

Lcdo. Hiram A. Meléndez Rivera
Procurador del Trabajo

Lcda. Lourdes V. Gandarilla Trabal
Lcda. Taina E. Matos Santos
Asesoras Legales

30 de abril de 2004

OPINIÓN BONO DE NAVIDAD-CONSULTA NÚM. 15241(A)

Procedemos a responder a su consulta de 23 de enero de 2004 sobre la necesidad de aclararse el significado del concepto "certificado" de la Ley Núm. 148 de 30 de junio de 1969, *según enmendada*, cuando se requiere que el estado de situación de ganancia y pérdidas de un negocio o empresa que manifiesta su incapacidad para cumplir cabalmente con la obligación de pagar el llamado Bono de Navidad debe ser **certificado** por un Contador Público Autorizado.

Específicamente expresa usted que sus dudas surgen del hecho de que en el campo de la contabilidad existen tres tipos de Estados Financieros a saber: el **Compilado; el Revisado y el Auditado.**

Aclaremos de inmediato, que por virtud de una norma histórica e institucional de esta Oficina, antes de responder a sus consultas, nos vimos obligados a esperar por el desenlace o resultado del pleito **Pulsar Puerto Rico Inc.**

(Hotel Diamond Palace) vs. **Departamento del Trabajo y Recursos Humanos** (K.P.E. 2003-3335 (204), Tribunal de Primera Instancia de San Juan. En dicho pleito se dilucidaba precisamente una controversia sobre este mismo asunto de los informes de Estado de Situación Financiera para fines de la Ley Núm. 148, *antes mencionada*, mediante demanda presentada en diciembre de 2003 por el Hotel Diamond Palace.

Como es de su conocimiento, nuestra Oficina nunca emite opiniones sobre asuntos que estén y/o pueden estar en controversia entre partes y/o en trámites de ser presentados para o sujetos a adjudicación judicial y/o administrativa.

Dicho caso ya fue finalmente resuelto mediante Sentencia por estipulación de las partes emitida el 4 de marzo de 2004, notificados y archivada en autos el 15 de marzo de 2004, la cual advino final y firme el día 14 de abril de 2004, hace dos (2) semanas¹.

Resuelta dicha controversia judicial, procedemos a responder a su consulta: La Ley Núm. 148, *antes mencionada*, tiene como propósito establecer el derecho de los trabajadores de la empresa privada a recibir el Bono de Navidad, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en el Artículo 1 de la Ley. También, provee el término y forma para el pago del Bono de Navidad. Al igual, el término

¹ La sentencia por estipulación establece un procedimiento para que la parte demandante entregue al Secretario del Trabajo un estado de situación y de ganancias y pérdidas auditado por un contador público autorizado correspondiente al año 2003. El Secretario del Trabajo, analizará el informe y determinará si hace su propia auditoría. Si el Departamento del Trabajo concluye que no hubo ganancias, se exime a la parte demandante del pago del bono. Si hubo ganancias suficientes, se ordenará el pago del bono. Si la parte demandante tiene alguna objeción a la auditoría del Departamento, puede solicitar la reapertura del pleito y dilucidar la controversia. Hasta que no se concluya el procedimiento, la parte demandante no estará obligada a pagar el bono del año 2003.

y la forma para que el patrono solicite se le exima del pago del referido Bono de Navidad.

El Artículo 1 de la Ley Núm. 148, *antes mencionada*, dispone que todo patrono que emplee uno o más trabajadores dentro del período de doce (12) meses comprendidos desde el primero de octubre de cualquier año natural hasta el treinta de septiembre del año natural subsiguiente, vendrá obligado a conceder a cada empleado que haya trabajado setecientas (700) horas o más, dentro del período indicada, un bono equivalente al dos por ciento (2%) del total de salarios, computados hasta un máximo de diez mil (\$10,000) dólares devengados por el trabajador dentro del lapso de tiempo mencionado anteriormente. Además, dispone que el total de las cantidades pagadas por concepto de bono no excederá el quince por ciento (15%) de las ganancias netas anuales del patrono dentro del período del primero de octubre del año anterior hasta el 30 de septiembre del año que corresponda el bono. La misma obligación patronal se le requiere cuando se trabajen cien (100) o más horas en los casos de los trabajadores de muelles.

El Artículo 2 de la mencionada ley dispone que el bono se pagará no antes del día 1ro. de diciembre ni después del día 15 de diciembre a menos que exista un acuerdo obrero patronal que disponga otra fecha. También, establece que si el pago del bono no se efectúa en la forma y dentro del término indicados, el patrono vendrá obligado a pagar, además del bono, una cantidad igual a la mitad del bono **en concepto de compensación adicional** cuando el pago se haya efectuado dentro de los primeros seis (6) meses de su incumplimiento. Si el patrono tarda más de seis (6) meses vendrá obligado a pagar otra cantidad igual al bono en concepto de penalidad.

Para fines de la consulta, el articulado de la ley que nos concierne particularmente es el Artículo 7 de la Ley Núm. 148, *antes citada*, que dispone lo siguiente:

“El Secretario del Trabajo y Recursos Humanos queda por la presente autorizado para adoptar aquellas reglas y reglamentos que considere necesario para la mejor y debida administración de esta ley.

Queda asimismo autorizado para solicitar y requerir de los patronos que le suministren, bajo juramento, si así se les requiere, toda información a su alcance en relación con los estados de situación, estados de ganancias y pérdidas, libros de contabilidad, listas de pago, salarios, horas de labor, estado de cambios en la posición financiera y anotaciones correspondientes y cualquier otra información que considere necesaria, etc., [sic] para la mejor administración de esta ley, y a esos efectos, el Secretario del Trabajo y Recursos Humanos podrá preparar formularios en forma de planillas que podrán ser obtenidos por los patronos a través del Departamento del Trabajo y Recursos Humanos y deberán ser cumplimentados y radicados en las oficinas del Departamento del Trabajo y Recursos Humanos dentro de la fecha prescrita por el Secretario.

Queda también autorizado para investigar y examinar por sí o por conducto de sus subalternos los libros, cuentas y archivos y demás documentos de los patronos, para determinar la responsabilidad de éstos para con sus empleados, al amparo de esta ley.

Para que el patrono pueda acogerse a la disposición contenida en el Artículo 1 de esta ley que lo exime de pagar en su totalidad o en parte el bono que allí se establece, cuando no ha obtenido ganancias en su negocio, industria, comercio o empresa o cuando éstas resultan insuficientes para cubrir la totalidad del bono sin exceder el límite de 15% de las ganancias netas anuales, deberá someter al Secretario del Trabajo no más tarde del treinta de noviembre de cada año, un estado situación y de ganancias y pérdidas del período de doce meses comprendidos desde el primero de octubre de cada año anterior hasta el treinta de septiembre del año corriente debidamente certificado por un contador público autorizado, que evidencie dicha situación económica.

Disponiéndose, que cuando el patrono sea una cooperativa organizada bajo las Leyes del Estado Libre Asociado de Puerto Rico no se requerirá que el estado de situación y el estado de ganancias pérdidas sean certificados por un contador público autorizado. En este caso, el Secretario del Trabajo y Recursos Humanos aceptará el estado de ganancias y pérdidas que haya sido auditado por la Oficina del Inspector de Cooperativas con sus auditores internos y que cubran el período de tiempo requerido en esta ley.

Si el patrono no somete el citado estado de situación y de ganancias y de pérdidas dentro del término y en la forma ya indicada vendrá obligado a pagar el bono en su totalidad a base del 2% del total de salarios, computados hasta un máximo de diez mil (10,000) dólares, aún cuando no haya obtenido ganancias en el negocio o estos resultasen insuficientes para cubrir, a base del 15%, la totalidad del bono.

Cuando un patrono que haya cumplido con los requisitos en cuanto a término y forma señalados en los párrafos anteriores no pague, en su totalidad o en parte, el bono establecido en esta ley, aduciendo no haber obtenido ganancias en su negocio, industria, comercio o empresa, o que éstas son insuficientes para cubrir la totalidad del bono sin exceder el límite de 15% fijado en el Artículo 1 de esta ley, el Departamento del Trabajo y Recursos Humanos realizará una intervención para la comprobación de las cuentas de dicho patrono, si a juicio del Secretario del Trabajo y Recursos Humanos, el estado de situación sometido por el patrono no acredita de manera fehaciente la situación económica del negocio, industria, comercio o empresa, o cuando se radique una querrela por el obrero.

Copia del informe de auditoría rendido como resultado de dicha intervención será entregado a los trabajadores o empleados del patrono querrellado. Además, se enviará copia de dicho informe al Secretario de Hacienda.

Con excepción de lo antes dispuesto, la información obtenida por el Secretario del Trabajo y Recursos Humanos o por sus agentes debidamente autorizados en virtud de las facultades que por esta ley se le confieren será de carácter confidencial y privilegiada y sólo podrá se divulgada mediante la autorización del Secretario del Trabajo y Recursos Humanos.

El Secretario del Trabajo y Recursos Humanos disfrutará, además, con relación a la administración de esta ley, de aquellas facultades y poderes

generales de investigación que le han sido conferidos para el mejor desempeño de sus funciones al amparo de la legislación laboral administrada por él.” (Énfasis Nuestro).

A continuación, nos limitaremos a hacer el análisis del **Artículo 7**, antes citado, para responder a la consulta. No haremos referencia al Reglamento aprobado por el Secretario del Trabajo conforme a la **Ley Núm. 148, antes citada**, ya que las disposiciones reglamentarias en lo pertinente son idénticas a lo dispuesto en dicho **Artículo 7** de la **Ley Núm. 148, antes citada**, que es la fuente primaria de la obligación patronal del pago del Bono de Navidad a los empleados cubiertos por dicha Ley.

-Artículo 7 de la Ley Núm. 148 de 30 de junio de 1969, según enmendada-

Como se observará del **Artículo 7, antes citado**, para que el patrono pueda acogerse a la exención que le eximiría de pagar el bono de navidad en todo o en parte cuando no ha obtenido ganancias suficientes conforme a la ley, o ha tenido pérdidas, debe someter al Secretario del Trabajo **“no más tarde del 30 de noviembre de cada año”** un estado de situación económica que refleje sus **ganancias y pérdidas en el período de doce (12) meses comprendido entre el 1ro. de octubre del año anterior el pago del bono hasta el treinta (30) de septiembre del año corriente (año del pago del bono).**

Este estado de situación debe estar **certificado** por un contador público autorizado (C.P.A.) **“que evidencie dicha situación económica”**. (Ver párrafo 4 del **Artículo 7**).

De una lectura cuidadosa de estas secciones del Artículo 7, *antes citado*, observamos de forma concluyente que la palabra operativa clave o controlante de la certificación que expida el C.P.A. del estado de situación de una empresa o negocio es la palabra **“evidencie”**, en referencia al informe sobre situación económica.

En derecho, la palabra o concepto “evidenciar” quiere decir aquello que provee **“certeza clara, manifiesta y tan perceptible de un hecho o cosa, que nadie puede racionalmente dudar de ella”**. (Ver “evidencia”- **Diccionario de Términos Jurídicos**, Ignacio Rivera García – Publicaciones Equity Publishing Corp.)

De igual forma el **Diccionario de la Lengua Española de la Real Académica Española**, Edición Vigésimo Segundo de 2001, se expresa en torno al concepto **evidencia**:

“Certeza clara y manifiesta de la cual no se puede dudar” y en el concepto **“evidencias”** el **“hacer patente y manifiesta la celebración de algo, probar y mostrar que no solo es cierto, sino claro”**.

La importancia de tenerse presente de que la certificación que emita el C.P.A. del estado de situación sea una que **“evidencie”** dicha situación económica, -“según el Artículo 7 de la Ley Núm. 148, o sea que manifieste de forma clara, con **certeza manifiesta “que nadie puede racionalmente dudar de ella”**, la veremos más adelante cuando pasemos juicio sobre la diversas certificaciones existentes en el campo de la contabilidad.

Por el momento, es necesario y conveniente continuar con el análisis de otras secciones del Artículo 7 de la Ley Núm. 148, *antes mencionado..*

Así, dicho Artículo 7 establece además, que cuando el patrono sea una cooperativa organizada conforme a derecho, no se requerirá que el estado de situación y el estado de ganancias o pérdidas sean certificadas por un contador público autorizado ya que se aceptará el estado de ganancias o pérdidas **“que haya sido auditado por la Oficina del Inspector de Cooperativas con sus auditores internos”**.

Resulta claro pues, que el Secretario del Trabajo, **en el caso de las cooperativas puede aceptar en sustitución de la certificación del Contralor Público Autorizado un informe de estado de situación económica debidamente auditado** por los auditores del Inspector de Cooperativas. Lo que es igual, el legislador, ha considerado **igual o equivalente en materia de categoría y fuerza probatoria** o evidenciaría y en materia de autenticidad, certeza y confiabilidad a las certificaciones requeridas del Contador Público Autorizado, a las **auditorías de la Oficina del Inspector de Cooperativas.** (Ver párrafo 5 del Artículo 7).

Más adelante, el mismo Artículo 7, en su párrafo 7 establece que cuando el patrono cumple con los requisitos de ley y aduce que ha tenido pérdidas o no tiene ganancias suficientes para pagar el bono conforme a la Ley, el Departamento del Trabajo realizará una intervención. Esta intervención es para la comprobación de las cuentas **“si ha juicio del Secretario del Trabajo el estado de situación**

sometido por el patrono (certificado por un C.P.A.) no acredita de manera fehaciente la situación económica del negocio, industria, comercio o empresa...”

Vemos una vez más, el riguroso requerimiento de que la certificación del contador público autorizado sobre el estado de situación económica y de ganancias y pérdidas debe ser una certificación de certeza clara y manifiesta que “nadie pueda racionalmente dudar” de dicha certificación, al exigirse que dicha certificación del Contralor Público Autorizado acredite **“de manera fehaciente”** la situación económica de la empresa o negocio.

El concepto “fehaciente” tiene a su vez, un contenido jurídico preciso. “Fehaciente” quiere decir **“que hace fe en juicio”** (Diccionario de Términos Jurídicos, Ignacio Rivera – Op. Cit.) y que **“hace fe”** por ser “fidedigno” (Diccionario de la Lengua Española, Op. Cit.)

Como cuestión de hecho, la intervención del Secretario del Trabajo cuando la certificación del estado de situación económica patronal no acredite de manera “fehaciente” la situación económica, es a su vez una auditoría formal completa del negocio o empresa del patrono.

Como resultado de dicha intervención se requiere que **“el informe de auditoría”** rendido como resultado de dicha intervención, **“será entregado a los trabajadores o empleados del patrono”** y al Secretario de Hacienda².

² El Artículo 7 de la Ley 148, *según enmendada*, en su primer párrafo autoriza al Secretario del Trabajo a requerir del patrono o bajo juramento si así se requiere, “toda información a su alcance en relación al estado de situación, estado de ganancias o pérdidas, libros de contabilidad, listas de pagos, salarios, horas de labor, estado de cambios en la posición financiera y autorización correspondiente... etc”.

**-La Certificación del Contador Público Autorizado Conforme a la
Ley 148, según enmendada.-**

Vistas estas disposiciones claves del Artículo 7 de la Ley 148, *según enmendada*, sobre los estados de situación económica certificados por los contadores públicos autorizados, veamos ahora la afirmación hecha en la consulta que nos ocupa a los efectos de que **“existen tres tipos de Estados Financieros”** en el campo de la contabilidad a saber; **“el compilado, el revisado y el auditado”** y así determinar cuál o cuáles de estas certificaciones se ajustan a la Ley 148.

Para fines de orientación sobre algunos aspectos técnicos de la práctica de la contabilidad, nos comunicamos con la C.P.A. Edna I. Jiménez, Directora Ejecutiva del Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Puerto Rico, quien a su vez hizo una consulta al C.P.A. Rafael Rosario Cabrera, el 5 de febrero de 2004. El C.P.A. Rosario Cabrera se expresa de la forma siguiente:

*“A: Edna Jiménez, Directora Ejecutiva
De: Rafael Rosario-Cabrera, Asesor Técnico-Contabilidad y Auditoría
Fecha: 5 de febrero de 2004*

Se nos consulta sobre el significado de la palabra “certificado” refiriéndose a un estado de ingresos y gastos. Esto, dentro del contexto de la ley que confiere un bono navideño a empleados de la empresa privada. La ley dispone que para eximir al patrono de pagar el bono navideño es necesario que presente “un estado de situación y de ganancias y pérdidas... del período de doce meses... hasta el 30 de septiembre del año corriente debidamente certificado por un contador público autorizado, que evidencie dicha situación económica”.

Es meritorio aclarar que la palabra certificado no esta definida, técnicamente hablando. Se usa genéricamente para referirse a un estado financiero sobre el cual un CPA ha emitido algún tipo de informe. Es menester explicar que el estado financiero es una presentación de información financiera, incluyendo sus notas, el cual se prepara de

registros de contabilidad y cuyo propósito es presentar la situación financiera y resultados operacionales de una entidad a base de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Los representantes o dueños de esta entidad contratan los servicios de un CPA para que este emita un informe sobre estos estados financieros.

Como regla general el CPA puede emitir tres tipos de informes sobre un estado financiero. Esto son el informe de compilación, el de revisión y el de auditoría. El cliente determina el tipo de servicio para el cual quiere contratar al CPA.

El informe de compilación se emite en situaciones donde la participación del CPA se limita a presentar en forma de estados financieros información provista por la gerencia. El CPA no efectúa ningún tipo de procedimiento de verificación sobre la información financiera que se presenta por lo cual no emite opinión alguna sobre la exactitud de la misma. (Énfasis suplido)

El informe de revisión se emite en situaciones donde el CPA efectúa una serie limitada de procedimientos de naturaleza analítica. A base de estos procedimientos de revisión analítica el CPA expresa que no identificó áreas que requieran que los estados financieros sean modificados. Debido a que los procedimientos que se efectúan son limitados el grado de certeza que se expresa es limitado. Es mayor al grado de certeza expresado en el informe de compilación pero menor al grado de certeza que se expresa en el informe de auditoría.

El informe de auditoría se emite cuando el CPA ha llevado a cabo un examen de conformidad con los estándares de auditoría generalmente aceptados. La auditoría es un examen detallado el cual permite al CPA expresar el mayor grado de certeza sobre los estados financieros. En estos casos el CPA expresa una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.

El objetivo de la Ley al solicitar los estados certificados es evidenciar la situación económica del patrono que solicita sea excluido del pago del bono de navidad. Siendo este el objetivo entendemos que el Departamento del Trabajo debe interpretar que el término certificado debe considerarse igual a auditado, que es el informe donde el CPA se expresa con mayor certeza sobre los estados financieros.” (Énfasis suplido)

Como se desprende con claridad meridiana del escrito del C.P.A. Rafael Rosario Cabrera, así como del análisis del Artículo 7 de la Ley que hemos hecho, en el presente escrito, **la única** certificación de informe de estado de situación económica preparada por un Contador Público Autorizado que se “ajusta” a los requisitos de la Ley 148 de 30 de junio de 1969 – en el decir de la consulta – es **un informe de auditoría llevado a cabo por un Contador Público Autorizado**. El requerimiento de Ley de que se “evidencie” de forma “fehaciente” la situación económica de la empresa o negocio, así como la aceptación de la **auditoría** de la Oficina del Inspector de Cooperativas, solo lleva a una conclusión inescapable:

- CONCLUSION -

Todo patrono que reclame que se le exima del pago de la totalidad y/o de parte del Bono de Navidad a sus empleados, deberá presentar no más tarde del 30 de noviembre de cada año un estado de situación y de ganancias y pérdidas por el período comprendido entre el primero (1ro.) de octubre del año anterior al bono hasta el treinta (30) de septiembre del año corriente consistente en un informe certificado por un Contador Público Autorizado **que sea producto de una auditoría practicada por un Contador Público Autorizado**. Los informes o certificaciones llamados o conocidos como informes compilados o informes de revisión de estado de situación, **no cumplen con los requerimientos de certeza y confiabilidad que exige el Artículo 7 de la Ley, cuando estos pretendan representar el estado de situación financiera de ganancias y pérdidas de un negocio o empresa.**

No puede pasar desapercibido, sin embargo, la preocupación que manifiesta el C.P.A. Rafael Rosario Cabrera al final de su escrito cuando expresa lo siguiente:

“No obstante lo anterior, consideramos que requerir un estado financiero para el período de doce meses terminado el 30 de septiembre puede ser oneroso ya que el cierre de año para la mayoría de las empresas no es dicha fecha. Recomendamos que para fines de cumplimiento con este requisito se utilicen los estados financieros auditados del año fiscal más próximo al 30 de septiembre. De considerarlo necesario, el Departamento puede solicitarle al contribuyente que, a través de un CPA, se contrate el efectuar una serie de procedimientos específicos que le permita constatar al Departamento que la empresa en efecto tuvo pérdidas para el lapso de tiempo entre la fecha de los estados auditados más recientes y el 30 de septiembre. El Departamento del Trabajo prepararía un plan de trabajo estableciendo los procedimientos que CPA debe ejecutar.”

Damos seria consideración a las recomendaciones del C.P.A. Rosario Cabrera. Dicha preocupación que se manifiesta no es nueva. El expediente legislativo que contiene el historial del **P. de la C. 364, que se convirtió en la Ley 148 de 30 de junio de 1969 – Ley del Bono de Navidad** – refleja la misma preocupación.

En el **Informe Conjunto** rendido el **12 de mayo de 1969** por las Comisiones de Gobierno, de Trabajo, de Planificación y de Comercio e Industria que consideraron la propuesta legislativa P. de la C. 364, a la página 3, último párrafo y página 4 primer párrafo se levanta la misma preocupación a saber:

“La medida dispone para que el pago de este bono se efectúe entre el primero y el quince de diciembre, excepto cuando por razones

excepcionales no pueda hacerse, en cuyo caso el patrono y sus trabajadores o empleados deberán convenir de mutuo acuerdo una fecha más adecuada. Es la intención legislativa que el pago del bono se efectúe, siempre que sea posible, en el período navideño. Es en esa fecha cuando más lo necesita el trabajador para disfrutar con su familia de esos días con mayor entusiasmo.

Hay patronos, sin embargo, que pasan inventario de sus negocios o cierran sus operaciones en otras fechas, y a los cuales les sería difícil determinar en diciembre qué suma constituye el 15% de sus ganancias netas del año. A estos patronos hay que darles una oportunidad de resolver el problema. No obstante, sería recomendable que para Navidad, estos patronos anticiparan a sus trabajadores o empleados alguna cantidad que se acercara a la suma que razonablemente puede proveerse (sic) alcanzará el bono.”

En consideración a la preocupación legislativa sobre aquellos patronos que se les hace difícil – o imposible – tener una auditoría completa para certificar el estado de situación al 30 de septiembre del año del bono, fue que se dispuso en el Artículo 2 de la Ley 148, *según enmendada*, que el patrono y sus empleados **puedan convenir mediante acuerdo al efecto, otra fecha para el pago del bono que no sea necesariamente en el mes de diciembre.**

Para evitar que los patronos se eximan de pagar el bono durante el período de Navidad y acuerden otra fecha, debe establecerse con claridad los procedimientos mediante Reglamento según se autoriza en el Artículo 7 de la Ley que viabilice siempre el pago durante la Navidad.

Recomendamos que a la mayor brevedad, se proceda a enmendar el Reglamento sobre el procedimiento del pago del Bono de Navidad y la

implantación de la Ley 148, *según enmendada*, y se adopte un mecanismo mediante el cual, siguiendo las sugerencias del C.P.A. Rosario Cabrera, se pueda proveer la flexibilidad necesaria compatible con la certeza requerida por la Ley 148, *según enmendada*, a los fines de que los patronos puedan cumplir con los requisitos de Ley para proveer los informes económicos auditados, sin que resulte oneroso para los patronos que no hacen cierre del ciclo económico anual al 30 de septiembre de cada año.

Esperamos que esta información le resulte útil.

Cordialmente,



Lcdo. Hiram A. Meléndez Rivera
Procurador del Trabajo