



Los métodos de contabilidad para fines contributivos

El Sr. Manuel Empresario desea comenzar a operar un negocio relacionado con bicicletas. Sin embargo, aún no está seguro si se dedicará a la venta de bicicletas y sus accesorios, a reparar bicicletas, o si llevará a cabo ambas actividades. Para obtener la información necesaria para decidir que tipo de negocio va a establecer, él concertó una reunión con un amigo suyo quién es Contador Público Autorizado (el "CPA"). Durante la reunión el Sr. Empresario le pidió al CPA que, entre otras cosas, le explicara como debe llevar la contabilidad de su(s) negocio(s) para fines contributivos, porque él ha escuchado que hay métodos que no se pueden utilizar en ciertas circunstancias y quiere tener claro ese asunto.

En éste artículo discutiré los métodos de contabilidad que puede utilizar un contribuyente bajo el Código de Rentas Internas de Puerto Rico (el "Código").

I. Conceptos Generales

Atendiendo las inquietudes que el Sr. Empresario le presentó, el CPA le informa que la contribución que tendrá que pagar por los ingresos que genere(n) el(los) negocio(s) se calcula sobre lo que se conoce como **ingreso neto**¹, el cual se determina según el método de contabilidad que regularmente se utilice para llevar los libros del negocio². Añade el CPA que, en general, el Código permite que un contribuyente utilice uno de los siguientes métodos de contabilidad: (a) el de "recibido y pagado"³, (b) el de "acumulación"⁴, (c) el de "ventas a plazos"⁵, (d) el de "porcentaje de terminación"⁶, o (e) el de "contrato terminado"⁷. Aclara el CPA que los últimos dos métodos solo se pueden utilizar cuando el ingreso se genera de un "contrato a largo plazo"⁸, y que como las actividades que el Sr. Empresario interesa llevar a cabo no consisten de contratos a largo plazo, él no va a discutir esos métodos. El CPA le indica, además, al Sr. Empresario que debido a que no se anticipa que él venda las bicicletas a crédito, no va a discutir tampoco el método de ventas a plazos. Por otro lado, como él pudiera utilizar cualquiera de los otros dos métodos, le va a explicar las características generales de cada uno de ellos.

II. El método de recibido y pagado

Expresa el CPA que el método de recibido y pagado es el método más común de reportar el ingreso y el más sencillo. Bajo ese método, el ingreso se reporta en el año contributivo en que el mismo: (a) realmente se recibe, o (b) se considere recibido implícitamente. Aclara el CPA que un ingreso se considera recibido implícitamente cuando el ingreso se ha separado o acreditado para beneficio del contribuyente, sin que exista restricción alguna para él en cuanto a la manera en que pueda disponer del mismo⁹.

De forma similar, bajo el método de recibido y pagado las deducciones se toman en el año contributivo en el cual se realiza el pago correspondiente a la partida de gasto que se desea deducir.

No obstante, indica el CPA que ese método no se puede utilizar cuando: (a) el negocio haya utilizado regularmente otro método para fines de preparar informes o declaraciones a accionistas o para obtener crédito¹⁰, (b) el contribuyente mantenga inventario en su negocio¹¹, o (c) el promedio de ingreso bruto anual del negocio, durante los últimos 3 años de operaciones, exceda de \$1,000,000 (la "Prueba de Ingreso Bruto")¹².

Por lo tanto, concluye el CPA, si el Sr. Empresario establece un negocio de reparación de bicicletas, podrá utilizar el método de recibido y pagado para ese negocio. Por otro lado, si fuera a operar un negocio venta de bicicletas y accesorios, no podrá utilizar ese método porque va a tener inventario. Sin embargo, si operara ambos negocios podrá utilizar un método distinto permisible para cada uno de los negocios¹³.

III. El método de acumulación

Explica el CPA que, en términos generales, bajo el método de acumulación una partida de ingreso se considera ingreso en el año contributivo en que es ganada ("earned"), independientemente de que haya sido pagada o no en ese año contributivo¹⁴. Para que el ingreso se considere ganado se tiene que cumplir con la prueba de "todos los eventos" ("all events test"). Para cumplir con esta prueba: (a) tienen que haber ocurrido todos los eventos que dan derecho a recibir el ingreso, y (b) la cantidad del ingreso se tiene que poder determinar con una certeza razonable.

Por otro lado, los gastos son deducibles bajo ese método en el año contributivo en que se cumple también con la prueba de "todos los eventos". En esta modalidad la prueba requiere que: (a) hayan ocurrido todos los eventos que dan lugar al pago de una obligación, y (b) la cantidad de la deuda se pueda determinar con una certeza razonable.

De acuerdo con el Código, cuando se mantiene inventario, generalmente, se tiene que usar el método de acumulación¹⁵. Igualmente, se tiene que utilizar ese método cuando se cumple con la Prueba de Ingreso Bruto.

Por lo tanto, el CPA le indica al Sr. Empresario que si establece el negocio de venta de bicicletas, tendrá que usar el método de acumulación. Si, por el contrario, opera el negocio de reparación de bicicletas, podrá elegir utilizar el método de acumulación o el de recibido y pagado. Si elige el método de acumulación, como regla general, el ingreso por la prestación de servicios se presumirá devengado en el año contributivo en que los servicios fueron facturados¹⁶.

IV. Cambio en método de contabilidad

El Sr. Empresario le pregunta al CPA que si luego de elegir un método de contabilidad se puede cambiar el mismo, a lo cual le contesta el CPA que sí, sujeto al cumplimiento de unas condiciones.

1. Requisito de solicitar autorización

Explica el CPA que antes de cambiar el método de contabilidad que está utilizando, el contribuyente tiene que solicitar y obtener la aprobación del Secretario de Hacienda (el "Secretario") para ello¹⁷. La solicitud de cambio (la "Solicitud") se le debe someter al Secretario dentro de 180 días de la fecha de comienzo del año contributivo para el cual se desea que aplique el método nuevo¹⁸. Esa Solicitud deberá incluir una declaración que detalle las partidas de ingreso que se tratan de manera distinta bajo el método que se está utilizando y el que se propone utilizar, y aquellas que quedan duplicadas u omitidas¹⁹.

2. Excepción al requisito de la Solicitud

Aclara el CPA que, como excepción a la regla general que acaba de describir, un contribuyente que desee adoptar el método de ventas a plazos no tiene que solicitar autorización previa²⁰, como tampoco tiene que hacerlo cuando el cambio surge porque se cumple con la Prueba de Ingreso Bruto²¹.

3. Ajustes requeridos

Añade el CPA que antes de que el Secretario autorice el cambio de método, el Secretario y contribuyente se tienen que poner de acuerdo en los términos y condiciones en que se va a realizar el cambio, incluyendo los años contributivos que se verán afectados por los ajustes necesarios para evitar duplicidad u omisión de partidas²².

Aclara el CPA que aunque no se requiera autorización previa cuando el cambio en método se debe al cumplimiento con la Prueba de Ingreso Bruto, sí se requiere que se lleven a cabo unos ajustes²³.

V. Comentarios Finales

En definitiva, concluye el CPA, solo existe la obligación de utilizar un método de contabilidad cuando se tiene inventario o se cumple la Prueba de Ingreso Bruto. Con esas excepciones, el contribuyente tiene libertad para escoger el método que más le convenga, siempre y cuando refleje claramente su ingreso²⁴. Esa discreción existe aún después de haber utilizado un método por algún tiempo, porque puede cambiarlo sujeto al cumplimiento con ciertas condiciones.

1 El ingreso neto es el ingreso bruto menos las deducciones permitidas por el Código. Véase la sección 1021 del Código.

2 Véase la sección 1042(a) del Código.

3 Véase la sección 1042(c) del Código.

4 Idem.

5 Véase la sección 1045 del Código.

6 Véase el artículo 1043-4(a)(1) del Reglamento número 5780 (el "Reglamento").

7 Véase el artículo 1043-4(a)(2) del Reglamento.

8 Véase el artículo 1043-4(a) del Reglamento para la definición del término "contrato a largo plazo".

9 Véanse los artículos 1042-2(a), 1043-2 y 1043-3 del Reglamento.

10 Véase la sección 1042(d)(2) del Código.

11 Véase la sección 1042 (d)(1) del Código.

12 Véase la sección 1042 (d)(2) del Código.

13 Véase la sección 1042 (e) del Código y el artículo 1042-3(c) del Reglamento.

14 Bravo v Tesorero, 76 DPR 154, 159, (1954).

15 Véase el artículo 1042-2(a) del Reglamento.

16 Véase el artículo 1042-1(b) del Reglamento.

17 Véanse los artículos 1042-4(a) y 1042-5(a) del Reglamento.

18 Véase el artículo 1042-5(a) del Reglamento.

19 Idem.

20 Véase el artículo 1042-5(d) del Reglamento.

21 Véase el artículo 1042-4(a)(2) del Reglamento.

22 Véase el artículo 1042-5(a) del Reglamento.

23 Véase el artículo 1042-6 del Reglamento.

24 Véase el artículo 1042-1(a) del Reglamento.