



28 de febrero de 2014

Lcda. María Cristina Mena  
Secretaria Auxiliar de Asuntos Legales  
Departamento de Hacienda  
P.O. Box 9024140  
San Juan, PR 00902-4140

Estimada licenciada Mena:

**RE: COMENTARIOS AL REGLAMENTO NUMERO 8444  
REGLAMENTO PARA AÑADIR LOS ARTICULOS 1023.10(A)(3)-1  
AL 1023.10(A)(3)-13 AL REGLAMENTO NUMERO 8049 DE 21  
DE JULIO DE 2011**

Comparecemos ante usted para ofrecer nuestros comentarios en torno al Reglamento Número 8444, conocido como el Reglamento para Añadir los Artículos 1023.10(a)(3)-1 al 1023.10(a)(3)-13 al Reglamento Número 8049 de 21 de julio de 2011.

Este Reglamento tiene el propósito de establecer las disposiciones reglamentarias de la Sección 1023.10 de la Ley Núm. 1-2011, conocida como "Código de Rentas Internas de Puerto Rico de 2011", según enmendado ("Código"), relacionadas al procedimiento de solicitar la dispensa parcial de la imposición de la contribución adicional sobre el ingreso bruto y a la misma vez crea una fórmula que se establece en dicho reglamento que adjudica la otorgación o concesión de las dispensas.

En general, entendemos que este reglamento adolece de unas serias fallas las cuales lo hacen contrario a derecho, por no cumplir con las normas establecidas en la ley bajo la cual se le delegó la facultad al Departamento de Hacienda de establecer las reglas para la concesión de dispensas, por ser contrario a la intención legislativa al no establecer entre sus parámetros el principio cardinal de si la contribución ocasionaría una consecuencia económica indebida, por ser en su aplicación tan arbitrario que resulta equivalente a una confiscación, al ser evaluado por tipo industria, entre otras fallas que discutiremos a continuación.

**I. El Reglamento No Cumple con las Normas establecidas en la Ley bajo la cual se le delegó a la Secretaria la facultad de establecer las reglas para la concesión de dispensas.**

La Sección 1023.10(a)(3)(A) del Código establece lo siguiente en torno a las normas y criterios que deberán utilizarse para la reglamentación de la concesión de las dispensas:

“El Secretario podrá, bajo aquellas reglas y reglamentos que promulgue, reducirla tasa de contribución aplicable pero nunca a menos de punto cero cinco por ciento (.05) a aquel contribuyente a quien le aplique la contribución impuesta por esta sección, excepto a los negocios financieros (según aquí definidos). Para ello, la persona tendrá que demostrar a satisfacción del Secretario, o éste propiamente tiene que determinar, que la contribución impuesta en esta sección **le ocasionará a la persona una consecuencia económica indebida o perjudicial**, debido a que dicha contribución resulta en una cantidad significativa en comparación con su margen bruto de ganancia (“grossmargin”), según este término aquí se define. **En aras de facilitar el trato consistente a contribuyentes miembros de una misma industria, el Secretario podrá tomar en consideración para la concesión de la dispensa, las particularidades financieras de la industria a la cual pertenece el contribuyente, incluyendo el margen bruto normal de las empresas miembros de dicha industria y los retos a que ésta se enfrenta en el contexto de la economía en general.** Para que su petición sea evaluada, el contribuyente deberá presentar un documento de Procedimientos Acordados (“Agreed Upon Procedures”) realizado por un Contador Público Autorizado con licencia vigente en Puerto Rico y que pertenezca a un programa de revisión entre colegas. El Secretario no impondrá cargos por radicación de las solicitudes de dispensa a aquellos contribuyentes con un volumen de ventas anual de menos de tres millones (3,000,000) de dólares.” [Enfasis nuestro].

Más aun, el caso de la Cámara de Mercadeo, Industria y Distribución de Alimentos v. Melba Acosta Febo, KPE 2013-576, en su página 24 establece que el Secretario de Hacienda debe considerar dichos factores y normas establecidas en la ley. El Secretario, sin embargo, entendemos no las siguió al momento de reglamentar.

En esta sección haremos un recuento de las diversas violaciones contenidas en el reglamento a las normas establecidas en la ley sobre la reglamentación de las dispensas.

**A. El Reglamento No Considera si la Contribución Ocasionaría una Consecuencia Económica Indebida o Perjudicial al Contribuyente.**

La ley establece, que el principio que rige la concesión de las dispensas es si la contribución ocasionaría una consecuencia económica indebida o perjudicial al contribuyente, sin embargo el reglamento nunca establece que factores utiliza el Secretario para evaluar si la contribución ocasiona una consecuencia económica indebida o perjudicial al contribuyente.

El reglamento se limita a establecer como criterio para conceder la dispensa un nivel bajo el cual la Contribución Adicional resulta en una cantidad significativa en comparación con el Margen Bruto de Ganancia del Contribuyente, sin establecer relación causal alguna con que dicha contribución ocasione una consecuencia económica indebida al contribuyente.

El mero establecimiento de que una contribución resulta significativa no determina si dicha contribución ocasiona una consecuencia económica indebida al contribuyente.

El Secretario tenía la obligación bajo la ley de evaluar las consecuencias económicas de la contribución en el contribuyente, más decidió no hacerlo, por tanto el reglamento resulta contrario a derecho.

**B. El Reglamento No Considera las Particularidades Financieras de las Diferentes Industrias en la Determinación de si se Ocasiona Un Efecto Económico Indebido o Perjudicial al Contribuyente.**

El legislador sabiamente entendió que la determinación de un efecto económico indebido o perjudicial de una contribución utilizando como base para dicha determinación el margen bruto de ganancia debía variar de industria o industria. Por tanto requirió que el Reglamento tomara en consideración las circunstancias particulares de cada industria y el margen bruto de ganancia normal de las empresas miembros de cada industria. [Véase además, la página 24 del caso de la Cámara de Mercadeo, Industria

y Distribución de Alimentos v. Melba Acosta Febo, KPE 2013-576, en donde se requiere que el reglamento considere las particularidades de cada industria.]

A pesar de dicho requerimiento de ley, el Secretario no consideró las particularidades de cada industria en los criterios para la concesión de dispensas. El hecho de ignorar las particularidades de cada industria, demuestran aún más que el reglamento no intenta determinar si se ocasiona un efecto económico indebido o perjudicial, más bien constituyó un ejercicio arbitrario y caprichoso contrario a las disposiciones de la ley.

El Secretario tenía la obligación bajo la ley de considerar las particularidades de cada industria en la determinación de los parámetros del reglamento para evaluar las consecuencias económicas de la contribución en el contribuyente, más optó por no hacerlo. Por lo tanto, el reglamento resulta contrario a la ley.

**C. El Establecimiento del Criterio para Conceder la Dispensa Por Efecto Económico Indebido o Perjudicial Tiene Que Tener Una Relación Causal Con el Margen Bruto de Ganancia visto en dicha Industria.**

El Departamento estaba obligado a determinar una relación causal entre el efecto económico indebido o perjudicial y el margen bruto de ganancia. Por ejemplo, el Departamento podría verificar los márgenes brutos de ganancia de una industria y relacionarlos los márgenes de ingreso neto de dicha industria y en base a ello determinar en qué niveles de margen bruto de ganancia el impuesto pudiera ocasionar un efecto económico indebido o perjudicial, considerando el impuesto en dicha comparación.

La no consideración de la relación causal por el reglamento tiene el efecto de que en ciertas industrias la patente nacional causará que negocios de esa industria incurran en pérdidas. Más aún, en ciertas industrias el margen bruto de ganancia típico de dicha industria si incluimos el efecto de la patente nacional, no permitirá que los negocios de dicha industria generen ganancias. Ciertamente, estas circunstancias constituyen un efecto económico indebido o perjudicial, sin embargo, el reglamento ni siquiera intenta evitar dicho efecto.

**D. El Reglamento Varía la Definición de Margen Bruto de Ganancia Establecida por el Legislador para Excluir de la Dispensa la Venta de Servicios y la Venta de Cualquier cosa que no sea Propiedad Mueble o Inmueble.**

El legislador mediante la sección 1023.10(e)(2) del Código estableció que "Margen Bruto de Ganancia.- significa las ventas netas menos el costo de ventas."

Sin embargo, el Secretario mediante el Reglamento excluyó del margen bruto de ganancia las ventas de cualquier cosa que no sean ventas de propiedad mueble o inmueble, excluyendo de esta manera la venta de servicios u otro tipo de ingresos. Esta variación es contraria a la letra de la ley y su intención legislativa la cual incluía todo tipo de industria.

La inclusión de todo tipo de industria es indudable cuando se considera que bajo la letra de la ley la única industria excluida por la ley de la dispensa son las instituciones financieras, por tanto cualquier interpretación del Secretario que impida que otra industria que no sea las instituciones financieras pueda tener acceso a la dispensa es contraria a derecho.

**E. El Reglamento Varía la Definición de Margen Bruto de Ganancia Establecida por el Legislador para Considerar Otros Años Contributivos en el Margen Bruto de Ganancia y no Considerar el Año Contributivo para el Cual se Solicita la Dispensa.**

Según establecido en la ley, la comparación que se realiza es de la contribución impuesta con el margen bruto de ganancia, según se define dicho término en la ley.

La ley en la sección 1023.10(g)(2) del Código establece que "Margen Bruto de Ganancia.- significa las ventas netas menos el costo de ventas."

Sin embargo, el Reglamento en vez de hacer la comparación con el margen bruto de ganancia (Artículo 1023.10(a)(3)-5, hace la comparación basada en un Promedio del Margen Bruto de Ganancia del Periodo Base, obviando el mandato legislativo de comparar con el margen bruto de ganancia.

El reglamento al definir el nuevo término "Periodo Base" (el cual no se encuentra en la ley, véase Artículo 1023(a)(3)-1 (f) del Reglamento)

establece que el "Periodo Base se utilizará para determinar el promedio del Ingreso Bruto y el promedio del Margen Bruto de Ganancia durante esos cuatro años..." Además establece que el periodo base se "refiere a los cuatro años contributivos o aquel número de años, menores de cuatro, durante los cuales el Contribuyente ha llevado a cabo negocios inmediatamente anteriores al año contributivo para el cual se solicita la dispensa."

El reglamento al hacer la comparación requerida por ley, obvia el mandato legislativo de utilizar el margen de ganancia correspondiente al año contributivo, y decide no considerar el año contributivo en cuestión, utilizando en su lugar un promedio de los 4 años contributivos anteriores. En otras palabras, el reglamento obliga a hacer la comparación de la contribución de un año con el margen bruto de ganancia de otros años, lo que en lenguaje pueblerino se conoce como comparar chinas con botellas.

De hecho, en el caso de un contribuyente que empezó a operar en diciembre de 2012, por ejemplo, y cerró su año contributivo ese mismo mes, su periodo base sería igual o menor a un mes según esta redactado el reglamento ahora.

La comparación de los promedios establecida por el reglamento y la utilización de un concepto distinto del concepto de margen bruto de ganancias establecido por el legislador, es contraria a derecho.

## **II. El reglamento en su Aplicación es Tan Arbitrario que Resulta Equivalente a Una Confiscación, al Ser Evaluado Por Tipo Industria.**

El reglamento al no considerar las circunstancias particulares de los distintos tipos de industria y dictar un periodo base que no incluye el año contributivo sujeto a la patente nacional en la concesión de dispensas, tiene el efecto de asignar cargas contributivas a sólo ciertos sectores del país de manera desproporcionada, los cuales tendrían graves consecuencias en dichos, sectores al punto de ser arbitrarias y caprichosas, y constituyendo una confiscación de la propiedad.

La no consideración de la relación causal por el reglamento tiene el efecto de que en ciertas industrias la patente nacional causaría que dichos negocios de esa industria estuviesen en pérdidas. Más aún, en ciertas industrias el margen bruto de ganancia típico de dicha industria si incluimos el efecto de la patente nacional, no permitirá que los negocios de dicha industria generen

ganancias. Este problema es aún mayor si consideramos que la patente nacional es una medida permanente, por lo que la incautación ocurriría todos los años, en los cuales la patente no sólo eliminaría las ganancias de un negocio, sino que requeriría aportaciones de capital si el negocio desea seguir operando.

### **III. Otras**

#### **A. El Reglamento Aparenta Establecer que el Secretario Puede Imponer Intereses, Recargos o Penalidades (Adiciones) a Un Contribuyente a pesar de que su Contribución estaría Debidamente Cubierta Bajo la Dispensa, por Cualquier Deficiencia en el Pago de dicha Contribución Determinada Antes de la Concesión de la Dispensa.**

El Artículo 1023.10(a)(3)-10 del Reglamento establece que los contribuyentes tienen que pagar la contribución independientemente de que hayan solicitado una dispensa y la misma este pendiente a determinación final. Además, establece que a un contribuyente a quien se le conceda la dispensa lo que tendría derecho es a un crédito por contribución sobre ingresos.

Esto aparenta establecer que el Secretario podría imponer por ejemplo intereses recargos y penalidades por cualquier deficiencia del balance de la contribución determinada antes de que se conceda la dispensa, a pesar de que la contribución que al final resulte a pagarse por la dispensa fuese menor y que no requiriera de dicho contribuyente pago adicional por su principal. Igualmente, presenta una situación similar en el caso de la contribución estimada.

Entendemos, que esto debe ser aclarado, ya que el propósito de la dispensa es evitar un efecto indebido en el contribuyente, y si el contribuyente, no tiene obligación contributiva después de concedida la dispensa, el mismo no debe ser penalizado por adiciones a la contribución. Lo contrario sería eliminar parcialmente el efecto de la dispensa en el contribuyente.

## **B. El Reglamento Fue Establecido Coetáneamente Con el Vencimiento de Las Dispensas.**

Según la Determinación Administrativa 13-21, la fecha límite para radicar la dispensa era el 31 de enero de 2014, lo cual obligo a las empresas que entendían que la contribución le ocasionaría una consecuencia económica indebida o perjudicial, de acuerdo a los requisitos de las Cartas Circulares publicadas por el Departamento a que radicaran a dicha fecha sus dispensas junto con los cargos por radicación de \$1,500 y los gastos en que tuvieron dichos negocios en profesionales (incluyendo el CPAs) para la preparación de las mismas.

El Reglamento posteriormente, cambia los criterios de evaluación de dichas dispensas, estableciendo unos requisitos que en su mayoría deniegan la mayoría de las dispensas radicadas. Entendemos, que los contribuyentes a quienes se les deniegue la dispensa, no deben ser penalizados por estos cambios del Departamento de Hacienda, y que por ello le deben ser reembolsados los cargos de radicación de las mismas.

Por los fundamentos antes esbozados, entendemos que el reglamento de referencia debe ser corregido de manera que el mismo sea cónsono con la ley y que provea a los contribuyentes una oportunidad real de reducir su contribución cuando la misma ocasione una consecuencia económica indebida o perjudicial al Contribuyente.

Cordialmente,

Jorge M. Cañellas Fidalgo  
Presidente CCPR

C: Lcdo. Angel R. Marzán Santiago