

## Apuntes Contributivos

# La contribución federal sobre caudales relictos aplicable a los residentes de Puerto Rico

Por: Lcdo. Rafael A. Carazo

En el artículo de esta sección correspondiente a la edición de septiembre/octubre de 2001<sup>1</sup> se analizó, según los hechos allí presentados<sup>2</sup>, la obligación que tiene la Sra. Julia Manzano, como administradora del caudal hereditario de su difunto esposo, Raúl Rojas, de pagar contribuciones sobre caudales relictos de Puerto Rico. Durante las reuniones que tuvieron la Sra. Manzano y el Contador Público Autorizado (el "CPA") que ella consultó para dichos fines, surgió que la Sra. Manzano también debe considerar la contribución sobre caudales relictos federal que le pudiera aplicar al caudal relicto del Sr. Rojas. En vista de eso, la Sra. Manzano se vuelve a reunir con el CPA para atender ese asunto.

En este artículo cubriremos la contribución que se impone en la jurisdicción federal por la transferencia de propiedad, por causa de muerte, de un individuo residente de Puerto Rico.

**La Contribución Federal sobre Caudales Relictos – Conceptos Generales.** El CPA le informa a la Sra. Manzano que el Código de Rentas Internas de los Estados Unidos (el "Código Federal") impone una contribución (la "Contribución") por la transferencia del caudal relicto tributable ("taxable estate") de todo causante que a la fecha de su fallecimiento era: (1) ciudadano o residente de los Estados Unidos<sup>3</sup> o (2) no ciudadano no residente de los Estados Unidos<sup>4</sup>. De manera que el caudal relicto de cualquier individuo estará sujeto a la Contribución si a la fecha de su muerte esa persona tenía un caudal relicto tributable, según ese término se define en el Código Federal<sup>5</sup>. El CPA le indica también a la Sra. Manzano, que ese concepto varía si el causante era un ciudadano o residente de los Estados Unidos o no.

Por lo tanto, para poder determinar la Contribución, si alguna, que tiene que pagar el caudal relicto del Sr. Rojas se tiene que establecer si a la fecha de su fallecimiento, él era: (1) un ciudadano o (2) un residente de los Estados Unidos.

**La Ciudadanía Americana.** Una persona puede adquirir la Ciudadanía Americana por: (1) nacimiento en los Estados Unidos, (2) nacimiento en Puerto Rico, (3) naturalización por residencia en Puerto Rico, (4) naturalización por residencia fuera de Puerto Rico, o (5) cualquier otra circunstancia establecida por ley.

El CPA le expresa a la Sra. Manzano que el Código Federal trata de forma distinta, para fines de la contribución sobre el caudal relicto, al causante que adquirió su Ciudadanía Americana de la manera indicada en los incisos (2) y (3) anteriores y muere siendo residente

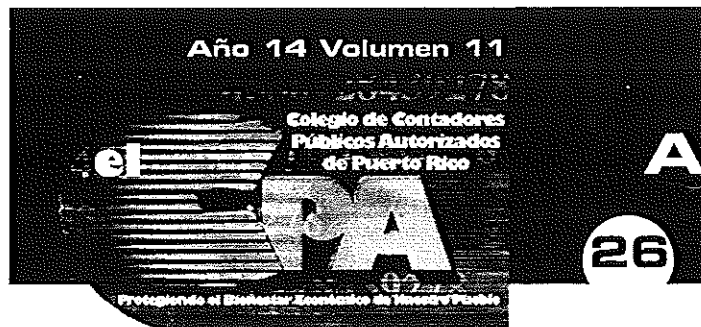
de una posesión de los Estados Unidos, como Puerto Rico (en adelante el "Causante de PR")<sup>6</sup>, de aquel que adquirió su Ciudadanía Americana de cualquier otro modo o que al momento de su fallecimiento no era residente de Puerto Rico<sup>7</sup> (el "Causante de E.U."). En el caso de un Causante de PR, ese causante ciudadano americano se trata, para dichos propósitos, como un no ciudadano de los Estados Unidos que no es residente de los Estados Unidos ("nonresident not a citizen of the United States")<sup>8</sup>. Por lo tanto, para poder establecer la obligación en la jurisdicción federal por concepto de la contribución sobre caudales relictos del Sr. Rojas, que nació en Caracas, Venezuela, y obtuvo la ciudadanía de los Estados Unidos por razón de su residencia en Puerto Rico, hay que determinar su residencia al momento del fallecimiento. Si él era residente de Puerto Rico, se considerará un Causante de PR; de lo contrario será un Causante de los Estados Unidos.

**El Concepto "Residencia."** Explica el CPA que para propósitos de la contribución sobre caudales relictos federal, una persona se considerará que es "residente de los Estados Unidos" si al momento de su muerte tiene su domicilio en los Estados Unidos<sup>9</sup>. Por otro lado, una persona adquiere su domicilio en un lugar al vivir en ese lugar, aún por un periodo corto de tiempo, con la intención de continuar viviendo allí<sup>10</sup>. De manera que para fines de la contribución federal sobre caudales relictos, el ser "residente" requiere más que meramente tener un lugar de vivienda en los Estados Unidos.

En vista de que el Sr. Rojas nunca vivió en los E.U. y al momento de su muerte era residente (estaba domiciliado) de Puerto Rico<sup>11</sup>, la contribución federal aplicable a su caudal es la que se le impone al caudal de un Causante de Puerto Rico. Como se indicó anteriormente, ese Causante se considera un no Ciudadano no Residente de los Estados Unidos.

**La Tributación Federal sobre Caudales Relictos de no Ciudadanos no Residentes de los Estados Unidos.** Continúa explicando el CPA, que el caudal relicto tributable ("taxable estate")<sup>12</sup> de un Causante de Puerto Rico está sujeto a la contribución sobre caudales relictos federal. Sin embargo, distinto al Causante de Estados Unidos, el caudal relicto bruto de un Causante de Puerto Rico consiste solamente de aquellas propiedades que al momento de su fallecimiento estaban localizadas en los Estados Unidos<sup>13</sup>. Para determinar que propiedades estaban o no localizadas en los Estados Unidos<sup>13</sup> se deben examinar las secciones 2104 y 2105 del Código Federal<sup>14</sup>.

De acuerdo con esas secciones, cualquier inmueble localizado en



# Apuntes Contributivos

26

los Estados Unidos y las acciones de corporaciones organizadas en los Estados Unidos se consideran propiedades localizadas en los Estados Unidos. Por otro lado, no se consideran propiedad localizada en los Estados Unidos: (1) los fondos depositados en el banco de New York<sup>15</sup>, ni (2) la póliza de seguro sobre la vida del Sr. Rojas. Por lo tanto, concluye el CPA que de las propiedades que forman el caudal relicto del Sr. Rojas<sup>16</sup>, solamente el solar localizado en Orlando, Florida (con un valor en el mercado de \$70,000) y las acciones de la Corporación ABC (con un valor en el mercado de \$205,000) se consideran propiedades localizadas en los Estados Unidos, las cuales están sujetas a la contribución federal sobre caudales relictos.

Una vez establecido que parte del caudal relicto del Sr. Rojas está sujeto a dicha contribución, el CPA le informa a la Sra. Manzano que hay que rendir una Planilla de Contribución Federal sobre el Caudal Relicto. En el caso de un Causante de PR, esa planilla es la Forma 706- NA, United States Estate (and Generation –Skipping Transfer) Tax Return – Estates of nonresident not a citizen of the United States<sup>17</sup>. La Sra. Manzano le solicita al CPA que le prepare esa planilla, a lo cual él accede.

**El Crédito por las Contribuciones Pagadas a los Estados Unidos.** En vista de que es posible de que haya una obligación contributiva en los Estados Unidos, la Sra. Manzano le pregunta al CPA si se pagarían contribuciones en dos jurisdicciones, porque en Puerto Rico también se van a pagar contribuciones sobre las propiedades localizadas en los Estados Unidos.

El CPA le contesta a la Sra. Manzano que el caudal no tendrá que pagar contribuciones sobre caudales relictos en dos jurisdicciones. Eso es así porque de surgir alguna responsabilidad contributiva en los Estados Unidos, el caudal podrá tomar el crédito por contribuciones sobre el caudal relicto que concede la sección 3073 del Código, sujeto a las limitaciones allí indicadas.

**Comentarios Finales.** Cuando un causante residente de Puerto Rico tiene propiedades localizadas fuera de Puerto Rico, él(la) administrador(a) del caudal deberá asegurarse si existe alguna responsabilidad contributiva en otra jurisdicción por la transferencia, por causa de muerte, de la propiedad localizada en esa jurisdicción. De existir, él(ella) deberá tomar en cuenta aquellas deducciones y créditos que estén disponibles, para evitar el pago en exceso de contribuciones en cualesquiera de las jurisdicciones.

## Notas al calce:

<sup>1</sup> La deducción por propiedades localizadas en Puerto Rico y la exención fija que se conceden para propósito de la contribución sobre el caudal relicto de un causante residente de Puerto Rico.

<sup>2</sup> Raúl Rojas nació en Caracas, Venezuela, y obtuvo la ciudadanía de los Estados Unidos por razón de su residencia en Puerto Rico. El Sr. Rojas murió el 15 de agosto de 2001; en Houston, Texas, mientras estaba siendo operado del corazón. A la fecha de su muerte Raúl se encontraba casado con Julia Manzano, sin haber otorgado capitulaciones matrimoniales. Raúl y Julia tuvieron 3 hijos y tenían su residencia principal en el Condominio Vista al Mar, ubicado en el Condado, Puerto Rico.

Todas las propiedades que poseía el Sr. Rojas a la fecha de su muerte fueron adquiridas con fondos gananciales y eran las siguientes:

(a) \$150,000 depositados en una cuenta de ahorros en un banco en New York,  
(b) apartamento en el Condado, Puerto Rico, con un valor en el mercado de \$220,000,

(c) \$25,000 depositado en una cuenta de ahorros en un banco en Puerto Rico,  
(d) terreno en Orlando, Florida, con un valor en el mercado de \$70,000,

(e) 500 acciones de la Corporación ABC, organizada en el estado de California, EU, con un valor en el mercado de \$205,000, y

(f) póliza sobre la vida del Sr. Rojas con un valor nominal de \$1,000,000, cuyas primas las pagaba él.

<sup>3</sup> Véase la Sección 2001 del Código Federal.

<sup>4</sup> Véase la Sección 2101 del Código Federal.

<sup>5</sup> Véanse las Secciones 2051 y 2106 del Código Federal.

<sup>6</sup> De acuerdo con la sección 7701(d) del Código Federal, para propósitos del Código Federal, el término posesión de los Estados Unidos también se refiere al Estado Libre Asociado de Puerto Rico.

<sup>7</sup> Véanse las secciones 2208 y 2209 del Código Federal.

<sup>8</sup> Véase la sección 2209 del Código Federal.

<sup>9</sup> Para estos fines, el término Estados Unidos incluye solamente los estados y el Distrito de Columbia. Véase la sección 20.0- 1(b)(1) del Reglamento emitido bajo el Código Federal (el "Reglamento Federal"), 26 CFR 20.0-1(b)(1).

<sup>10</sup> Véase la sección 20.0- 1(b)(1) del Reglamento Federal, 26 CFR 20.0-1(b)(1).

<sup>11</sup> El hecho de que el Sr. Rojas haya fallecido en Houston, Texas no lo hace residente de los Estados Unidos. Su estadia en Houston era temporera para el único fin de someterse a la operación, y él siempre tuvo la intención de regresar a vivir a Puerto Rico cuando se recuperara de la operación.

<sup>12</sup> Caudal relicto tributable = caudal relicto bruto ("gross estate") – partidas deducibles bajo la sección 2106 del Código Federal.

<sup>13</sup> Véase la sección 2103 del Código Federal.

<sup>14</sup> Propiedades localizadas en los Estados Unidos y fuera de los Estados Unidos, respectivamente.

<sup>15</sup> Véanse las secciones 2105 (b) (1) y 871 (i)(2)(A) del Código Federal.

<sup>16</sup> Véase la sección 2105 (a) del Código Federal.

<sup>17</sup> En el caso de un Causante de E.U., la planilla es la Forma 706, United States Estate (and Generation –Skipping Transfer) Tax Return.