarán. Por tanto, dichos costos incurridos formaran parte del costo de las plantas, árboles o vides.

(3) Desarrollo de tierras, huertos, arboledas, viñedos y plantas de vida intermedia- Los costos de desarrollo de tierras de vida limitada y los costos de desarrollo directo e indirecto de huertos, arboledas, viñedos y plantas de vida intermedia se capitalizarán durante el período de desarrollo. Por tanto, estos gastos no forman parte de los gastos generales y administrativos del periodo anual de contabilidad. En consecuencia, dichos gastos formaran parte del costo de los productos agrícolas a ser vendidos al momento de la cosecha.

(4) Siembras- Todos los costos directos e indirectos de los cultivos se acumularán hasta el momento de la cosecha. Algunos costos de los cultivos tales como la preparación del suelo, que se incurre antes de la siembra, se diferirán y asignarán al cultivo en crecimiento. Aquellos otros costos relacionados con la siembra, como por ejemplo limpiar el residuo de los cultivos cosechados o completado hasta después de la cosecha, que pueden ocurrir en un periodo de contabilidad posterior; se estimarán, acumularán y asignarán al cultivo cosechado. Algunos cultivos requieren más de un año para madurar, y los costos serán diferidos hasta la cosecha.

(5) Producción de Animales- Los animales con vidas productivas cortas, como las aves de corral, pueden clasificarse como inventario. Por tanto, se reconocerá como inventario el costo de las bandadas de corral que se adquieran.

A excepción de los animales con vidas productivas cortas clasificadas como inventario, los siguientes tipos de animales se reconocerán como activos fijos:

- (i) Animales de crianza

- (ii) Todo el ganado (que incluye ganado vacuno, cerdos, ovejas y cabras)
- (iii) Animales de producción.

Esto significa que las cantidades pagadas en la adquisición de estos animales se excluirán totalmente del cómputo de costo de venta del negocio agrícola.

(6) Cultivos de campo o fila: Los costos involucrados en la producción del campo o cultivos en hileras para uso propio del productor se identificarán como parte de los costos de mantenimiento del ganado y se contabilizarán de la misma manera que otros costos de mantenimiento. Por tanto, no forman parte del costo de inventario y no puede reclamarse como parte del costo de venta.

Artículo 1031.01(a)(2)-7.- Determinación del Costo de Ventas Actividades de Desarrollo de Programas de Computadoras (“Software”)-

(a) Todo comerciante que este dedicado a la industria de desarrollo de programas de computadora, que como parte de su operación requiera mantener inventario, contabilizará los costos atribuidos a sus distintas cuentas de inventario basándose en el método de contabilidad que hayan decidido utilizar para valorar el inventario que se adquiere para llevar a cabo sus operaciones, según se discute en el Artículo 1031.01(a)(2)-2 de este Reglamento. Sin embargo, los negocios dedicados a esta industria deberán reconocer el costo de los bienes vendidos siguiendo las siguientes reglas especiales según establecidas por los US GAAP:

(1) Costos de desarrollo de programas de computadoras. - Todos los costos incurridos para completar el desarrollo de un programa de computadoras a ser mercadeado a un tercero se considerarán se deberá contabilizar como parte del costo del producto. En consecuencia, estos gastos de desarrollo no serán deducibles como gastos generales y administrativos en la planilla de contribución sobre ingresos del año en que se incurren. Estos costos formaran parte del costo de inventario de programas de computadoras y se reconocerá el gasto cuando se venda el programa de computadoras.

(2) Costo de la duplicación de software, documentación, capacitación material y empaques.- Los costos incurridos por duplicar el “producto de software”, tales como la documentación y los materiales de capacitación de una versión finalizada de un producto de computadoras, incluyendo el embalaje físico del producto para distribución se capitalizará como parte del costo del inventario.

(3) Costos para mantener actualizado el “software” con revisiones de “hardware”- Al vender programas de sistemas, una entidad puede comprometerse a mantener dicho

programa actualizado y a realizar revisiones a los dispositivos o equipos (“hardware”), lo que requeriría que el comerciante incurra en costos adicionales para poder prestar dichos servicios. Como regla general, estos servicios no se considerarán parte del costo del producto relacionado a la venta del programa (“software”) y se reconocerán como parte de los gastos de mantenimiento, es decir, el gasto se reconoce en el periodo anual de contabilidad durante el cual se incurrieron dichos costos y como parte de los gastos generales y administrativos.

Artículo 1031.01(a)(2)-8.- Determinación del Costo de Ventas -Actividades de Proyectos de Construcción de Obras-

(a) Los costos de proyectos de construcción de obras a largo plazo se acumulan de la misma manera que los costos de inventario y se cargan a las operaciones a medida que se reconocen los ingresos por contratos relacionados. Los costos de un proyecto de construcción generalmente incluyen todos los costos directos, tales como materiales, mano de obra directa y servicios subcontratos, y costos indirectos identificables o asignables a dichos contratos. Sin embargo, la práctica varía para ciertos tipos de costos indirectos que se consideran atribuibles a los proyectos de construcción, como, por ejemplo, los costos de apoyo tales como la preparación y el procesamiento central de las nóminas de trabajo, los costos de facturación y cobro, y los costos de licitación y estimación. Estos costos se considerarán costos de período si no pueden estar claramente relacionados con la producción, ya sea directamente o mediante una asignación basada en sus beneficios futuros discernibles.

(b) Los ingresos se reconocen durante el plazo del contrato según el método de porcentaje de terminación (“*percentage of completion*”) o se reconocen a medida que las unidades se entregan bajo la modificación de unidades de entrega, y se difieren hasta que la ejecución se complete sustancialmente según el método del contrato completado. Sin embargo, ninguna de las características propias de esos métodos requiere que la contabilidad de los costos del contrato se desvíe en principio del marco contable básico aplicable a los inventarios o entidades comerciales en general.

(c) Los siguientes principios generales aplicaran al contabilizar los costos de construcción. Estos principios son consistentes con los US GAAP para reconocer los costos de inventario y producción en otras áreas, y su aplicación requiere el ejercicio de juicio del contribuyente:

(1) Todos los costos directos, tales como materiales, mano de obra y costos de

subcontratación, se incluirán en los costos del proyecto de construcción.

(2) costos indirectos asignables a los proyectos de construcción incluyen los costos de mano de obra indirecta, supervisión de contratos, herramientas y equipos, suministros, control de calidad e inspección, seguros, reparaciones y mantenimiento, depreciación y amortización y, en algunas circunstancias, costos de apoyo, como la preparación central y procesamiento de nóminas. Los métodos de asignación de costos indirectos deben ser sistemáticos y racionales. Estos métodos de asignación incluyen, por ejemplo, asignaciones basadas en costos laborales directos, horas laborales directas o una combinación de mano de obra directa y costos de materiales. La idoneidad de las asignaciones de costos indirectos y de los métodos de asignación depende de las circunstancias e implican juicio y deben ser consistentes a través de los distintos periodos de contabilidad.

(3) Los costos generales y administrativos se cargarán ordinariamente a los gastos a medida que se incurren, pero pueden contabilizarse como costos contractuales según el método de contabilidad de contrato terminado ("*completed contract*"):

(i) Cuando se utiliza el método de contrato terminado ("*completed contract*"), puede ser apropiado asignar gastos indirectos a los costos del proyecto de construcción en lugar de deducirlos como gastos generales y administrativos. Esto puede resultar en una mejor combinación de costos e ingresos que lo que resultaría de tratar tales gastos como costos de período, particularmente, en los años en que no se completaron los proyectos de construcción. Sin embargo, no es tan importante cuando el contratista participa en numerosos proyectos y, en tales circunstancias, puede ser preferible cargar esos costos indirectos como gastos del periodo. En cualquier caso, no habrá diferimiento excesivo de los gastos generales, como podría ocurrir si los gastos generales totales se asignan a contratos anormalmente pocos o anormalmente pequeños en proceso.

(5) Costos de Pre-contratación ("*precontract costs*").- Los costos que se incurren para la obtención de un proyecto de construcción, como regla general, se excluirán de los costos del proyecto de construcción y se imputarán a los gastos del periodo a medida que se incurran. No obstante, si se cumplen las siguientes condiciones estos gastos deberán ser capitalizados y formaran parte del costo del proyecto de construcción:

(i) Los costos que se incurren por anticipado para un proyecto de construcción específico y que no generarán beneficios futuros a menos que se obtenga el contrato para realizar el proyecto de construcción no se incluirán en los costos ni en el inventario del proyecto antes de que el contrato sea aprobado por el cliente. Sin embargo, dichos costos

pueden ser diferidos, sujetos a la evaluación de su probable recuperabilidad, pero solo si los costos pueden estar directamente asociados con un proyecto de construcción específico y si su recuperabilidad de ese contrato es probable. Los costos previos al contrato que son actividades de inicio se cargarán a los gastos incurridos si se determina que están dentro del alcance de este artículo.

(ii) Los costos incurridos en la adquisición de bienes, como los costos para la compra de materiales, equipos de producción o suministros, que se espera que se usen en relación con un proyecto de construcción que aún no ha comenzado, pueden diferirse fuera del costo del proyecto de construcción o la clasificación del inventario si su recuperación de los ingresos futuros del proyecto de construcción o de otras disposiciones de los activos son probables.

(iii) Los costos incurridos para adquirir o producir bienes que excedan los montos requeridos para un proyecto de construcción existente en previsión de pedidos futuros para los mismos artículos pueden tratarse como inventario si su recuperación es probable.

(iv) Los costos de aprendizaje o puesta en marcha que son incurridos en relación con los proyectos de construcción existentes y en anticipación de los contratos de seguimiento o futuros ("*change orders*") para dichos proyectos de construcción existentes deben cargarse a los proyectos de construcción existentes.

(v) Los costos diferidos apropiadamente en anticipación a un contrato de un proyecto de construcción se incluirán en los costos del dicho proyecto de construcción al obtener la aprobación del contrato.

Los costos que se incurren previo a la aprobación de un contrato de proyecto de construcción y que se cargan a los gastos incurridos durante el periodo como gastos generales y administrativos debido a que su recuperación no se considera probable, no se restablecerán mediante contra los ingresos que se reciban de dicho proyecto de construcción si en el futuro este es aprobado.

Al calcular la ganancia bruta en los contratos de proyectos de construcción, las estimaciones de los costos para completar los proyectos de construcción reflejarán todos los tipos de costos incluidos en los costos del proyecto de construcción.

Los costos que formarán parte del inventario no se contabilizarán en cantidades que, cuando se agreguen al costo estimado para completar, sean mayores que el valor realizable estimado de los proyectos de construcción relacionados.

(b) Costo unitario operativo para equipos de construcción.- Los costos unitarios de

operación para el equipo de construcción pueden incluirse como parte del costo del proyecto de construcción utilizando como base el porcentaje de uso. Se puede determinar un porcentaje que, según el uso informado del equipo, servirá como base para reclamar el gasto en los proyectos de construcción en los que se utiliza el equipo. El costo del equipo se asignará al proyecto de construcción particular en el que se usa de manera razonable, considerando factores como el tiempo, las horas de uso o el kilometraje de los mismos.

El tiempo de equipo, por ejemplo, considera que, si el equipo de un contratista está inactivo durante una temporada, este puede considerarse para determinar las asignaciones de costos indirectos. Se considera adecuado utilizar las medidas de porcentaje para asignar los costos del equipo inactivo para cubrir todos los costos del proyecto de construcción. Para estos propósitos se podría utilizar como base lo que sería la tarifa que los arrendadores del mismo tipo de equipo cobran a los usuarios en la misma ubicación, excepto por el elemento de ganancia.

(c) Herramientas pequeñas.- Las herramientas pequeñas pueden contabilizarse como inventario o activos fijos. Las herramientas pequeñas se cargarán a un contrato a medida que se consuman en la ejecución del proyecto de construcción. Los costos de operación y mantenimiento de herramientas y equipos pequeños misceláneos generalmente se cargan a cuentas generales en lugar de a proyectos de construcción específicos. Sin embargo, un contratista puede reclamar los costos directamente a proyectos de construcción específicos si el contratista puede relacionar los mismos con contratos específicos. Las herramientas pequeñas con frecuencia se pueden cargar a los proyectos de construcción si se compran para dichos proyectos. El valor residual de dichas herramientas tendrá que ser acreditado contra los costos de dichas herramientas que hayan sido cargados al proyecto de construcción.

(d) Costos generales y administrativos.- Los costos generales y administrativos pueden ser contabilizados por entidades como costos del proyecto de construcción en la medida en que se contabilizan dichos proyectos a base del método de contrato terminado. En el caso de que la entidad lleve su contabilidad utilizando el método de por ciento de terminación, entonces los gastos generales y administrativos no deben ser contabilizados como costos del proyecto de construcción.

Artículo 1031.01(a)(2)-9.- Determinación del Costo de Ventas- Actividades de Venta de Bienes Inmuebles.-

(a) Todo comerciante que esté dedicado a venta de bienes inmuebles contabilizará

los costos atribuidos a sus distintas cuentas de inventario basándose en el método de contabilidad que hayan decidido utilizar para valorar el inventario que se adquiere para llevar a cabo sus operaciones, según se discute en el Artículo 1031.01(a)(2)-2 de este Reglamento. Sin embargo, los negocios dedicados a esta industria deberán reconocer el costo de los bienes inmuebles vendidos siguiendo las siguientes reglas especiales según establecidas por los US GAAP y que se detallan en este Artículo.

(b) Los pagos para obtener una opción para adquirir bienes inmuebles se capitalizarán según se incurran. Todos los demás costos relacionados con una propiedad que se incurren antes de que la entidad adquiera la propiedad, o antes de que la entidad obtenga una opción para adquirirla, se capitalizarán si se cumplen todas las siguientes condiciones:

(1) Los costos son directamente identificables con la propiedad específica;

(2) Los costos se capitalizarían si la propiedad ya fuera adquirida; y

(3) La adquisición de la propiedad o de una opción para adquirir la propiedad es probable que ocurra. Esta condición requiere que el posible comprador busque activamente adquirir la propiedad y tenga la capacidad de financiar u obtener financiamiento para la adquisición y que no haya indicios de que la propiedad no esté disponible para la venta;

Los costos incurridos, previo a la adquisición, que sean capitalizados, se incluirán como costos del proyecto tras la adquisición de la propiedad.

Si las condiciones dispuestas en este párrafo (b) no se cumplen, entonces dichos costos incurridos previo a la adquisición de propiedad inmueble o una opción de compra de propiedad inmueble deberán ser reconocidos como gastos del periodo y no serán capitalizables.

(c) Los costos de facilidades o instalaciones de la propiedad, tales como gimnasios, centros de uso comunal, o senderos para caminar, se deben registrar de acuerdo a los planes de la gerencia considerando lo siguiente:

(1) Si se va a vender o transferir una facilidad en relación con la venta de unidades individuales, los costos que excedan los ingresos anticipados se asignarán como costos comunes porque dicha facilidad está claramente asociada con el desarrollo y la venta del proyecto. Los costos comunes incluyen los costos operativos futuros esperados a cargo del desarrollador hasta que sean asumidos por los compradores de unidades en un proyecto.

(2) Si un desarrollador debe venderlo por separado o retenerlo, los costos capitalizables del mismo que excedan su valor razonable estimado a la fecha esperada de

su finalización física sustancial se asignarán como costos comunes. Con el fin de determinar el monto que se capitalizará como costos comunes, el monto del costo previamente asignado a las facilidades no se revisará después de que esta se haya completado sustancialmente y esté disponible para su uso. Una venta posterior de una facilidad a más o menos de su valor razonable estimado a la fecha en que dicha propiedad este sustancialmente completada, menos cualquier depreciación acumulada, resultará en una ganancia o pérdida que se incluirá en el ingreso neto en el período en el que se produce la venta.

(d) Los costos incurridos para vender proyectos inmobiliarios se capitalizarán si cumplen las siguientes dos condiciones:

(1) se espera que estos se recuperen razonablemente de la venta del proyecto o de operaciones incidentales.

(2) Se incurren por cualquiera de los siguientes:

(i) Activos tangibles que se utilizan directamente durante todo el período de venta para ayudar en la venta del proyecto.

(ii) Servicios que se han realizado para obtener la aprobación regulatoria de ventas.

(iii) Los ejemplos de costos incurridos para vender proyectos inmobiliarios que normalmente cumplen con los criterios de capitalización son los costos de las unidades modelo y su mobiliario, instalaciones de ventas, honorarios legales para la preparación de prospectos y letreros semipermanentes.

(iv) Otros costos incurridos para vender proyectos inmobiliarios se capitalizarán como costos pre pagados si están directamente relacionados y su recuperación se espera razonablemente de las ventas que se contabilizan de acuerdo con el método utilizado para contabilizar el proyecto completo. Los costos que no cumplan con los criterios de capitalización se imputarán a medida que se incurran.

(e) En el caso de actividades de alquiler de proyectos inmobiliarios, se capitalizarán como activos fijos los costos incurridos para alquilar dichos proyectos, los cuales son distintos a los costos directos iniciales, considerando que los mismos están bajo los arrendamientos operativos relacionados y su recuperación se espera razonablemente de futuras operaciones de alquiler. Algunos ejemplos son los costos de las unidades modelo y su mobiliario, instalaciones de alquiler, carteles semipermanentes, grandes aperturas y folletos de alquiler no utilizados. Los costos que no cumplan con los criterios de capitalización se imputarán a los gastos incurridos, por ejemplo, gastos generales de alquiler. En estos casos los negocios de alquiler por ser un servicio no tienen un costo de bienes vendidos,

pero podrán reclamar como un gasto de depreciación el monto total de los costos capitalizados al bien inmueble sujeto a la vida útil y método de depreciación dispuesto en la Sección 1033.07 del Código.

Artículo 1031.01(a)(2)-10.- Determinación del Costo de Ventas de Actividades de Entretenimiento-

(a) Todo comerciante que este dedicado a la industria de entretenimiento, que como parte de su operación requiera mantener inventario, contabilizará los costos atribuidos a sus distintas cuentas de inventario basándose en el método de contabilidad que hayan decidido utilizar para valorar el inventario que se adquiere para llevar a cabo sus operaciones, según se discute en el Artículo 1031.01(a)(2)-2 de este Reglamento. Sin embargo, los negocios dedicados a esta industria deberán reconocer el costo de los bienes vendidos siguiendo las siguientes reglas especiales según establecidas por los US GAAP:

(1) Los costos de producción de una película incluyen los costos de manufactura. Dichos gastos incluyen los costos de duplicación de productos para la venta, como videocasetes y discos de video digital, determinados a base del costo adjudicado a la unidad específica al momento de reconocer los ingresos del producto relacionado.

(2) en el caso de impresiones de películas teatrales el contribuyente cargará el costo de las impresiones de películas teatrales a gastos durante el período beneficiado.

Artículo 1031.01(a)(2)-11.- Requisitos de Consistencia del Cómputo de Costo de los Bienes Vendidos

(a) El método adoptado para reconocer el costo de los bienes vendidos de un negocio y el balance de los inventarios debe ser consistentemente aplicado año tras año. De esta manera se asegura que los resultados de las operaciones del negocio puedan distribuirse equitativamente entre los periodos anuales de contabilidad. Es por esta razón que se requerirá que los contribuyentes determinen en su planilla de contribución sobre ingresos el porcentaje de margen de ganancia bruta correspondiente a las operaciones del año corriente al igual que el margen determinado para el año inmediatamente anterior para evidenciar la consistencia en la aplicación de los métodos de contabilidad en la determinación del costo de los bienes vendidos. . Según la facultad conferida al Secretario en el Subtítulo F del Código, el Secretario podrá invalidar cualquier gasto reclamado bajo la Sección 1031.01(a)(2) del Código que no cumpla con lo requerido en dicha sección y este Reglamento. La notificación de cualquier ajuste se hará bajo lo dispuesto en la Sección 6051.02(a)(2) o la Sección 6010.02 del Código.

SEPARABILIDAD: Si cualquier artículo, sección, apartado, párrafo, inciso, cláusula, frase o parte del Código o de este Reglamento fuese declarado nulo, ineficaz o inconstitucional por un tribunal con jurisdicción competente, la sentencia dictada a ese efecto no afectará, perjudicará, ni invalidará, el resto del Código o de este Reglamento, quedando sus efectos limitados al artículo, sección, apartado, párrafo, inciso, cláusula, frase o parte del Código o de este Reglamento que fuere así declarado, nulo, ineficaz o inconstitucional.

EFFECTIVIDAD: Este Reglamento comenzará a 30 días después de su radicación en el Departamento de Estado de conformidad con las disposiciones de la Ley Núm. 38 de 30 de junio de 2017, según enmendada, conocida como “Ley de Procedimiento Administrativo Uniforme del Gobierno de Puerto Rico”.

Aprobado en San Juan, Puerto Rico, a ____ de _____ de 2020.

Francisco Parés Alicea

Secretario