



Apuntes Contributivos

por Licdo. Rafael A. Carazo

LAS CONTRIBUCIONES SOBRE CAUDALES RELICTOS Y DONACIONES BAJO EL CÓDIGO DE RENTAS INTERNAS DE PUERTO RICO DEL 2011

El Código de Rentas Internas de Puerto Rico de 2011¹ (el "Nuevo Código"), modificó en algunos aspectos las disposiciones relacionadas con las contribuciones sobre caudales relictos (herencias) y donaciones que existían bajo el Código de Rentas Internas de Puerto Rico de 1994² (el "Viejo Código"). En este artículo discuto aquellos cambios que considero más relevantes.

I. La Contribución sobre Caudales Relictos

A. Deducciones

1. Deducción de propiedad localizada en Puerto Rico

El Nuevo Código y el Viejo Código permiten, para fines de determinar el valor del "caudal relicto tributable"³, una deducción por concepto de propiedades localizadas en Puerto Rico⁴. Ambos Códigos establecen qué propiedades son consideradas propiedades localizadas en Puerto Rico⁵.

a. Acciones de corporaciones

Tanto el Nuevo como el Viejo Código consideran, bajo ciertas circunstancias, que las acciones corporativas poseídas por un causante puedan ser consideradas propiedad localizada en Puerto Rico.

(1) Corporaciones domésticas

Bajo el Viejo Código, toda acción de una corporación doméstica (aquella organizada bajo las leyes de Puerto Rico) se considera propiedad localizada en Puerto Rico⁶, elegible para la deducción.

El Nuevo Código sigue ese patrón cuando el causante posee 10% o menos de las acciones de una corporación doméstica (bien en valor o en poder de voto)⁷. Sin embargo, si el causante posee más de un 10% de las acciones de una corporación doméstica (bien en valor o en poder de voto), para que esas acciones puedan ser tratadas propiedad localizada en Puerto Rico se tienen que cumplir las siguientes condiciones:

- la corporación tiene que generar 80% o más de su ingreso bruto de una industria o negocio, durante un período de tiempo de 3 años terminado con el cierre de su año contributivo anterior a la muerte del causante (o un período menor, si aplica), o
- el 100% de los activos de esa corporación consiste de ciertas propiedades que son consideradas propiedades localizadas en Puerto Rico⁸.

(2) Corporaciones extranjeras

Para que las acciones de una corporación extranjera (aquella organizada bajo leyes que no son de Puerto Rico) se consideren propiedad localizadas en Puerto Rico, el Nuevo y el Viejo Código requieren que 80% o más del ingreso bruto de esa corporación, generado durante un período de tiempo de 3 años terminado con el cierre de su año contributivo anterior a la muerte del causante (o un período menor, si aplica), consista de ingreso de fuentes de dentro de Puerto Rico o de ingreso realmente relacionado con una industria o negocio en Puerto Rico⁹. Si la corporación no cumple con ese requisito, entonces las acciones poseídas por el causante no se consideran propiedad localizadas en Puerto Rico y, por lo tanto, no serán elegibles para la deducción.

b. Obligaciones de los Estados Unidos de América

Bajo el Viejo Código, los "bonos, pagarés u otras obligaciones de deudas emitidos por los Estados Unidos de América" son consideradas propiedad localizada en Puerto Rico¹⁰. Sin embargo, bajo el **Nuevo Código** esas obligaciones no son consideradas como tal¹¹; por lo cual, el valor de las mismas no puede ser deducido del caudal relicto bruto.

2. Gastos funerales

La deducción que se concede por concepto de gastos funerales se **augmentó** de \$4,000¹² a **\$6,000**¹³.

3. Honorarios

Por otro lado, el Nuevo Código concede una deducción por gastos de honorarios se concede **hasta** una cantidad que no puede exceder del **5%** del monto del **caudal relicto bruto**¹⁴. Bajo el Viejo Código, la cantidad de la deducción aumenta, de forma escalonada, dependiendo del valor del caudal relicto bruto¹⁵.

B. La exención fija

El Nuevo Código **augmentó** la exención fija que se concede para fines de determinar el caudal relicto tributable a **\$1,000,000**¹⁶, de \$400,000 que concede el Viejo Código¹⁷. Esta exención, contrario al orden establecido en el Viejo Código¹⁸, se toma antes de la **deducción de propiedad localizada en Puerto Rico**¹⁹ y no se reduce por dicha deducción.

Sin embargo, el Nuevo Código requiere que la cantidad de la exención (\$1,000,000) se **prorratee entre todos los activos** incluidos en el caudal relicto bruto, según sus **respectivos valores en el mercado**²⁰.

C. Tasa contributiva aplicable

La contribución se calcula aplicando al valor del caudal relicto tributable una **tasa fija** de un **10%**²¹, en lugar de unas tasas progresivas²².

D. Crédito para el Contribuyente Responsable

El Nuevo Código concede un **nuevo** crédito que se denomina "crédito al contribuyente responsable"²³. Ese crédito es **igual** a la **contribución sobre caudal relicto** que ha sido **determinada, menos** el crédito por contribuciones sobre transferencias anteriores²⁴ y por contribuciones sobre caudales relictos pagadas a otras jurisdicciones²⁵. El **resultado** de la aplicación de ese crédito es que la sucesión de un causante que se considera un "contribuyente responsable", **no va a pagar** cantidad alguna por concepto de **contribución sobre el caudal relicto** de dicho causante.

Para que un causante se considere un "contribuyente responsable":

(1) él/ella **no** puede tener **obligaciones contributivas**²⁶ pendientes de pago a la **fecha de su fallecimiento**²⁷, y (2) el administrador del caudal tiene que cumplir, a tiempo, con las obligaciones contributivas que venzan luego de la fecha de muerte²⁸. Para estos fines, se considerará que el causante **no tiene** obligaciones contributivas pendientes de pago a la fecha de su muerte **si el total** de las obligaciones contributivas pendientes de pago **no excede del 1% del valor del caudal relicto bruto o \$5,000**, lo que sea **menor**²⁹.

E. Fecha de radicación de la planilla y enmienda a la planilla

El **Nuevo Código** establece que la Planilla de Contribución sobre Caudal Relicto se tiene que rendir no más tarde de **9 meses** de la fecha de muerte del causante³⁰, sujeto a las prorrogas que conceda el Secretario de Hacienda (el "Secretario")³¹. Bajo el Viejo Código el periodo de tiempo es de 270 días³², sujeto a prorrogas³³.

En caso de **enmienda** a la planilla, si la misma es para incluir **propiedad adicional** cuyo valor **excede 25%** del valor total del caudal relicto bruto informado en la planilla original, el Nuevo Código impone el **pago de derechos adicionales** igual a un 10% de la diferencia en el valor del caudal relicto bruto reportado en ambas planillas³⁴, sujeto a una dispensa que pueda conceder el Secretario³⁵.

F. Vigencia

Los cambios mencionados son aplicables a los caudales relictos de causantes que fallecieron o fallezcan después del 31 de diciembre de 2010³⁶.

II. La Contribución sobre Donaciones

A. Cómputo de la contribución

La contribución sobre donación bajo el **Nuevo Código** se calcula aplicando una **tasa fija** de un **10%** (en lugar de unas tasas progresivas³⁷) sobre el valor en el mercado de todas las donaciones tributables efectuadas por el donante durante el año natural para el cual se hace el cómputo³⁸. Bajo el Viejo Código (contrario al Nuevo Código) para fines del cómputo de la contribución, además de las donaciones tributables efectuadas por el donante durante el año natural del cómputo, se tienen que tomar en consideración las donaciones tributables efectuadas en cada uno de los años naturales anteriores³⁹.

B. Fecha de radicación de la planilla

La fecha de radicación de la planilla cambió; bajo el Nuevo Código es el 31 de enero (en lugar del 15 de abril⁴⁰) del año siguiente al año en el cual se hizo la donación⁴¹, sujeto a prorrogas⁴².

C. Vigencia

Estos cambios aplican a donaciones que se llevaron a cabo o que se realicen después del 31 de marzo de 2010⁴³.

1Ley Núm. 1 del 31 de enero de 2011, según enmendada por la Ley Núm. 232 del 10 de diciembre de 2011 (la "Ley de Enmiendas Técnicas").

2. Ley Núm. 120 del 31 de octubre de 1994, según enmendada.

3. Véase la sección 2023.01 del Nuevo Código para una definición del término "caudal relicto tributable".

4. Véase la sección 2023.02 del Nuevo Código.

5. Véase la sección 2023.02 (b) del Nuevo Código.

6. Véase la sección 3052 (b)(2) del Viejo Código.

7. Véase la sección 2023.02 (b)(2) del Nuevo Código.

8. Ídem.

9. Véanse las secciones 3052 (b)(2) del Viejo Código y 2023.02 (b)(3) del Nuevo Código, según enmendada por el artículo 125 de la Ley de Enmiendas Técnicas.

10. Véase la sección 3052 (b)(3)(i) del Viejo Código.

11. Véase la sección 2023.02 (b)(4)(i) del Nuevo Código.

12. Véase la sección 3053(4) del Viejo Código.

13. Véase la sección 2023.03(a)(4) del Nuevo Código.

14. Véase la sección 2023.03(a)(6) del Nuevo Código.

15. Véase la sección 3053(6) del Viejo Código.

16. Véase la sección 2023.08 del Nuevo Código.

17. Véase la sección 3058(a) del Viejo Código.

18. Véase la sección 3058(b) del Viejo Código.

19. Véase la sección 2023.08 del Nuevo Código.

20. Ídem.

21. Véase la sección 2021.01(b) del Nuevo Código.

22. Véase la sección 3003(c) del Viejo Código.

23. Véase la sección 2024.04 del Nuevo Código.

24. Véase la sección 2024.01 del Nuevo Código.

25. Véase la sección 2024.02 del Nuevo Código.

26. Véase la sección 2024.04(b) del Nuevo Código para la definición del término "obligaciones contributivas".

27. Véase la sección 2024.04(a)(1) del Nuevo Código.

28. Véase la sección 2024.04(a)(2) del Nuevo Código.

29. Véase la sección 2024.04(c) del Nuevo Código, que fue añadida por el artículo 126 de la Ley de Enmiendas Técnicas.

30. Véase la sección 2051.01(a) del Nuevo Código.

31. Véase la sección 2051.03 del Nuevo Código.

32. Véase la sección 3301(a) del Viejo Código.

33. Véase la sección 3305 del Viejo Código.

34. Véase la sección 2051.01(d) del Nuevo Código.

35. Véase la sección 2051.01(d)(1) del Nuevo Código.

36. Véase la sección 6100.04(a)(2) del Nuevo Código.

37. Véanse las secciones 3201(b) (1) y 3003(c) del Viejo Código.

38. Véase la sección 2041.01(b) del Nuevo Código.

39. Véase la sección 3201(b) del Viejo Código.

40. Véase la sección 3302(a) del Viejo Código.

41. Véase la sección 2051.02(a) del Nuevo Código.

42. Véase la sección 2051.03 del Nuevo Código.

43. Véase la sección 6100.04(a)(2) del Nuevo Código.