



# Apuntes Contributivos

por Lcdo. Rafael A. Carazo

## EL TRATAMIENTO CONTRIBUTIVO DE LOS SOCIOS BAJO EL NUEVO CÓDIGO DE RENTAS INTERNAS DE PUERTO RICO

Los señores Ángel Desarrollador y Carlos Ingeniero (los "Socios") se habían reunido con el Contador Público Autorizado (el "CPA") que siempre le ha manejado los asuntos de contabilidad y de contribuciones de sus proyectos de desarrollo de viviendas, para considerar las alternativas que existen en cuanto a la estructura de negocios que deben utilizar para el proyecto de desarrollo que están contemplando llevar a cabo<sup>1</sup>. Luego de la reunión, ellos acordaron reunirse nuevamente con el CPA para analizar las consecuencias contributivas que ellos tendrían bajo el Nuevo Código, si decidieran realizar su proyecto utilizando la estructura de una sociedad. Para esos fines, se concertó la reunión con el CPA.

En este artículo discuto, en términos generales, el tratamiento contributivo bajo el Nuevo Código para los socios de una sociedad regular<sup>2</sup>.

### I. Organización de la Sociedad

#### A. Aportación de Propiedad a la Sociedad

El CPA le explica a los Socios que, al igual que anteriormente, como regla general, ellos no van a tener que reconocer ganancia o pérdida alguna cuando le transfieran propiedad o dinero a la sociedad cuando organicen la misma y ellos reciban sus respectivas participaciones de interés<sup>3</sup>. Añadió que existen unas reglas especiales que aplican cuando se transfiere propiedad que ha sido depreciada flexiblemente<sup>4</sup> y propiedad sujeta a un gravamen<sup>5</sup>, pero que no las va a discutir porque él no anticipa que ese sea el tipo de propiedad que ellos vayan a aportar a una sociedad.

#### B. Base del Interés del Socio en la Sociedad

##### 1. Cuando aporta propiedad o dinero

Continúa explicándoles el CPA que el interés que cada uno de ellos reciba en una sociedad, a cambio de lo que ellos le aporten (en propiedad o dinero), tendrá una base igual a: (a) la cantidad de dinero aportado, más (b) la base ajustada de la propiedad en manos de la persona que la aportó, a la fecha de la transferencia, más (c) la ganancia **reconocida** (si alguna) por quien la aportó<sup>6</sup>.

##### 2. Ajustes a la base

Esa base, sin embargo, será ajustada por transacciones o eventos que puedan ocurrir luego de la transferencia inicial. La misma se aumentará por, entre otras partidas: (a) la participación distribuíble del socio en el ingreso tributable de la sociedad para el año contributivo<sup>7</sup>, y (b) el ingreso exento bajo el Nuevo Código o cualquier otra ley derivado por la sociedad de sus operaciones<sup>8</sup>.

Por otro lado, la base se reducirá (pero no a menos de cero) por, entre otras partidas: (c) distribuciones de la sociedad<sup>9</sup> en una cantidad igual a la suma de dinero distribuida (si alguna)<sup>10</sup>, (d) el monto de la base atribuible al socio de cualquier otra propiedad distribuida<sup>11</sup>, determinada según lo establece el Nuevo Código<sup>12</sup>, y (e) la suma de su participación distribuíble en (1) las pérdidas de la sociedad<sup>13</sup>, (2) ciertos créditos y retenciones en el origen<sup>14</sup> y (3) cualquier gasto de la sociedad que no sea admisible como deducción al determinar el ingreso neto de la sociedad y que no sea capitalizable<sup>15</sup>.

#### C. Base de la Propiedad Recibida por la Sociedad

Indica, además, el CPA que la base de cualquier propiedad recibida por una sociedad, como una aportación de un socio a la misma, va a ser igual a: (1) la base ajustada que esa propiedad tenía en manos del socio, a la fecha en que se aportó más, (2) la ganancia reconocida (si alguna) por ese socio en la transferencia<sup>16</sup>.

### II. Tributación de los Socios

Una vez explicadas las consecuencias de las transferencias a una sociedad cuando se organiza la misma y la determinación de la base del interés del socio en la sociedad, el CPA procede a explicarle a los Socios la manera en que ellos tributarían si llevan a cabo el proyecto utilizando una sociedad.

Lo primero que les indica el CPA es que cada uno de ellos se va a considerar que está haciendo negocios en Puerto Rico<sup>17</sup>. Les expresó, además, que cada uno de ellos tendrá que reportar en su planilla de

contribución sobre ingresos (correspondiente a cualquier año contributivo en que termine un año contributivo de la sociedad) su participación distributable en varias partidas<sup>18</sup>, incluyendo:

- (a) las ganancias y pérdidas generadas por la sociedad en la venta o permuta de activos de capital<sup>19</sup>;
- (b) el ingreso o la pérdida neta de la actividad de negocio llevada a cabo por la sociedad<sup>20</sup>; y
- (c) los dividendos sujetos a la tasa contributiva especial<sup>21</sup> y la contribución retenida sobre esos dividendos<sup>22</sup>.

En cuanto a las pérdidas de una sociedad, el CPA explicó que la participación distributable de un socio en las mismas se admitirá como una deducción al socio solo hasta el monto de la base ajustada de su interés en la sociedad, determinado al final del año contributivo de la sociedad en el cual surgió la pérdida<sup>23</sup>.

### III. Determinación de la Participación Distributable del Socio

En vista de que el CPA mencionó que los Socios tienen que reportar su participación distributable en varias partidas, el Sr. Desarrollador le preguntó cuál sería la participación distributable de cada uno de ellos. A esa pregunta el CPA contestó que su participación distributable en el ingreso, la ganancia, la pérdida o las deducciones o créditos de la sociedad (las "Partidas") se determina según lo disponga el Acuerdo de Sociedad<sup>24</sup>. Añadió que, sin embargo, si el Acuerdo de Sociedad no tiene disposiciones específicas en cuanto a la participación distributable de las Partidas, entonces dicha participación se determinará a base del interés de cada socio en la sociedad<sup>25</sup>. Indicó, además, que ese mismo criterio se utilizará cuando la asignación de la participación distributable establecida en el Acuerdo de Sociedad no tenga un "efecto económico relevante"<sup>26</sup>.

Siguió explicando el CPA que, mediante reglamentos, se deberán establecer las reglas aplicables para: (a) determinar la participación del socio en alguna de las Partidas, si aporta propiedad a la sociedad,<sup>27</sup> (b) establecer las consecuencias para el socio si cualquier propiedad aportada a la sociedad es distribuida por la sociedad a una persona que no sea el socio que la aportó, dentro de los 7 años de su aportación<sup>28</sup>, y (c) el caso en que se aporta propiedad que tiene una pérdida implícita<sup>29</sup>. En cuanto a la primera situación, expresó el CPA que el Nuevo Código dispone que el Reglamento debe proveer que cualquier ingreso, ganancia, pérdida o deducción que esté relacionada con propiedad aportada por un socio a la sociedad se atribuirá entre los socios tomando en consideración las variaciones entre la base de la propiedad para la sociedad y su justo valor en el mercado a la fecha de la aportación<sup>30</sup>. El CPA les dijo, además, que no discutiría ninguna de las otras dos situaciones hasta que surgiera la situación.

### IV. Utilización de la pérdidas de una Sociedad

El CPA le aclaró a los Socios que las reglas aplicables al uso de las pérdidas de una sociedad son distintas a las que existían para una sociedad especial y de las cuales ellos se beneficiaron. Bajo las nuevas reglas, la participación distributable de un socio en la pérdida de una sociedad (incurrida durante un año contributivo que termina dentro del año contributivo de un socio) será admitida como una deducción a dicho socio, en el orden que establece el Nuevo Código y sujeto a la limitación mencionada anteriormente<sup>31</sup>.

#### A. Determinación del Monto de la Pérdida Admisible como Deducción

Explicó el CPA que la cantidad de la pérdida de una sociedad que es admisible como una deducción y la cual representa la participación distributable del socio en la pérdida neta de una o más sociedades, se determina de la siguiente manera<sup>32</sup>:

- (1) primero se determina la participación distributable del socio en la pérdida de la sociedad que la incurrió, luego
- (2) se suman las pérdidas en cada una de las sociedades y sociedades especiales en las que el socio tiene interés,
- (3) por otro lado, se suman las participaciones distributibles del socio en el ingreso neto de otras sociedades o sociedades especiales cuyo año contributivo termina dentro del año contributivo del socio, y
- (4) el total de las pérdidas netas (determinado según se indica en el número (2), anterior) es la cantidad que el socio podrá reclamar como una deducción contra el ingreso de otras sociedades o sociedades especiales (determinado según se indica en el número (3), anterior).

Concluye el CPA indicando que cualquier exceso de pérdida neta podrá ser reclamado como una deducción contra el ingreso neto de la sociedad en el año contributivo siguiente<sup>33</sup>, sujeto a las limitaciones y procedimiento descrito anteriormente.

### V. Tratamiento de las Distribuciones de la Sociedad

#### A. Tributación de las Distribuciones

Luego de esa explicación, el Sr. Ingeniero le pregunta al CPA cual es el tratamiento contributivo de las distribuciones que le pueda hacer la sociedad a cualesquiera de ellos. El CPA les dice que ello va a depender del tipo de distribución que se realiza de la propiedad que se distribuye.

Si la distribución no es en liquidación y consiste de dinero, el socio que la recibe no reconoce ganancia en la medida en que el monto recibido no exceda su base ajustada en el interés que tiene en la sociedad<sup>34</sup>. Si la excede, entonces reconocerá ganancia por el exceso. Por otro lado,

si en ese tipo de distribución lo que se distribuye es propiedad, el socio que la recibe no reconocerá ganancia alguna.

Si la distribución es en liquidación, el socio reconocerá ganancia, si recibe dinero y todo o parte del dinero recibido excede su base ajustada en el interés que tiene en la sociedad<sup>35</sup>. Por el contrario, él no reconocerá pérdida alguna en ese tipo de distribución, a menos que como parte de la liquidación reciba dinero, créditos no realizados o inventario y su base ajustada en el interés en la sociedad exceda la cantidad del dinero más su base en los créditos no realizados o el inventario<sup>36</sup>.

Añade el CPA que cualquier ganancia o pérdida reconocida por una de dichas razones, será considerada como una ganancia o pérdida capital<sup>37</sup>.

## B. Aspectos Relacionados con Base

### 1. Base del interés del socio en la sociedad

El CPA les recuerda que la base ajustada que cualesquiera que ellos tenga en la sociedad pudiera verse afectada por las distribuciones que la sociedad haga que no sean en liquidación<sup>38</sup>.

### 2. Base de la propiedad recibida

Expresa, además, el CPA que, en términos generales, la base de cualquier propiedad recibida en una distribución, que no sea en liquidación, va a ser igual a la base ajustada de la propiedad en manos de la sociedad inmediatamente antes de la distribución<sup>39</sup>. Esa base no podrá exceder la base ajustada del interés del socio en la sociedad menos cualquier dinero recibido en la misma transacción<sup>40</sup>.

En caso de propiedad, que no sea dinero, recibida en una liquidación, la base de la misma será una cantidad igual a la base ajustada del interés del socio en la sociedad, menos cualquier dinero distribuido en la misma transacción<sup>41</sup>.

El Nuevo Código establece unas reglas para asignar la base, determinada como se indicó, a ciertos activos, las cuales el CPA no va a discutir por no ser pertinentes en este momento.

Habiendo escuchado toda esa información, los Socios se fueron satisfechos con el resultado de la reunión y acordaron con el CPA comunicarse luego con él para indicarle si decidieron realizar el proyecto a través de una sociedad.

1. En la edición de El CPA de mayo 2011, se discutió el tratamiento contributivo de las sociedades bajo Ley Número 1 del 31 de enero de 2011 (el Código de Rentas Internas para un Nuevo Puerto Rico (el "Nuevo Código")).

2. Bajo el Nuevo Código no se puede hacer una elección para tributar como una sociedad especial.

3. Véase la sección 1072.01(a) del Nuevo Código.

4. Véase la sección 1072.01(b) del Nuevo Código.

5. Véase la sección 1072.01(c) del Nuevo Código.

6. Véase la sección 1072.02 del Nuevo Código.

7. Véase la sección 1071.05(a)(1)(A) del Nuevo Código.

8. Véase la sección 1071.05(a)(1)(B) del Nuevo Código.

9. Véase la sección 1071.05(a)(2) del Nuevo Código.

10. Véase la sección 1073.03(1) del Nuevo Código.

11. Véase la sección 1073.03(2) del Nuevo Código.

12. Véase la sección 1073.02 del Nuevo Código para las reglas de cómo se determina la base de una propiedad distribuida que no es dinero.

13. Véase la sección 1071.05(a)(2)(A) del Nuevo Código.

14. Véanse las secciones 1071.05(a)(2)(B) y (C) del Nuevo Código.

15. Véanse las secciones 1071.05(a)(2)(D) del Nuevo Código.

16. Véase la sección 1072.03 del Nuevo Código.

17. Véase la sección 1071.01 del Nuevo Código.

18. Véanse las secciones 1071.02(a) del Nuevo Código.

19. Véanse las secciones 1071.02(a)(1) y (2) del Nuevo Código.

20. Véase la sección 1071.02(a)(10) del Nuevo Código.

21. Véase la sección 1023.06 del Nuevo Código.

22. Véanse las secciones 1071.02(a)(6) y (7) del Nuevo Código.

23. Véase la sección 1071.04(d) del Nuevo Código.

24. Véase la sección 1071.04(a) del Nuevo Código.

25. Véase la sección 1071.04(b)(1) del Nuevo Código.

26. Véase la sección 1071.04(b)(2) del Nuevo Código.

27. Véase la sección 1071.04(c)(1) (A) del Nuevo Código.

28. Véase la sección 1071.04(c)(1) (B) del Nuevo Código.

29. Véase la sección 1071.04(c)(1) (C) del Nuevo Código.

30. Véase la Nota 27.

31. Véase la sección 1033.02(e) del Nuevo Código y el último párrafo de la Sección II de este artículo.

32. Véase la sección 1033.02(e)(1) del Nuevo Código.

33. Véase la sección 1033.02(e) (3) (A) del Nuevo Código.

34. Véase la sección 1073.01(a)(1) del Nuevo Código.

35. Ídem.

36. Véase la sección 1073.01(a)(2) del Nuevo Código.

37. Véase la sección 1073.01(a) del Nuevo Código.

38. Véase la Sección I. B. 2. de este artículo.

39. Véase la sección 1073.02(a) del Nuevo Código.

40. Ídem.

41. Véase la sección 1073.02(b) del Nuevo Código.