

Apuntes Contributivos

Por: Lcdo. Rafael A. Carazo, Asesor Contributivo



Los tipos de corporaciones y su tratamiento contributivo

El doctor Fulano de Tal le comenta a su vecino que él y dos compañeros están contemplando abrir una oficina para la práctica de la medicina en un local que él posee y que desean hacerlo utilizando una corporación. A sugerencia del vecino, Don Fulano y sus dos amigos visitan a un Contador Público Autorizado de Puerto Rico (el "CPA"), y le informan que necesitan asesoramiento en cuanto a las distintas maneras de operar en forma corporativa y los beneficios contributivos de cada una de esas formas.

Don Fulano le menciona al CPA que él y sus compañeros quisieran organizar una corporación de individuos porque le han informado que ese tipo de corporación tiene unos beneficios contributivos. El CPA les indica a sus clientes que ellos pueden organizar distintos tipos de corporaciones, pero que no pueden organizar una corporación de individuos. El CPA añade que ellos sí podrían elegir ese tratamiento contributivo o quizás otros que él les va a explicar.

En éste artículo analizaremos las distintas corporaciones que se pueden organizar en Puerto Rico y la(s) manera(s) en que puede(n) tributar cada una de ellas.

La selección del tipo de corporación que se va a organizar

La ley que en Puerto Rico autoriza y regula la creación y organización de corporaciones domésticas y extranjeras

es la Ley Número 144 del 10 de agosto del 1995, conocida como la Ley General de Corporaciones de 1995, 14 L.P.R.A. art. 1.01 y siguientes (en adelante la "Ley de Corporaciones"). De acuerdo con esa Ley, en Puerto Rico se puede organizar: (1) una corporación regular, (2) una corporación íntima, (3) una corporación especial propiedad de trabajadores, (4) una corporación profesional, y (5) una corporación sin fines de lucro.

La Corporación Regular

Para propósitos de este artículo, cuando hagamos mención a una "corporación regular" nos estaremos refiriendo a una corporación que no es una de las descritas en los incisos (2) al (5) del párrafo anterior.

Una corporación regular se puede organizar para llevar a cabo cualesquiera actos o negocios lícitos permitidos por la Ley de Corporaciones. Este tipo de corporación no tiene limitaciones en cuanto al número de accionistas que pueda tener, quienes pueden ser sus accionistas, ni la clase(s) de acciones que puede emitir.

La Corporación Íntima

Los artículos 14.01 al 14.19 de la Ley de Corporaciones regulan la organización y funcionamiento de la corporación íntima. A tenor con esos Artículos, una corporación íntima deberá tener 35 accionistas o menos; para estos propósitos, las acciones que posean personas casadas se enten-

derán poseídas por un solo accionista. Este tipo de corporación deberá cumplir además, con otros requisitos establecidos en los artículos antes citados. Sin embargo, si el certificado de incorporación así lo dispone, la corporación íntima podrá ser administrada por sus accionistas en lugar de por una junta de directores y, entre otras consecuencias, se considerarán a los accionistas como los directores de esa corporación.

Según el Artículo 14.13 de la Ley de Corporaciones, el que una corporación íntima no observe las formalidades o requisitos corporativos usuales en cuanto a sus facultades corporativas o la gestión de sus negocios, no trae como consecuencia que sus accionistas tengan responsabilidad personal por las obligaciones de la corporación.

La Corporación Especial Propiedad de los Trabajadores

La Ley de Corporaciones regula la organización y operación de la corporación especial propiedad de los trabajadores (la "Corporación de Trabajadores") en sus Artículos 16.01 al 16.11. Una Corporación de Trabajadores sólo puede ser constituida por un grupo de individuos que tengan el propósito de llevar a cabo una "nueva actividad económica", según se define ese término en la Ley de Corporaciones.

Una Corporación de Trabajadores tiene que tener por lo menos tres "miembros ordinarios" que no sean parientes entre sí dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo por afinidad.

Los miembros ordinarios tienen que ser individuos que estén empleados a tiempo completo dentro de una relación laboral por un tiempo indefinido y que presten servicios en forma directa. Además de esos miembros, en una Corporación de Trabajadores pueden admitirse "miembros extraordinarios" y "miembros corporativos".

En términos generales y entre otros requisitos, para que exista una "nueva actividad económica": (1) la Corporación de Trabajadores tiene que llevar a cabo una actividad económica de cualquier naturaleza, y (2) los miembros ordinarios de la Corporación de Trabajadores no pueden poseer, en conjunto, más del 20% de las acciones emitidas de una corporación con fines de lucro o sociedad que existía antes de la organización de la Corporación de Trabajadores y que lleva a cabo una actividad similar a la que lleva a cabo la Corporación de Trabajadores.

La Corporación Profesional

La corporación profesional está regulada por los Artículos 18.01 al 18.16 de la Ley de Corporaciones. Este tipo de corporación se organiza con el propósito único y exclusivo de prestar un servicio profesional y los servicios auxiliares o complementarios a éste. Los accionistas de una corporación profesional tienen que ser únicamente individuos debidamente licenciados en el Estado Libre Asociado, para prestar el mismo servicio profesional que la corporación. Por disposición expresa del Artículo 18.03 de la Ley de Corporaciones, una corporación profesional no puede ser una corporación íntima.

El beneficio de organizarse como una corporación profesional es que limita la responsabilidad personal de sus oficiales, empleados o agentes por actos negligentes a aquellos cometidos por la persona o cualquier persona bajo su supervisión y control directo. De manera que un accionista de una corporación profesional no responderá con sus bienes personales por actos negligentes cometidos por otros accionistas de esa corporación en la prestación de servicios a nombre de la corporación (distinto al caso cuando los servicios profesionales se prestan por una sociedad profesional), en la medida en que ese accionista no participe, supervise o tenga control directo en el trabajo que se realizó de forma negligente.

La Corporación sin Fines de Lucro

Una corporación puede ser organizada para llevar a cabo una actividad sin fines de lucro. En esos casos, ese hecho deberá ser expresado en su certificado de incorporación.

Resumen

De manera, que en Puerto Rico se pueden organizar distintas clases de corporaciones, varias de ellas con limitaciones en cuanto a las personas que pueden ser accionistas y/o a las actividades a las cuales se pueden dedicar. Por lo tanto, cuando un cliente le consulta al CPA en cuanto a que tipo de corporación debe organizar, el CPA tiene, primeramente, que asegurarse de las actividades a las cuales se va a dedicar esa corporación para poder seleccionar el tipo de corporación adecuada para las mismas. Para estos propósitos, el CPA debe trabajar conjuntamente con el asesor legal del cliente de manera que éste pueda orientarlo en cuanto a las disposiciones de la Ley de Corporaciones o de otras leyes que pudieran ser aplicables en el caso particular y el efecto que éstas pudieran tener en las operaciones que se pretenden llevar a cabo. Esa coordinación también es conveniente porque el asesor legal puede ayudar al CPA en la creación u organización del tipo de corporación que ha sido seleccionado.

En el caso de Don Fulano y sus colegas, la única corporación que puede ser organizada para los propósitos deseados es la corporación profesional.

Una vez seleccionado el tipo de corporación que se va a organizar, el CPA debe analizar la manera en que esa corporación va a tributar en Puerto Rico (y en cualesquiera otra jurisdicción donde se anticipa que va a llevar a cabo operaciones o de donde va a recibir ingresos) y si existen alternativas para reducir el costo contributivo de las operaciones.

La tributación de las corporaciones y sus accionistas

Conceptos Generales

El Código de Rentas Internas de Puerto Rico (el "Código") le impone una

contribución sobre ingresos, entre otros contribuyentes, a las corporaciones organizadas en Puerto Rico y a las organizadas fuera de Puerto Rico, que están autorizadas por el Departamento de Estado de Puerto Rico para hacer negocios en la Isla. En términos generales, las corporaciones están sujetas al pago: (1) de una contribución sobre ingresos normal de un veinte por ciento (20%) que se computa sobre el "ingreso neto sujeto a la contribución normal" (el ingreso neto de la corporación, menos el crédito por dividendos o beneficios de sociedades recibidos que concede la Sección 1026(a) del Código), (2) de una contribución sobre ingresos adicional que se computa sobre el "ingreso neto sujeto a la contribución adicional" (el "ingreso neto sujeto a la contribución normal," menos el crédito de \$25,000 que concede la Sección 1026(b) del Código), utilizando unas tasas progresivas que van desde un 5% hasta un 19%, y (3) de una contribución alternativa mínima que será igual al exceso (si alguno) de la "contribución mínima tentativa" (según se define ese término en la Sección 1017 (b) del Código), sobre la "contribución regular" (según se define ese término en la Sección 1017 (d) del Código).

Por otro lado, excepto en los casos que se indican más adelante, los accionistas que reciben dividendos de corporaciones están sujetos a una contribución sobre ingresos a nivel individual. Esta imposición contributiva del ingreso recibido por la corporación y de las distribuciones hechas por la corporación a sus accionistas es lo que se conoce como la "doble tributación" que aplica a corporaciones y sociedades en Puerto Rico.

De manera que a menos que el Código disponga otra cosa, la corporación regular, la corporación íntima, la corporación profesional, la Corporación de Trabajadores y la corporación sin fines de lucro organizadas en Puerto Rico, estarán sujetas a la contribución sobre ingresos antes indicada. A continuación pasamos a analizar aquellas secciones del Código que proveen un tratamiento contributivo distinto para las corporaciones y cuáles de las antes mencionadas están sujetas al mismo o pueden elegirlo.

La Sociedad Especial

El Código establece unas reglas especiales de tributación para aquella "sociedad" que mediante la presentación al (a la) Secretario(a) de Hacienda la declaración correspondiente elija operar como sociedad especial. Para propósitos de las Secciones del Código relacionadas con las sociedades especiales, una corporación que no tenga en vigor una elección para ser considerada como una "corporación de individuos" se considerará una "sociedad".

La corporación que elige ser considerada como una sociedad especial, contrario a la corporación que no hace esa elección y que no tiene un tratamiento contributivo especial, no está sujeta al pago de contribuciones sobre ingresos en Puerto Rico. El (los) accionista(s) de esa corporación, por otro lado, será(n) responsable(s) del pago de la contribución sobre ingresos correspondiente a la participación distribuida en aquellas partidas de ingresos y ganancias de la sociedad especial especificadas en la Sección 1335 del Código que le sea atribuible a él (a cada uno de ellos). En efecto, una corporación que elige el tratamiento contributivo de sociedad especial evita la doble tributación de su ingreso.

Para poder elegir operar como una sociedad especial, la corporación tiene que cumplir con ciertos requisitos establecidos en la Sección 1330 del Código, en cuanto la fuente de sus ingresos y las actividades de donde estos provienen. Esas actividades incluyen, entre otras, un negocio: (1) de construcción, (2) de desarrollo de terreno, (3) de venta de edificaciones o estructuras, y (4) de arrendamiento de edificaciones o estructuras. Además, aquellas corporaciones que disfrutan de exención contributiva bajo alguna de las Leyes de Incentivo(s) Industrial(es) o de Incentivos Contributivos no pueden elegir este tratamiento.

De manera que tanto una corporación regular como una corporación íntima que cumpla con los requisitos que establece el Código, podrá elegir el tratamiento contributivo de sociedad especial. Por otro lado, una Corporación de Trabajadores no puede elegir este tratamiento contributivo porque ese

Apuntes A Contributivos

Viene de la página 29

tipo de corporación tiene un tratamiento contributivo especial. Tampoco podrá elegir tributar como una sociedad especial una corporación profesional, porque ese tipo de corporación solo puede dedicarse a prestar un servicio profesional, y esa actividad de negocio no está incluida entre aquellas que puede llevar a cabo una sociedad especial. Resulta evidente también, que una corporación sin fines de lucro no cumple con los requisitos necesarios para calificar como una sociedad especial.

La Corporación de Individuos

Las Secciones 1390 a la 1399 del Código establecen un tratamiento contributivo especial para aquella corporación que le someta al (a la) Secretario(a) de Hacienda una elección para ser considerada como una corporación de individuos.

La corporación que elige tributar como una corporación de individuos, de manera similar a aquella que elige ser considerada como una sociedad especial, no está sujeta al pago de contribuciones sobre ingresos en Puerto Rico. También al igual que en el caso de una sociedad especial, el (los) accionista(s) de esa corporación será(n) el (los) responsable(s) de pagar la contribución sobre ingresos correspondiente a su participación distribuida en las partidas de ingresos y ganancias de la corporación de individuos especificadas en la Sección 1393 del Código que le sean atribuibles a él (a cada

uno de ellos). Como en el caso de una sociedad especial, con una elección para ser considerada como una corporación de individuos se evita la doble tributación del ingreso de la corporación.

Para poder elegir operar como una corporación de individuos, la corporación: (1) tiene que ser una corporación organizada en Puerto Rico, o una corporación organizada bajo las leyes de cualesquiera de los estados de los Estados Unidos, que se dedique a negocios exclusivamente en Puerto Rico, (2) tiene que tener menos de 38 accionistas (donde las personas casadas entre sí se consideran como un (1) accionista), (3) sólo puede tener como accionistas a individuos (excepto un caudal y/o un fideicomiso como el descrito en la Sección 1390 (d) (2) del Código), (4) tiene que tener una sola clase de acciones, y (5) no puede ser una de las corporaciones descritas en la Sección 1390 (c) (3) del Código.

Distinto al caso de la sociedad especial, la corporación de individuos no tiene limitación alguna en cuanto al tipo de actividad de negocio que puede llevar a cabo. Sin embargo, el Reglamento emitido bajo las Secciones 1390 a la 1399 del Código establece unos requisitos en el caso de una actividad de alquiler, que reduce casi totalmente la posibilidad de que una corporación de individuos se pueda dedicar a ese tipo de negocio.

Por lo tanto, una corporación regular, una corporación íntima o una corporación profesional que cumpla con los

requisitos que establece el Código, podrá elegir el tratamiento contributivo de corporación de individuos. Una Corporación de Trabajadores o una corporación sin fines de lucro, sin embargo, no puede hacer esta elección por las mismas razones indicadas en cuanto a la elección para ser tratada como una sociedad especial.

La Corporación de Trabajadores

El Subcapítulo M del Código establece la manera en que va a tributar una Corporación de Trabajadores y sus miembros ordinarios y extraordinarios. Según la Sección 1370 del Código, ese Subcapítulo aplica a aquella Corporación de Trabajadores que se incorpore de acuerdo a las disposiciones del Capítulo XV de la Ley General de Corporaciones de Puerto Rico (Ley Núm. 3 del 9 de enero de 1956, según enmendada). Sin embargo, las disposiciones que al presente reglamentan la organización y el funcionamiento de la Corporación de Trabajadores son los Artículos 16.01 al 16.11 de la Ley General de Corporaciones del 1995. Esta discrepancia surgió debido a que en octubre de 1994, cuando se aprobó el Código, la Ley de Corporaciones no se había aprobado (como se indicó anteriormente, ésta se aprobó en agosto del 1995) y estaba vigente la Ley General de Corporaciones del 1956. No obstante, y hasta que se enmiende esa Sección del Código para aclarar la situación, el Subcapítulo M debe aplicar también a la Corporación de Trabajadores que se organice de acuerdo con la Ley de Corporaciones.

Por lo tanto, el Subcapítulo M le aplica solamente a las Corporaciones de Trabajadores.

La Corporación sin Fines de Lucro

La Sección 1101 del Código concede exención contributiva (excepto en cuanto al ingreso comercial no relacionado) a las organizaciones de fines no pecuniarios descritas en la misma. En vista de las entidades identificadas en esa sección, está claro que una corporación regular, una corporación íntima, una corporación profesional, ni una Corporación de Trabajadores es elegible

para la exención contributiva que concede esa sección.

El Artículo 1101-1 del Reglamento Núm. 5830 emitido bajo el Código dispone que una organización no estará exenta del pago de contribución sobre ingresos por el hecho de haber sido organizada y operada sin fines de lucro. Según ese artículo, para establecer su exención la organización debe reclamar la misma mediante la presentación ante el (la) Secretario(a) de Hacienda de una solicitud de exención, la cual deberá incluir toda la información y documentos que se requiera bajo ese Reglamento.

Por lo tanto, una corporación organizada sin fines de lucro para los propósitos especificados en el Código, deberá cumplir con los requisitos antes indicados para poder gozar de exención contributiva. De no hacerlo, ésta tributará como una corporación regular.

Resumen

En el caso de la corporación profesional que contempla organizar Don Fulano, ésta debe hacer una elección para ser considerada como una corporación de individuos y así reducir el costo contributivo de llevar a cabo operaciones en forma corporativa.

Comentarios finales

La Ley de Corporaciones permite la organización de distintos tipos de corporaciones. El Código, por otro lado, concede unos tratamientos contributivos que benefician a las corporaciones y a su(s) accionista(s). La combinación del tipo de corporación que se puede organizar en un caso en particular y el tratamiento contributivo que se pueda elegir para esa corporación, si alguno, puede presentar varias alternativas que deben ser analizadas cuidadosamente por el CPA. Como parte de ese análisis, el CPA debe considerar los requisitos y limitaciones que existen o se imponen en cada caso. De esa manera podrá recomendarle a su cliente aquella combinación de tipo de corporación y tratamiento contributivo que mejor resultados ofrezca para las operaciones que la corporación pretende llevar a cabo, con el menor costo contributivo posible para la corporación y el (los) accionista(s).

Participa de las actividades
auspiciadas por tu Capítulo del
Colegio de Contadores Públicos
Autorizados de Puerto Rico

¡Conéctate!

www.colegiocpa.com