

LA CUOTA SOBRE INGRESOS TOTALES DE LAS LLC EN CALIFORNIA UN EJEMPLO DE UN IMPUESTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL EN LOS E.U.

Por: Pedro E. Corona de la Fuente, Esq.
Procopio, Cory, Hargreaves & Savitch LLP

INTRODUCCIÓN

Controvertir la constitucionalidad de un impuesto no es una práctica común en todas las jurisdicciones. Sin embargo, el que no sea una práctica común no implica que no sea jurídicamente posible bajo el marco normativo de otros países. Al contrario, el más elemental sentido jurídico hace pensar que debe haber algún límite constitucional al establecimiento de los tributos, por lo menos respecto a las esferas de competencia de las autoridades que los aprueban.

Existe la percepción de que en los Estados Unidos (E.U.) la materia tributaria se encuentra reservada para los entes políticos, y que los tribunales no pueden conocer acerca de la constitucionalidad de los impuestos. Sin embargo, esto no es del todo correcto. Si bien es cierto que los tribunales de los E.U. otorgan cierta deferencia a los tributos establecidos por los órganos legislativos y la constitucionalidad de los impuestos no es generalmente debatida en los tribunales,¹ también lo es que existen límites constitucionales a los que dichos órganos deben sujetarse para la creación de nuevos impuestos.

En esta tesitura, resulta interesante conocer algunos precedentes recientes en los que se ha abordado este tema. Concretamente, aquí nos referimos al caso de la Cuota sobre los Ingresos Brutos de las LLC² en California (la “Cuota”).

Consideramos que lo resuelto en dichos casos puede ser interesante para la comunidad fiscal en general, y sin duda alguna aporta elementos para comprender mejor el sistema impositivo que rige en los E.U.

CUOTA SOBRE LOS INGRESOS TOTALES DE LAS LLC EN CALIFORNIA

A partir de 1997, cada LLC organizada, registrada o con actividades empresariales en California debe pagar anualmente i) un impuesto de \$800 dólares³ “por el privilegio de hacer negocios” en California,⁴ y ii) la Cuota, que hasta 2006 se determinaba atendiendo a la totalidad de los ingresos de la LLC durante el ejercicio fiscal, independientemente de la fuente de los mismos.⁵

La tarifa establecida para la Cuota puede esquematizarse de la siguiente forma:

Ingresos Totales de por lo menos	Ingresos Totales Menores a	Cantidad a Pagar
USD \$250,000	USD \$500,000	USD \$900
USD \$500,000	USD \$1,000,000	USD \$2,500
USD \$1,000,000	USD \$5,000,000	USD \$6,000
USD \$5,000,000	(sin límite)	USD \$11,790

Pongamos el ejemplo de dos LLCs. La primera (ABC) es una LLC organizada bajo las leyes de California y con operaciones solamente en dicho Estado. La totalidad de sus ingresos provienen de sus actividades de California. La segunda (XYZ) es una LLC organizada bajo las leyes del Estado de Delaware, con operaciones en Arizona y California. Supongamos que el

¹ Por ejemplo, de los cerca de 80 casos que se ventilan anualmente ante la Suprema Corte de los Estados Unidos, cuando mucho uno o dos tienen relación con temas fiscales. Ver <http://www.supremecourt.gov/faq.aspx>

² *Limited Liability Company*

³ En adelante, todas las cantidades son en dólares de los Estados Unidos de América

⁴ Sección 17941 del Código de Rentas e Impuestos de California (CRTC, por sus siglas en inglés)

⁵ Sección 17941 del CRTC vigente hasta el ejercicio fiscal de 2006. Esta cantidad a pagar era conocida como la *LLC Gross Receipts Fee*.

90% de los ingresos de XYZ provienen de Arizona, mientras el 10% restante provienen de California. Ambas LLCs tienen ingresos totales por \$5,000,000 y deducciones por \$6,100,000.

Bajo el régimen vigente hasta 2006, ambas LLC debían pagar (además de los \$800 por el privilegio de hacer negocios en California) la cantidad de \$11,790, ya que ambas tuvieron ingresos brutos de por lo menos \$5,000,000, lo que las ubica en el rango mayor de la tarifa, independientemente de que al tomar en cuenta las deducciones tuvieran una pérdida.

Generalmente, dichas cantidades habían sido pagadas sin mayor contratiempo. Sin embargo, a principios de 2006 un par de resoluciones de la Corte Superior de California, en el Condado de San Francisco (tribunal de primera instancia) declararon la inconstitucionalidad de la Cuota. Finalmente, el tema fue resuelto en 2008 por la Corte de Apelaciones del Primer Distrito de California (la “Corte de Apelaciones”), cuyas resoluciones tienen el valor de precedente en los E.U. La parte relevante de dichas sentencias es discutida a continuación.

NORTHWEST ENERGETIC SERVICES⁶

Northwest era una LLC organizada bajo las leyes del estado de Washington, con operaciones en los Estados de Washington y Oregon. *Northwest* estaba registrada como una LLC en California, pero no realizaba operaciones ni tenía lazos comerciales en California. Ninguna parte de sus ingresos totales tenía fuente en California, o derivaba de operaciones o actividades realizadas en California. No obstante, al estar registrada en California debía pagar los \$800 por el derecho de hacer negocios en California y la Cuota. Como quedó descrito anteriormente, la cantidad a pagar por concepto de la Cuota se determinaba atendiendo a sus ingresos brutos, independientemente de si dichos ingresos eran provenientes de California o de cualquier otra parte.

Por lo tanto, *Northwest* impugnó la constitucionalidad de la Cuota, bajo el argumento de que era inconstitucional al no atender únicamente a los ingresos obtenidos en California.

IMPUESTO VS. DERECHO

En principio, la Corte de Apelaciones tuvo que determinar si la Cuota constituía un impuesto (*tax*) o un derecho (*fee*), considerando que los límites constitucionales para ambos son distintos.

Al respecto, la Corte de Apelaciones determinó que la característica esencial de un impuesto es que incrementa los ingresos para el gobierno y es obligatorio, en contraposición a una carga derivada de una decisión voluntaria de buscar ciertos beneficios. Por otra parte, un derecho proporciona fondos para un programa reglamentario o es recibido como compensación de servicios o beneficios proporcionados por el gobierno.

En este caso, el lenguaje de la norma etiquetaba a la Cuota como un derecho (*fee*). No obstante, la Corte de Apelaciones consideró que la designación otorgada por la legislatura no es determinante, sino que debe atenderse al propósito de la contribución.

La Corte de Apelaciones notó que la Cuota fue establecida simultáneamente con la adopción de la legislación en la que California establecía las LLCs como una entidad “transparente” para efectos fiscales.⁷ Atendiendo a la exposición de motivos, se concluyó que el propósito al establecer la Cuota fue compensar los ingresos por concepto de impuesto sobre la renta corporativo que dejarían de recibirse por las entidades que serían formadas como LLCs, en lugar de establecerse como corporaciones.

Derivado de lo anterior, se concluyó que la Cuota tenía la naturaleza de un impuesto y debía ser sometida al examen constitucional como tal.

CLÁUSULA DE COMERCIO

La Cláusula de Comercio⁸ indirectamente prohíbe a los Estados pertenecientes a los E.U. establecer impuestos o regulaciones que discriminen en contra del (o impongan barreras indebidas al) comercio interestatal, que impidan el comercio en el mercado nacional de los E.U.

Concretamente, para que un impuesto estatal cumpla con la Cláusula de Comercio debe i) tener un nexo substancial con el Estado que lo impone, ii) ser proporcional al nexo con el Estado, iii) no discriminar en contra de comercio interestatal, y iv) estar debidamente relacionado a los servicios proporcionados por el Estado.⁹

⁶ *Northwest Energetic Services, LLC v. California Franchise Tax Board* (159 Cal.App.4th 841, 71 Cal.Rptr.3d 642), Sentencia de 31 de Enero de 2008.

⁷ Esto significa que los ingresos no son gravados al nivel de la entidad (i.e., LLC), sino al nivel de sus miembros, lo que evita la doble tributación de las distribuciones (e.g. dividendos) como sucede en el caso de las corporaciones.

⁸ Artículo I, Sección 8, Cláusula (3) del a Constitución de los E.U.

⁹ Conocido como el *Complete Auto Test*, debido al caso que le dio origen. Ver: *Complete Auto Transit, Inc. v. Brady* (1977) 430 U.S. 274, 97 S.Ct. 1076, 51 L.Ed.2d 326

En este caso, la cuestión correspondía específicamente a si la Cuota satisfacía el segundo requisito: que el impuesto sea proporcional al nexo con el Estado. Para cumplir con este requisito, un impuesto debe cumplir con los requisitos de “coherencia interna” y “coherencia externa”.

La “coherencia interna” se satisface en el supuesto de que un impuesto idéntico al controvertido fuera establecido en todos los estados de los E.U., sin que esto implique una barrera mayor al comercio interestatal que al comercio intraestatal (i.e. dentro de un solo Estado). En otras palabras, ¿si la Cuota fuera adoptada por todos los Estados miembros de los E.U., una LLC con operaciones en todos los Estados debía pagar un impuesto mayor que una LLC con operaciones en un solo Estado?

Retomando nuestro ejemplo, si un impuesto idéntico a la Cuota fuera establecido en todos los Estados de los E.U., ABC, como una LLC operando únicamente en California, debía pagar la tarifa máxima de \$11,790 solamente una vez (al Estado de California). En cambio, XYZ se vería obligada a pagar la tarifa máxima de \$11,790 tres veces: en Delaware donde está organizada, en Arizona donde realiza parte de sus operaciones y en California donde también realiza actividades. De lo anterior se puede apreciar que dos LLCs con ingresos idénticos, se verían sometidas a cargas impositivas distintas por el sólo hecho de realizar actividades comerciales en más de un Estado.

De esta forma, el requisito de coherencia interna no se satisfacía en el caso de la Cuota, ya que una LLC con actividades en más de un Estado tendría una carga superior a la de una LLC con actividades en un solo Estado, estableciendo así una barrera al comercio interestatal, a la cual no estaba sometida el comercio intraestatal.

Por otra parte, para satisfacer el requisito de “coherencia externa” se debe atender a la justificación económica del Estado para gravar un valor determinado, y determinar si el Estado va más allá de la porción que corresponde a la actividad económica atribuible a ese Estado.

Como quedo apuntado anteriormente, la justificación de la Cuota fue compensar los ingresos que dejarían de recibirse mediante la realización de actividades a través de LLCs. Por lo tanto, la Corte de Apelaciones equiparó a la Cuota a un sistema de tributación extraterritorial, al tomar como base los ingresos totales de la LLC, sin importar su origen. Por lo tanto, se concluyó que la Cuota no satisfacía el elemento de coherencia externa, al ir más allá de la parte proporcional que le corresponde a la actividad económica realizada dentro del Estado.

Por las consideraciones anteriores, la Corte de Apelaciones consideró que la Cuota violaba la Cláusula de Comercio y ordenó la devolución de las cantidades pagadas por *Northwest*.

VENTAS FINANCE I¹⁰

Por las mismas razones, en *Ventas Finance I* la Corte de Apelaciones consideró que la Cuota violaba la Cláusula de Comercio, al no ser proporcional a los ingresos obtenidos en California.

Sin embargo, el caso concreto de *Ventas* presentaba un matiz distinto. *Ventas* era una LLC organizada bajo las leyes del Estado de Delaware, registrada para hacer negocios en California y que, a diferencia de *Northwest* (que no obtenía ingresos de California), obtenía ingresos derivados de sus operaciones en California, aunque éstos representaban menos del 10% de sus ingresos totales.

Considerando lo anterior, la Corte de Apelaciones determinó que la devolución a la que el contribuyente tenía derecho, era la cantidad pagada que excediera la cantidad debida en el supuesto de que la Cuota cumpliera con la Cláusula de Comercio. En otras palabras, el Estado tenía derecho a cobrar la Cuota proporcionalmente sobre los ingresos derivados de California.

La Corte de Apelaciones consideró que al realizar parte de sus operaciones en California, el contribuyente hubiera estado obligado a pagar una parte de la Cuota sin estar en violación de la Cláusula de Comercio, si dicho gravamen incluyera un método para determinar los ingresos proporcionales provenientes de California. Por lo tanto, al otorgar la devolución por el exceso pagado, se ponía al contribuyente en la misma posición en la que estaría si hubiera obtenido todos sus ingresos en California o si el impuesto incluyera un método de pago proporcional a los ingresos de California.

RÉGIMEN APLICABLE A PARTIR DE 2007

Como consecuencia de los litigios antes mencionados, y antes de que se emitieran las decisiones finales por la Corte de Apelaciones, la Cuota fue modificada a partir de 2007. Dentro del nuevo esquema, la Cuota debe pagarse tomando en cuenta los ingresos atribuibles al Estado de California.

De tal forma, en los ejemplos descritos anteriormente, ABC al obtener la totalidad de sus ingresos (\$5,000,000) en California, seguiría estando obligada al pago de la tarifa máxima aplicable a la Cuota (\$11,790). El cambio se presenta para XYZ, que obtiene solamente parte de sus ingresos de fuentes en California, en nuestro caso 10%. Por lo tanto, solamente 10% de sus ingresos totales (\$500,000) son considerados para determinar la cantidad a pagar por la Cuota (\$2,500).

¹⁰ *Ventas Finance I, LLC v. California Franchise Tax Board* (165 Cal. App.4th 1207, 81 Cal.Rptr.3d 823), Sentencia de 11 de Agosto de 2008.

La respuesta legislativa del Congreso de California, es un reflejo de cómo influyen las decisiones jurisdiccionales en la adaptación al marco constitucional de las diferentes cargas y contribuciones establecidos por los órganos legislativos.

El Lic. Corona es abogado autorizado para ejercer en México y en California, y forma parte nuestro grupo de Fiscalidad Internacional. Como parte de su práctica, auxilia a clientes en operaciones transnacionales relacionadas con los Estados Unidos, México y otros países en Latinoamérica, enfocado en el área de planeación fiscal internacional y asuntos legales internacionales.

Antes de ingresar a Procopio, el Lic. Corona trabajó como abogado en el área internacional del Servicio de Administración Tributaria, en la Ciudad de México, atendiendo asuntos relacionados con operaciones transnacionales y sus implicaciones fiscales y aduaneras desde la perspectiva de la legislación mexicana y los tratados internacionales suscritos por México. El Lic. Corona puede ser contactado al 619-515-3272 o vía email a pedro.corona@procopio.com.