



## ¿GANANCIA DE CAPITAL O INGRESO ORDINARIO? ..... ESA ES LA PREGUNTA

La Corporación Apartamentos Exclusivos de Puerto Rico, que se dedica a la compra y construcción de edificios para alquiler comercial y residencial en Puerto Rico, lleva sus libros a base de un año natural.

En el 2006, la Corporación tenía tres edificios en su negocio de alquiler. En julio de ese año, ésta compró una parcela de terreno (el "Lote") con el propósito de construir otro edificio y dedicarlo al alquiler bajo el nombre de "Las Nubes". Sin embargo, debido a la situación del mercado de bienes raíces y al resultado de un estudio de viabilidad, la Corporación decidió no construirlo hasta que mejorara la situación de la industria. En octubre del 2007, a la Corporación se le presentó la oportunidad de vender el Lote y lo vendió. En esa venta ésta generó una ganancia, la cual reportó y tributó en su planilla de contribución sobre ingresos de ese año como una ganancia de capital (la "Ganancia"). Ese fue el único activo que vendió o permutó la Corporación en el 2007.

En diciembre del 2008, el Sr. Damián Administrador, quien es el gerente de la Corporación, recibió una Notificación Preliminar de Deficiencia correspondiente al año contributivo 2007 de la Corporación (la "Notificación"), en la cual el Secretario de Hacienda (el "Secretario") le indica que la Ganancia tributa como ingreso ordinario y no como una ganancia de capital. En vista de eso, el Sr. Administrador llamó al Contador Público Autorizado (el "CPA") que preparó la planilla objeto de la notificación y le solicitó una reunión para discutir el asunto.

En este artículo se discuten los criterios que se deben tomar en consideración para determinar si una ganancia realizada por un contribuyente en la venta de un activo del negocio tributa como una ganancia de capital o como ingreso ordinario.

### I. La Ganancia de Capital

Durante la reunión, el CPA le indicó al Sr. Administrador que lo primero que se debe hacer en cuanto a la Notificación es solicitarle al Secretario una reconsideración y vista para que la Corporación presente los argumentos que justifican el tratamiento contributivo que se le aplicó a la Ganancia.

Añadió el CPA que para que la Ganancia tribute como ganancia de capital, el Lote (que fue la propiedad objeto de la venta) tiene que ser considerado un "activo de capital" en manos de la Corporación al momento en que se realizó la venta. De lo contrario, la misma debe tributar como ingreso ordinario. De manera que lo primero que se tiene que justificar es que el Lote era un activo de capital para la Corporación cuando ésta lo vendió.

### II. El Activo de Capital

Continuó explicando el CPA que, como regla general, un activo de capital es cualquier propiedad que posea un contribuyente, independientemente que esa propiedad esté relacionada o no con la industria o negocio de ese contribuyente<sup>1</sup>. Aclara el CPA que existen unos activos que no se consideran activos de capital, entre los que se encuentran: (1) la propiedad que se incluye en el **inventario** del contribuyente<sup>2</sup>, (2) la propiedad poseída por el contribuyente **primordialmente para la venta** en el **curso ordinario** de su negocio<sup>3</sup> y (3) la propiedad inmueble utilizada por el contribuyente en su industria o negocio<sup>4</sup>. Los otros activos que no constituyen un activo de capital<sup>5</sup> no formaron parte de la transacción bajo análisis, por lo cual el CPA no los discutió.

En cuanto a la exclusión de la propiedad inmueble utilizada por el contribuyente en su industria o negocio, el CPA concluyó que la misma no aplica en el caso de la Corporación, porque ésta no utilizaba el Lote en sus actividades de alquiler ni en ningún otro tipo de negocio. Por lo tanto, expresó el CPA que lo que resta por analizar es si el Lote era parte del inventario de la Corporación o si ésta lo poseía primordialmente para la venta en el curso ordinario de su negocio. En vista de ello, el CPA procedió a discutir esos criterios.

#### A. El Lote: Inventario o Inversión

Explicó el CPA que para determinar como tributa la Ganancia se tiene que establecer si la Corporación era o no una **"negociante en bienes raíces"** ("dealer") o si ésta poseía el Lote en su carácter de **"inversionista"**. Si el Lote era parte del inventario de la Corporación o si estaba primordialmente para la venta en el curso ordinario del negocio de la Corporación, el mismo no se considera un activo de capital (según le mencionó anteriormente) y, por lo tanto, la Ganancia será tratada como un ingreso ordinario. En el otro caso, el Lote se considera un activo de capital y la Ganancia tributa como una ganancia de capital<sup>6</sup>.

Para analizar si la Corporación poseyó el Lote "primordialmente para la venta...en el curso ordinario de su negocio", hay que examinar los hechos particulares de la situación bajo análisis<sup>7</sup> y cómo esos hechos se enmarcan dentro los criterios que se han establecido jurisprudencialmente para esos fines, los cuales el CPA pasó a discutir.

#### B. Los criterios

Entre los criterios que se utilizan para dicho propósito están los siguientes:

- (1) el propósito para el cual se adquirió la propiedad;
- (2) el propósito por el que se poseyó;

- (3) las mejoras realizadas por el contribuyente y el alcance de éstas;
- (4) la frecuencia, el número y la continuidad de las ventas;
- (5) la naturaleza y extensión del negocio del contribuyente;
- (6) la publicidad, si alguna, llevada a cabo para promover las ventas<sup>8</sup>.

Aclaró el CPA que esos criterios son unas guías para determinar si un contribuyente es un negociante o un inversionista, y que ninguno de ellos tiene mayor importancia que otro<sup>9</sup>.

### III. La Aplicación de los Criterios

Habiendo establecido lo parámetros objeto de análisis, el CPA procedió a aplicar cada uno de ellos a la venta del Lote.

#### A. Propósito para el cual se adquirió y poseyó el Lote

Según indicara el Sr. Administrador, la Corporación adquirió el Lote con el propósito de construir un edificio para dedicarlo a su negocio de arrendamiento. En vista de ello, expresó el CPA que la intención de la Corporación al momento de comprar el Lote, por sí solo, no es un factor determinante pero se ha establecido que ayuda, en gran medida, a determinar si el Lote se poseyó con el fin primordial de venderlo o para otros fines<sup>10</sup>. Por otro lado, el hecho de que el Lote no se haya adquirido originalmente con el propósito de venderlo, no impide que la Corporación haya llevado actividades relacionadas con su venta que la conviertan en un negocio<sup>11</sup>.

En cuanto a este criterio, el CPA concluyó que la Corporación no llevó a cabo acción alguna que pudiera llevar a la conclusión de que ésta cambió el propósito para el cual adquirió y poseyó el Lote, a saber, para construir allí un edificio y no para venderlo.

#### B. Mejoras realizadas al Lote

Según el Sr. Administrador, la Corporación no realizó mejora alguna al Lote como segregarlo o construir facilidades de infraestructura que pudieran evidenciar una intención de dedicarse al negocio de venta de terrenos.

#### C. Naturaleza y extensión del negocio de la Corporación

Enfatizó el CPA que para que un activo (en este caso el Lote) se excluya de la definición de activo de capital, además de demostrar que se posee primordialmente para la venta, es necesario establecer que esa venta se lleva a cabo **"en el curso ordinario del negocio"** de la Corporación. Para ello es necesario examinar cual es el negocio de la Corporación y como se enmarca la venta del Lote dentro de ese negocio.

Para determinar de si un contribuyente se dedica al negocio de bienes raíces (para fines de la tributación de la Ganancia) los tribunales han considerado, de los criterios indicados anteriormente, a aquellos relacionados con:

- (1) el alcance de las actividades de ventas llevadas a cabo por el contribuyente,
- (2) la frecuencia y continuidad en las transacciones de ventas, y
- (3) el tiempo dedicado a dichas actividades de venta<sup>12</sup>.

En cuanto al **alcance de las actividades** de ventas llevadas a cabo por el contribuyente, es importante la manera en la cual el contribuyente dispone de la propiedad. Para esos fines se toman en

consideración las acciones que tengan el objetivo de atraer compradores, tales como las mejoras hechas a la propiedad, la circulación de listas de precios, el ubicar y mantener rótulos que indiquen que la propiedad está en venta, las gestiones para buscar posibles compradores, la publicidad que se lleve a cabo a través de anuncios en los periódicos, el establecer una oficina de ventas. En la medida en que el contribuyente lleve a cabo un número mayor de actividades de esta naturaleza, mayor es la probabilidad de que se clasifique el contribuyente como un negociante en bienes raíces y no como un inversionista<sup>13</sup>.

A base de lo anterior, expresó el CPA que debido a que la Corporación no llevó a cabo actividad alguna de esa naturaleza, no se debe considerar como un negociante en bienes raíces en cuanto a la venta del Lote.

Por otro lado, el que la Corporación haya vendido el Lote aceptando una oferta de compra razonable, no la convierte en un negociante en bienes raíces<sup>14</sup>. A esos fines se ha indicado que un contribuyente puede mantener una actitud favorable hacia la venta de sus activos y, de hecho, puede vender y liquidar sus propios activos. En ese caso y cuando no existe otro indicio de actividad en bienes raíces por parte del contribuyente, la venta de sus activos no convierte al contribuyente en uno dedicado al negocio de bienes raíces; ello es así independientemente de que el contribuyente venda pocos o muchos de sus activos<sup>15</sup>.

De manera que la venta aislada del Lote por la Corporación, llevada a cabo porque se le presentó una oferta razonable y sin que ésta hiciera gestión alguna para venderlo, no la convierte en una negociante en bienes raíces. Por lo tanto, la venta del Lote no se llevó a cabo **en el curso ordinario de su negocio** y el Lote no está excluido de la definición de activo de capital.

### IV. Conclusión

En vista de lo anterior, el CPA le informó al Sr. Administrador que él entiende que el Lote se debe considerar como un activo de capital en manos de la Corporación al momento de su venta y que, por lo tanto, la manera en que se reportó la Ganancia en la planilla, esto es, como una ganancia de capital, es la correcta. Le Indicó, además, el CPA que él procederá a solicitar la reconsideración y vista correspondiente y a redactar los fundamentos para la misma, en los términos que se acababan de discutir.

El Sr. Administrador se despidió del CPA y le expresó su agradecimiento porque "le había quitado un peso de encima".

1 Véase la sección 1121(a)(1) del Código de Rentas Internas de Puerto Rico (el "Código").

2 Véase la sección 1121(a)(1)(A) del Código.

3 *Idem*.

4 Véase la sección 1121(a)(1)(B) del Código.

5 Véanse las secciones 1121(a)(1)(C) y (D) del Código.

6 *Valldejuli v Secretario*, 89 D. P. R. 17 (1963)

7 *Idem*.

8 *Idem*; véase también, U.S. v Winthrop, 417 F. 2d. 905, (5Cir, 1969)

9 *Valldejuli v Secretario*, supra.

10 *Idem*.

11 *Idem*.

12 *Idem*.

13 *Idem*.

14 *Austin v. United States*, 116 F. Supp. 283, 286 (1953), citado en *Valldejuli*, supra.

15 *Idem*.