



Apuntes Contributivos

La venta de una propiedad inmueble por una sucesión y la obligación del (de la) comprador(a) de retener contribuciones sobre ingresos de Puerto Rico.

Por: Ldo. Rafael A. Carazo

El Sr. Desiderio Del Pueblo falleció en julio de 2000 en Ponce, sin haber otorgado testamento. A la fecha de su muerte, estaba casado con Sandra de Tal y tenía dos hijos y una hija, Andrés, Julio y Antonia, quienes fueron procreados durante su matrimonio con la Sra. de Tal. Andrés, Antonia y la Sra. de Tal son residentes de Puerto Rico, mientras que Julio es residente de California.

A la fecha de la muerte del Sr. Del Pueblo, aproximadamente 95% del valor de las propiedades que forman parte de su caudal está representado por propiedades localizadas en Puerto Rico (según descritas en la sección 3052 del Código de Rentas Internas de Puerto Rico (el "Código"). Entre esas propiedades se encuentra un apartamento localizado en el municipio de Luquillo (el "Apartamento,") que fue adquirido por \$75,000 con fondos gananciales.

Debido a que el Sr. Del Pueblo no otorgó testamento, su sucesión no tiene un albacea. En vista de ello, Andrés, Julio y Antonia acordaron que su mamá fuera la administradora de la sucesión.

Sandra vda. de Del Pueblo y sus tres hijos(as) decidieron vender el Apartamento. Como parte de sus gestiones como administradora, la Sra. de Tal contrató a un corredor de bienes raíces, quién consiguió a una persona que está interesada en comprar el apartamento por \$165,000. El corredor le anticipa a la Sra. de Tal que al momento de otorgarse la escritura de venta, el comprador le entregará un cheque a ella por la cantidad de \$82,500 y a cada uno de los herederos otro por la cantidad de \$27,500. Le advierte, además, que a Julio, por ser residente de California, se le tendrá que retener contribuciones sobre ingresos de Puerto Rico en una cantidad igual a un 20% de la ganancia que él realizará en la venta (\$15,000)¹. El corredor le sugiere, sin embargo, que consulte a un Contador Público Autorizado (el "CPA") para que confirme esa información. Siguiendo esa sugerencia, la Sra. de Tal visita a su primo, quien es CPA, y le pide que la oriente en cuanto a ese asunto.

En este artículo analizaremos la obligación de retener contribuciones sobre ingresos de Puerto Rico cuando una sucesión, que surgió por la muerte de un residente de Puerto Rico e incluye a un individuo no residente de Puerto Rico, vende una

propiedad inmueble localizada en Puerto Rico.

La Sucesión como persona jurídica y como contribuyente

La Personalidad Jurídica de una Sucesión bajo el Código Civil de Puerto Rico. El CPA le explica a la Sra. de Tal, que el artículo 599 del Código Civil de Puerto Rico define el término sucesión como la transmisión de los derechos y obligaciones del difunto a los herederos; y que el Artículo 603 de dicho Código establece que los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte.

Añade el CPA que el Tribunal Supremo de Puerto Rico ha expresado en varios casos que en **derecho civil**, "[I]a 'Sucesión' como persona jurídica no existe en Puerto Rico"², y por lo tanto, que la " 'Sucesión' no es una entidad distinta y separada de las personas que la componen"³. El Tribunal Supremo también ha expresado que no hay disposición alguna en la ley que "permita considerar al albaceazgo como una entidad jurídica distinta a los herederos que representa"⁴ y que el "albaceazgo no es otra cosa que una administración acompañada de un derecho de representación"⁵.

Por lo tanto, concluye el CPA, que cuando se va a vender una propiedad inmueble que forma parte de una sucesión (esto ocurre cuando no se ha liquidado la sucesión y la propiedad inmueble no se le ha asignado al(a los) heredero(s) a quien(es) le(s) corresponde), en la escritura de compraventa comparecen **todos los miembros de la sucesión** o el albacea en **representación de dichos miembros**. De manera que en el caso de la venta del Apartamento, deberán comparecer en la escritura de venta como vendedores, Andrés, Julio y Antonia (**como integrantes de la Sucesión del Sr. Del Pueblo**), y la Sra. de Tal (como co-dueña de un interés pro indiviso de un 50% en el Apartamento, que le corresponde como participante de la sociedad legal de gananciales que tenía con el causante).

Indica el CPA que lo próximo que hay que determinar es si por el hecho de que Julio tenga que comparecer en la escritura de venta (en su carácter de dueño de una participación proindivisa de una propiedad que es parte de la sucesión), el comprador viene

obligado a retenerle contribuciones sobre ingresos de Puerto Rico sobre su parte proporcional en la ganancia que se realizará en la venta.

La Sucesión como Contribuyente bajo el Código. El CPA le manifiesta a su prima, que la Sección 1411(a)(12) del Código define el término "contribuyente" como cualquier "persona" sujeta a la contribución sobre ingresos que impone el Subtítulo A del Código; y que de acuerdo con la Sección 1411(a)(1), una "persona" incluye a una sucesión. Añade el CPA que la sección 1161 del Código específicamente le impone una contribución sobre ingresos a las sucesiones, y que, en términos generales, el ingreso neto de la sucesión se computa de la misma manera y sobre la misma base que el de un individuo. El CPA concluye que está bien claro que bajo el Código, **una sucesión es un contribuyente sujeto al pago de contribuciones sobre ingresos.**

Continúa explicando el CPA que, distinto al tratamiento que tiene una sucesión bajo el Código Civil (donde no tiene personalidad jurídica), para propósitos de la contribución sobre ingresos de Puerto Rico, una sucesión es un contribuyente distinto y separado de los individuos que la componen. Por lo tanto, el hecho de que los miembros de una sucesión comparezcan en una escritura vendiendo una propiedad que ellos poseen (de forma proindivisa) por ser beneficiarios de una sucesión, no trae como resultado que ellos, individualmente, estén sujetos al pago de contribuciones sobre ingresos por cualquier ganancia que se realice en dicha venta. De acuerdo con las secciones 1146, 1161 y 1162 del Código, dicha ganancia deberá ser reportada por la sucesión en su planilla de contribución sobre ingresos correspondiente al año contributivo en el cual se llevó a cabo la venta.

Por lo tanto, aunque el comprador del Apartamento le pague directamente a los herederos, para propósitos contributivos se entenderá que el pago lo recibió la sucesión y que ésta le distribuyó a los herederos su participación correspondiente de la ganancia realizada en la venta ⁶.

Obligación de retener contribuciones sobre ingresos

El CPA le indica a su prima que muchas personas que le compran una propiedad inmueble a una sucesión, le retienen contribuciones sobre ingresos de Puerto Rico al(los) heredero(s) que no es(son) residente(s) de Puerto Rico; sin embargo, por las razones que él le explicará, en la mayoría de esos casos el Código no impone la obligación de hacer la retención.

La sección 1147(g) del Código obliga a toda persona que **adquiera una propiedad inmueble localizada en Puerto Rico** de cualquier persona que no sea residente de Puerto Rico, a retener contribuciones sobre ingresos de Puerto Rico de los pagos que haga como parte del "precio de compra" (según se define ese

término en la propia Sección). El monto de la retención será de un 20%, si el vendedor es un ciudadano de los Estados Unidos; y de un 25% de dichos pagos si no lo es ⁷.

De acuerdo con la sección 1411(a)(1) del Código, para propósitos de las disposiciones relacionadas con las contribuciones sobre ingresos, el término "persona" incluye individuos, fideicomisos, sucesiones, sociedades y corporaciones. Por lo tanto, bajo la Sección 1147(g), la obligación de retener contribuciones sobre ingresos de Puerto Rico surge cuando **un individuo, un fideicomiso, o a una sucesión que se considere que no es residente de Puerto Rico** ⁸ vende una propiedad inmueble localizada en Puerto Rico. Como el CPA explicó anteriormente, para propósitos contributivos la vendedora del Apartamento es la sucesión; por lo cual, sin lugar a dudas, el comprador del Apartamento **no tendrá obligación alguna de retenerle contribuciones sobre ingresos de Puerto Rico a Julio.**

Por otro lado, el comprador del Apartamento tendrá que retenerle dichas contribuciones a la sucesión, solamente si ésta es **una sucesión no residente de Puerto Rico.**

La residencia de una sucesión

Continúa el CPA explicándole a su prima que el Código no define los términos "**sucesión residente**" ni "**sucesión no residente**" de Puerto Rico. Por lo tanto, para determinar la residencia de una sucesión para fines de la contribución sobre ingresos, se deben examinar las disposiciones del Código de Rentas Internas Federal (el "Código Federal") que tratan sobre el asunto, y las decisiones administrativas y judiciales que se han emitido con relación a las mismas.

En el caso de *B. W. Jones v. Commissioner* ⁹, la Junta de Apelaciones Contributivas ("Board of Tax Appeals", en adelante la "Junta") estableció, entre otras cosas, que bajo la ley aplicable a los hechos del caso ¹⁰, para determinar si un **fideicomiso** era una "**entidad extranjera no residente**" ("nonresident alien entity") se tenían que utilizar los mismos criterios que para determinar si un individuo era un extranjero no residente. La Junta expresó que los fideicomisos que eran objeto de análisis eran **extranjeros** porque, entre otros hechos, habían sido creados por un fideicomitente Inglés; pero que ese hecho no determinaba la **residencia** de los fideicomisos. Indicó la Junta, que para determinar la residencia de un fideicomiso se tiene que establecer la intención del fideicomiso de mantener sus activos en los Estados Unidos, según expresado por escrito. Concluyó la Junta que los fideicomisos objeto de análisis eran residentes de los Estados Unidos porque:

- 90% de sus activos consistían de acciones y bonos de corporaciones de los Estados Unidos,

- las acciones y bonos se encontraban físicamente en Estados Unidos,
- el fiduciario ("trustee") era un ciudadano de los Estados Unidos,
- las transacciones relacionadas con dichos valores se realizaban por el fiduciario en una Bolsa de Valores localizada en los Estados Unidos, y
- el ingreso de esos activos lo recibía el fiduciario en los Estados Unidos, y en una oficina que se mantenía en los Estados Unidos para esos propósitos.

El Servicio de Rentas Internas Federal ("SRI") emitió una determinación administrativa en el 1962¹¹, en la cual concluyó que los criterios establecidos en el caso de B.W. Jones tienen igual aplicación para determinar si una sucesión es extranjera y de que país es "residente". Esos criterios han sido utilizados consistentemente por el SRI en determinaciones administrativas públicas y privadas emitidas con posterioridad; y no obstante las enmiendas que se le han hecho al Código Federal relacionadas con la definición de "extranjero residente" y de "fideicomiso o sucesión extranjera" (bajo la sección 7701(a)(31)), dichos criterios siguen vigentes para propósitos de determinar si un fideicomiso o una sucesión se considera residente o no residente de los Estados Unidos.

En vista de lo anterior, el CPA expresa que esos criterios deben ser aplicados en Puerto Rico para determinar si una sucesión es residente de Puerto Rico o no. Basándose en esa premisa, el CPA concluye que la sucesión del Sr. Del Pueblo: (1) es una sucesión "doméstica" (no es extranjera), porque se creó por la muerte de un individuo residente de Puerto Rico, y (2) es "residente de Puerto Rico", porque: (a) la mayoría de sus beneficiarios son residentes

de Puerto Rico, (b) la administradora de la sucesión es residente de Puerto Rico, y (c) más del 90% del valor de los activos que forman parte de la sucesión están localizados en Puerto Rico.

Conclusión

Opinión del CPA. El CPA le indica a su prima que debido a lo anterior él entiende que Julio ni la sucesión están sujetos a una retención de contribución sobre ingresos de Puerto Rico por razón de la venta del Apartamento.

Opinión del Departamento de Hacienda. El CPA, sin embargo, le advierte a la Sra. de Tal que él ha discutido el asunto con funcionarios del Departamento de Hacienda y estos le han expresado que no están de acuerdo con su interpretación de la Sección 1147(g) del Código.

Comentarios finales

La obligación de retenerle contribuciones sobre ingresos de Puerto Rico a una sucesión en la venta de una propiedad inmueble localizada en Puerto Rico, va a depender de si la sucesión se considera que es "no residente" de Puerto Rico. Eso, a su vez, dependerá de los hechos que estén presentes en el caso. Por lo tanto, cuando el CPA vaya a determinar si existe esa obligación deberá analizar las circunstancias que existan en el caso y como ellas se enmarcan dentro de los criterios mencionados anteriormente.

Notas:

¹ \$15,000 = \$27,500 - \$12,500 (\$75,000 x 50% x 1/3). Para este cómputo se consideró que los herederos del Sr. Del Pueblo no utilizaron parte alguna de los \$400,000 que tenían disponible para aumentar la base de los activos heredados, para aumentar la base del Apartamento.

² Danz vs. Suau, 82 D.P.R. 609, 1961, a la 614 y casos allí citados, y Paine vs. Secretario de Hacienda, 85 D.P.R. 817, 1962, a la 820.

³ Danz vs. Suau, supra

⁴ Paine vs. Secretario, supra.

⁵ Paine vs. Secretario, supra.

⁶ En este artículo no se considerarán, por no formar parte del tema, las consecuencias contributivas para la sucesión y para los herederos de la distribución efectuada por la sucesión del producto de la venta.

⁷ Las tasas indicadas no toman en consideración las disposiciones de la Ley Núm. 24 del 11 de abril de 2001, porque según aprobada no aplican para el año contributivo calendario 2001.

⁸ La Sección 1150 del Código, haciendo referencia a la Sección 1147(g), impone esa obligación cuando la persona que vende la propiedad inmueble es una corporación o una sociedad extranjera que no hace negocios en Puerto Rico.

⁹ 46 B.T. A. 531(1942), confirmado, 132 F.2d 914 (4to Cir., 1943)

¹⁰ El "Revenue Act" del 1936.

¹¹ Rev. Rul. 62-154, 1962-2 C.B. 148.