

TRIBUTACIÓN SOCIEDAD-SOCIOS EN ESTADOS UNIDOS

RICHARD MEDINA SANABRIA

Introducción

Ante los procesos de modernización y globalización de la economía y en búsqueda de la atracción de nuevos capitales, a nivel mundial se han adoptado una serie de esquemas tendientes a evitar la doble tributación económica, es decir, el fenómeno por el cual una misma renta se grava en cabeza de dos o más sujetos pasivos.

La formulación de dichos esquemas, según LOW MURTRA¹, está íntimamente ligada a los objetivos y metas de la política económica, y cada opción tendría efectos diferentes en materia de asignación de recursos, formulación de ahorro y distribución del ingreso, entre otros.

Es así como en algunos países se ha adoptado la tributación en cabeza de las sociedades²; en otros, en cabeza de las personas físicas, y en países como el nuestro, un sistema mixto, en donde tributa tanto la sociedad como el socio o accionista (persona natural).

Pues bien, en este ensayo se revisarán algunos de los esquemas de tributación existentes en los Estados Unidos de América. Veremos cómo el esquema de tributación está fundamentado principalmente en la tributación en cabeza de las personas naturales, en donde las utilidades que se generan en la sociedad pagan impuestos no en cabeza de estas entidades legales, sino en el inversionista, quien es en últimas el que pone en riesgo

1. Citado por ALFREDO LEWIN FIGUEROA, "La tributación sobre la renta de las sociedades y los socios", XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) e Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), vol. 1, Bogotá, 1985, p. 119.

2. JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA, en las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Bogotá, 1985, pp. 64 a 66, señal: "en todos los países se considera justificada la tributación sobre la renta de las sociedades, por razones de orden práctico que constituyen desarrollo del principio de la economía de los impuestos de ADAM SMITH, conforme al cual los impuestos deben ser recaudados con el mínimo de costos y con el máximo aprovechamiento social. En principio, la renta, como suma de los consumos y de los aumentos de patrimonio en un determinado periodo, constituye un concepto que está referido fundamentalmente a las personas naturales, puesto que solamente ellas realizan consumos en estricto sentido. De otra parte, las sociedades, que son esencialmente contratos de tracto sucesivo, constituyen un medio jurídico para realizar actividades lucrativas en un determinado campo económico, por lo cual en último término están ordenadas al beneficio de las personas naturales. Sin embargo, resulta evidente que para llevar a cabo grandes empresas es necesario que se formen sociedades, con el fin de que se puedan reunir los capitales en la cuantía necesaria y, además, para amparar de riesgos excesivos el patrimonio de las personas naturales mediante la limitación de la responsabilidad individual". Por otra parte el profesor BRAVO ARTEAGA indica que el número de sociedades es inconmensurablemente menor que el de personas naturales y que para que el principio de la economía tenga cumplida aplicación resulta necesario que el recaudo se concentre en el menor número de fuentes. Por esta razón, si un número de entidades producen una gran cantidad de utilidades, resulta conforme con el principio anteriormente señalado, que la ley grave con el impuesto de renta a las sociedades, con el objeto de minimizar los costos de administración respectivos.

un capital. Es decir que bajo este esquema de tributación las sociedades simplemente sirven como un nexo entre las autoridades fiscales y los socios o accionistas.

Esta forma de tributación se justifica en la medida en que existe un fenómeno único de enriquecimiento patrimonial, es decir que los recursos entregados a una sociedad pretenden en últimas enriquecer a su dueño, y por ello será este último quien deba someter dicha riqueza a la carga impositiva que establezca el Estado. Al respecto, BRAVO ARTEAGA señala:

En el caso del impuesto sobre la renta, la manifestación de capacidad económica del contribuyente está dada por el incremento de su patrimonio en la forma prevista en la correspondiente ley, razón por la cual la equidad natural exige que por cada manifestación de incremento patrimonial debe producirse una obligación tributaria, o sea una transferencia de parte de la riqueza privada al patrimonio público.

Es a todas luces evidente que cuando un negocio realizado por una sociedad produce un enriquecimiento, tal hecho económico también da origen posterior a una transferencia de parte de la utilidad social al socio mediante el pago del dividendo. Por consiguiente, si existe un solo fenómeno económico de enriquecimiento, es natural que solo exista un impuesto a favor del Estado. En consecuencia, no es posible decir que existen dos manifestaciones de enriquecimiento, en la sociedad y en el accionista, pues ello implicaría desconocer que las compañías son personas jurídicamente ficticias y simples medios económicos para

que las personas reales, que son los seres humanos, realicen actividades empresariales”³.

Pues bien, para abordar el tema, se revisará el origen de las leyes societarias en Estados Unidos; posteriormente se analizarán los distintos modelos societarios, señalando sus principales características y beneficios impositivos.

En la parte final se incluye un cuadro comparativo de los modelos antes señalados y el efecto que tiene cada uno de ellos en materia del impuesto sobre la renta.

I. Origen de las leyes societarias

En Estados Unidos, las leyes y los reglamentos societarios son emitidos por los congresos estatales, y en este sentido ese país cuenta por lo menos con 50 ordenamientos legislativos encaminados a determinar los tipos de sociedades mercantiles y las características de cada una de ellas.

Con el fin de unificar la incorporación de los distintos tipos societarios, los congresos estatales han adoptado una serie de “Leyes-Modelos”, que a su vez han sido recomendados por el American Bar Association (ABA) (Asociación de Abogados) y por la National Conference of Commissioners on Uniform State Laws (Conferencia Nacional de Comisionados para la Unificación de Leyes Estatales), entre otros.

A su vez, las regulaciones de los distintos tipos societarios se encuentran descritas, inter alia, en los siguientes ordenamientos legales:

3. BRAVO ARTEAGA. “La tributación sobre la renta de las sociedades y los socios”, cit., p. 93.

1. Acta Modelo de Negocios y Corporaciones (Revised Model Business Corporation Act, o RMBCA).

2. Acta Uniforme de Sociedades (Uniform Partnership Act, o UPA) (1914)⁴.

3. Acta Uniforme de Sociedades Limitadas (Revised Uniform Limited Partnership Act, o RULPA).

4. Acta de Compañías de Responsabilidad Limitada (Uniform Limited Liability Company Acto LLC).

La LLC se basa en un prototipo legislativo elaborado por la American Bar Association-ABA. El primer estado que constituyó una compañía de responsabilidad limitada fue Wyoming, en 1977, siendo las leyes de este estado las que se utilizan como referencia para el acta de la ABA, permitiéndose la constitución de este tipo de empresas en otros estados⁵.

Sin embargo, existe la posibilidad de que los estados soberanamente decidan apartarse de las Leyes-Modelo atrás mencionadas, adoptando otro tipo de legislaciones. De hecho, el estado de Delaware se constituye en uno de los casos más representativos al

otorgar diversas ventajas corporativas no contempladas en las Leyes-Modelo. Por tal motivo, un alto porcentaje de las empresas de personas físicas o morales son constituidas en ese estado⁶.

II. La corporación (C Corporation)

Como lo veremos enseguida, en el esquema denominado corporación (“C Corporation”) no se elimina el fenómeno de la doble tributación económica, sino que por el contrario las utilidades se gravan tanto en cabeza de la sociedad como en los accionistas; sin embargo, es importante señalar los rasgos más representativos de este modelo societario, con el fin de poderlos contrastar con los demás modelos existentes en Estados Unidos.

Veamos entonces sus principales características⁷:

– Legalmente, es una entidad creada por una ley estatal, la cual es distinta y separada de sus dueños.

– Este tipo de entidades pueden ser cerradas, es decir, tener un solo accionista o pocos. También pueden ser públicas, esto es,

4. En Bureau of National Affairs (BNA), Portafolio 700, 2nd del 3 de julio de 2005, se indica que la UPA ha sido adoptada por todos los estados excepto Louisiana, y también ha sido adoptada por el Distrito de Columbia, las Islas Vírgenes de Estados Unidos y Guam. Después de algunas variaciones, el Acta Modelo de Sociedades Unificadas (Revised Uniform Partnership Act [RUPA]) (1994) fue publicada por la Conferencia Nacional de Comisionados (National Conference of Commissioners) sobre las Leyes Estatales Unificadas (Uniform State Laws) para sustituir la UPA. Los estados han sido lentos en adoptar el RUPA y muchos han adoptado enmiendas no unificadas. Cfr. 710 T.M. Partnerships: Overview, Conceptual Aspects and Formation (Sociedades: Vista general, aspectos conceptuales y formación), II, H, 3. Cfr. también Bromberg y Ribstein sobre Sociedades de responsabilidad limitada y la ley revisada de sociedad unificada. Aspa Law & Business (ed. 1998).

5. Wyoming Limited Liability Company Act, 1977 Wyo. Sess. Laws ch. 158, §1 [codificada en Wyo. Stat. §§ 17-15-101 a 136 (1987)]. Citado por JOHN WILSON MOLINA. “Consideraciones jurídicas en torno a los diversos tipos de Sociedades Mercantiles en los Estados Unidos de Norteamérica”, National Law Center for Inter-American Free Trade, 1997, citado por MOLINA.

6. MOLINA. Ob. cit., p. 4.

7. BNA Portafolio 700 – 2nd. 2005 Tax Managemet Inc. 3/7/05, p. A-3 a A11, y MOLINA. Ob. cit., pp. 1 a 44.

si tienen un gran número de propietarios con acciones que fueron vendidas previamente en el mercado público de valores.

– La duración puede ser indefinida (perpetua)⁸, sin consideración al cambio de accionistas, directores o gerentes.

– *Responsabilidad*

Los accionistas cuentan con una responsabilidad limitada⁹. Es decir, la corporación se constituye como una persona moral responsable por sus propias deudas y obligaciones, teniendo por lo tanto los accionistas una responsabilidad limitada en cuanto a la sociedad. De esta manera, los socios o accionistas sólo arriesgan o exponen la inversión inicial hecha para capitalizar a la corporación a través de la compra de acciones.

Sin embargo, los socios o accionistas están obligados a cubrir con sus bienes personales las obligaciones de la empresa ante las autoridades fiscales federales y estatales, por los impuestos que no hayan sido pagados. Estas retenciones se consideran bajo la custodia fiduciaria de los administradores y por lo tanto, el incumplimiento en el pago de los mismos tiene consecuencias fiscales severas.

– *Administración*

Se da una administración y operación centralizada¹⁰; o sea, los accionistas no tie-

nen derecho a influir o adoptar decisiones en la administración de la empresa. Por el contrario, la administración recae en un consejo de administración o junta de directores cuyos miembros son elegidos por los accionistas. Los accionistas mayoritarios podrán elegir más miembros en el consejo de administración¹¹.

Es decir que bajo este esquema societario son los directores y sus funcionarios quienes manejan la corporación, y en este sentido los accionistas se limitan a proporcionar el capital social, siendo la corporación la persona jurídica responsable por las deudas y obligaciones incurridas.

Nota: Los directores y funcionarios no necesitan ser propietarios de acciones de la corporación¹².

– *Distribución de utilidades y pérdidas*

Para efectos de la distribución de utilidades y pérdidas, el consejo de administración puede elegir, a su discreción o de conformidad con los estatutos, la distribución o reinversión de ganancias obtenidas por la corporación en el curso del ejercicio fiscal¹³. Cuando el consejo de administración decida distribuir las utilidades, dicha distribución la hará en forma de dividendos, los cuales pueden tomar las formas de: 1. Efectivo; 2. Propiedades; o 3. Acciones. La regla general es que los accionistas reciben la proporción correspondiente a su participación

8. RMBCA § 3.02.

9. *Ibíd.*, § 6.22.

10. *Ibíd.*, § 8.01.

11. *Ibíd.*, § 8.03.

12. *Ibíd.*, § 8.02. En este se indica que en los artículos de constitución o en los estatutos se pueden señalar las cualidades de los directores.

13. *Ibíd.*, § 6.40 (a).

accionaria¹⁴. También es posible estipular en los estatutos pagos preferenciales a alguna clase o serie de acciones.

Las pérdidas de la corporación no son transferibles a los socios o accionistas. Dichas pérdidas son absorbidas por las utilidades futuras de la corporación o a través de incrementos de capital.

– Aspectos tributarios

Como lo mencionamos, de conformidad con las leyes federales, la corporación es un ente jurídico distinto de los accionistas, que deberá pagar impuestos sobre la renta que genere. Por lo tanto, cuando la utilidad de la corporación sea distribuida a los accionistas en forma de dividendos, dichos accionistas deberán tributar nuevamente sobre tal utilidad, presentándose entonces en este tipo societario el fenómeno de la doble tributación económica.

Veamos un ejemplo de la forma como se presentaría la doble imposición económica en este tipo societario.

Ejemplo

Asumamos que se trata de una corporación cerrada, compuesta de dos accionistas y que por el año gravable 2004 obtuvo una renta líquida gravable (*taxable income*) de US\$12 millones. Además, no existe diferencia entre la utilidad contable y la renta fiscal. Por otra parte, el único ingreso que perciben los accionistas corresponde a los dividendos que les distribuya la corporación.

Tributación para la corporación

En primer lugar, es necesario tener en cuenta la cuota federal aplicable a las corporaciones en el año 2004, así¹⁵:

Renta gravable		Valor para pagar
0	- 50.000	0
50.000	- 75.000	7.500
75.000	- 100.000	13.750
100.000	- 335.000	22.250
335.000	- 10.000.000	113.900
10.000.000	- 15.000.000	3.400.000
15.000.000	- 18.333.333	5.150.000
18.333.333	- en adelante	0

+

El exceso		
% en exceso	del valor sobre	
15	0	
25	50.000	
34	75.000	
39	100.000	
34	335.000	
35	10.000.000	
38	15.000.000	
35	0	

Con base en la tabla anterior, para una renta líquida gravable (*taxable income*) de US\$12 millones, el impuesto de renta correspondiente a la corporación sería de US\$4.1 millones (la base fija del sexto rango de la tabla por US\$3.4 millones, más el exceso de 10 millones, es decir, \$2 millones se gravan al 35%): $[3.4000.000 + (12.000.000 - 10.000.000) * 35\%]$.

Tributación para el accionista

Como lo mencionamos, en el ejemplo se asume que no existe diferencia entre la utilidad contable antes de impuestos y la renta líquida gravable, por lo que la utilidad susceptible de distribución a los accionistas

14. HARRY G. HENN y JOHN R. ALEXANDER, *Laws of Corporations and other Business Enterprises* [Derecho de corporaciones y otras entidades mercantiles], 1983, § 324, pp. 904 y 905, Cit. por MOLINA. Ob. cit.

15. Tabla tomada del U.S. Master Tax Guide, p. 33, Corporations.

sería de US\$7.9 millones (US\$12 millones de utilidad comercial menos US\$4.1 millones de impuesto de renta). En este caso el impuesto de renta de los accionistas se obtendría aplicándole al ingreso que reciba cada uno de ellos la siguiente tabla de impuestos para individuos:

Nota: Tabla aplicable al año gravable 2004:

Renta gravable	Valor para pagar
0 - 7.150	0.0
7.150 - 29.050	715.0
29.050 - 70.350	4.000.0
70.350 - 146.750	14.325.0
146.750 - 319.100	35.717.0
319.100 - En adelante	92.592.5

+

El exceso	
% en exceso	del valor sobre
10	0
15	7.150
25	29.050
28	70.350
33	146.750
35	319.100

En ese caso, la renta líquida gravable de cada accionista sería de US\$3.950.000 (US\$7.9 millones de utilidad comercial después de impuestos, dividido entre dos accionistas). Al aplicar la tabla para individuos, el impuesto de renta que le correspondería a cada uno de ellos sería de US\$1.363.407,50 [92.592,5 + (3.950.000 - 319.100) * 35%]

En forma consolidada, tendríamos que con una renta de US\$12 millones, el impuesto de renta que se pagaría entre la corporación y los accionistas sería:

Concepto	Valor en millones de dólares
Impuesto de renta de la corporación	US\$4.1
Impuesto de renta accionista 1	1.4
Impuesto de renta accionista 2	1.4
Total impuesto de renta corporación y accionistas	6.9

Dado que la utilidad comercial antes del impuesto es de US\$12 millones, la tarifa efectiva de tributación consolidada sería del 58% (US\$6.9 / US\$12).

III. Sociedad general (*general partnership*)

Una sociedad general es una asociación de dos o más personas que se organizan como copropietarios para llevar a cabo un negocio que les genere una utilidad. En este caso, se entiende por “personas” las naturales, así como las sociedades y demás asociaciones, y como negocio a cada oficio, ocupación o profesión¹⁶.

En estas sociedades no se imponen limitaciones en cuanto al número de socios. Es decir que cualquier persona natural o entidad, incluyendo las locales, extranjeras, fideicomisos, sucesiones, corporaciones y otras sociedades, pueden ser socias en una sociedad general.

Las principales características de este tipo societario son¹⁷:

– La sociedad general (en adelante la “sociedad”) es una persona moral que, como se mencionó anteriormente, puede ser constituida entre dos o más personas físicas o morales¹⁸.

16. RUPA § 101 (10) (1994); UPA § 2 (1914).

17. BNA – Portafolio 700 – 2nd. 2005 Tax Managemet Inc. 3/7/05, pp. A-3 a A11, y MOLINA. Ob. cit., pp. 1 a 44.

18. UPA, § 101 (6) y § 202 (b).

– *Responsabilidad de los socios*

Los socios están sujetos a responsabilidad ilimitada, por lo que deberán responder, aun con su propio patrimonio, por las deudas y obligaciones contraídas por la sociedad¹⁹. Como lo veremos enseguida, los socios gozarán de voz y voto equitativo en cuanto a la administración y tendrán la facultad para actuar como representantes de la sociedad.

Se debe aclarar que un nuevo socio no incurrirá en responsabilidad en cuanto a las deudas anteriores de la sociedad²⁰. Por el contrario, si un socio se retira de la sociedad, éste seguirá siendo responsable de cubrir, con su propio patrimonio, las deudas en que incurrió la sociedad durante el período de tiempo en que su participación societaria se encuentre vigente. En cualquier caso, el acreedor que exija la liquidación de una deuda de la sociedad, deberá primero reclamar la compensación correspondiente a la sociedad, antes de ejercer acción contra los socios en sus patrimonios individuales²¹.

Si un socio efectúa un pago a algún acreedor en su capacidad individual, en el curso ordinario del negocio, la sociedad estará obligada a indemnizar a dicho socio, siempre y cuando la responsabilidad incurrida por el socio no fuere ocasionada en forma individual y personal por él mismo.

– En estas sociedades no se requiere de capital social mínimo fijo.

– *Administración*²²

La administración y operación diaria de la sociedad recae en los socios; estos socios cuentan con derechos equitativos en el manejo y conducción de las operaciones del negocio social.

A menos que el contrato social establezca lo contrario, cada socio tendrá un voto en cuanto a la administración, sin considerar su contribución o su proporción en el interés del negocio.

El manejo de la sociedad se establece por lo general a través de mayoría de votos. Sin embargo, cuestiones relacionadas con (1) el cambio de la denominación social; (2) variaciones en el capital; (3) la admisión de nuevos socios; (4) cualquier asunto de los considerados extraordinarios, o (5) cualquier cambio a los estatutos, requerirán del voto unánime de los socios.

En cuanto a la transferencia de participaciones sociales, los socios no podrán transferir su interés a menos que los socios restantes aprueben dicha transferencia de forma unánime²³.

Si bien en la sociedad general los socios pueden nombrar a uno o más socios gerentes, quienes tendrán la responsabilidad primaria del manejo de la compañía, cada socio recibe la calidad de agente social, contando con facultades para contraer obligaciones en nombre y representación de la sociedad ante terceros²⁴. Es decir, cualquier acto realizado

19. *Ibíd.*, § 306 (a) y (b) y § 307 (b).

20. *Ibíd.*, § 306 (b).

21. *Ibíd.*, § 301.

22. *Ibíd.*, § 301 y § 303.

23. *Ibíd.*, § 302.

24. UPA, § 301.

por alguno de los socios que se encuentre dentro de la actividades normales de la sociedad obligará a la sociedad legalmente, siempre y cuando la persona con la cual el socio está realizando un acto jurídico no haya sido notificada de que dicho socio no posee la capacidad necesaria de representar y comprometer a la sociedad.

La amplia representación que tienen los socios puede ser limitada en los estatutos sociales, indicándose que sólo un número limitado de socios tendrá capacidad legal para actuar en nombre y representación de la sociedad.

– *Distribución de utilidades o pérdidas*²⁵

Las pérdidas y ganancias son distribuidas de forma equitativa sin tomar en consideración la contribución inicial de capital hecha por cada socio. Así mismo, es posible establecer en los estatutos cómo se distribuirán las pérdidas y las ganancias, por ejemplo:

1. A través de una fórmula de porcentaje fijo.
2. En proporción al interés de cada uno de los socios.
3. En relación con su porcentaje de contribución inicial.
4. A través de salarios determinados;
5. A través de una fórmula que calcula la contribución y trabajo invertido anualmente por cada socio.
6. A través de una fórmula que calcula los ingresos generados anualmente por cada socio; entre otros.

La distribución de pérdidas y ganancias tiene efectos sólo en relación con los mismos socios, sin que ello conlleve una posible responsabilidad de cada socio hacia los acreedores de la sociedad.

Como forma adicional de compensación, en los estatutos se puede estipular el pago de intereses por las contribuciones hechas por los socios, como por ejemplo pagos de renta mobiliaria o inmobiliaria.

– *Aspectos tributarios*

Desde el punto de vista fiscal, la sociedad es considerada como un grupo de individuos operando un negocio conjuntamente sin identidad o personalidad propia; por lo anterior, la sociedad no paga impuestos²⁶. En este orden de ideas, se puede establecer que la sociedad sólo actúa como un nexo entre las autoridades fiscales y los socios.

Para efectos de impuesto sobre la renta federal, una sociedad general incluye a los sindicatos, grupos, consorcios, contrato de riesgo compartido (*joint venture*) u organización no constituida a través de una empresa, la cual no es corporación, fideicomiso o sucesión. Además, bajo los reglamentos, la Internal Revenue Services (IRS) –Dirección General de Tributos– puede, si así lo desean todos los miembros de una organización no constituida²⁷, excluir a dicha organización de la aplicación de todo o parte de las estipulaciones sobre impuesto de renta, si la organización se vale de:

1. Sólo para propósitos de inversión y no

25. *Ibíd.*, § 401(b).

26. Internal Revenue Code § 701 (Código Fiscal Federal) (en lo sucesivo IRC, por sus siglas en inglés).

27. Según la BNA – Portafolio 700 – 2nd. 2005 Tax Managemet Inc. 3/7/05, p. A-5: “De acuerdo con los regs. §1.761-2(b), una organización no constituida que desee ser excluida de las estipulaciones sobre impuestos para sociedades, debe llevar a cabo una elección §761(a) no más tardar del tiempo prescrito (incluyendo las extensiones) para la entrega de la declaración de impuestos

para el manejo activo del negocio; 2. Para producción, extracción o uso conjunto de la propiedad, pero no con el propósito de vender servicios o propiedad producida o extraída, o 3. Operadores en títulos por un período corto, con el propósito de asegurar, vender o distribuir una emisión particular de títulos, si el ingreso de los miembros de la organización puede ser determinado adecuadamente sin el cómputo del ingreso gravable de la sociedad.

Por otra parte, cuando la sociedad efectúa la distribución de sus utilidades y pérdidas

directamente a los socios²⁸, cada socio deberá pagar el impuesto que le corresponda en proporción a la distribución efectuada²⁹, así como a la fórmula fiscal correspondiente a los ingresos y posición económica del individuo³⁰.

Para efectos de lo anterior, la sociedad está obligada a presentar, ante las autoridades fiscales, un reporte anual que contenga la información financiera para calcular la obligación de los socios.

Finalmente, según el Bureau of National Affairs (BNA) Portafolio 700 – 2nd. 2005

para el primer año gravable para el cual se desea la exclusión. Una declaración (formato 1065) de sociedad incluyendo información mínima debe presentarse con esta elección. Esa declaración debe incluir una declaración en el sentido de que la organización califica para esta elección y que todos los miembros de la organización eligen la exclusión de impuestos de sociedad. Los regs. § 1.761-2(b)(2)(i). Esta elección es efectiva salvo que dentro de los 90 días después de la formación de la organización, cualquiera de los miembros de ésta notifique a la IRS que quiere que las estipulaciones de sociedad apliquen a esa organización y también notifique a los otros miembros de la organización. Esta elección es irrevocable mientras que la organización permanezca calificada, salvo que se obtenga la aprobación de la revocación de parte de la IRS. Los regs. § 1.761-2(b)(3)(i). El reg. § 1.761-2(b)(2)(ii) además especifica que aunque la elección no se lleve a cabo de la manera indicada, se puede tratar una elección como si se hubiera hecho si todos los hechos y circunstancias alrededor demuestran que era la intención de los miembros de la organización, en el momento de su formación, asegurarse de la exclusión de las reglas de sociedad comenzando con el primer año gravable de la organización. Los siguientes factores pueden ser considerados como evidencias de esta intención: 1. En el tiempo de formación de la organización, los miembros de esta acordaron que la organización fuera excluida de las estipulaciones de impuestos de sociedad, comenzando con el primer año gravable de la organización, o 2. Los miembros de la organización propietarios sustancialmente de todos los intereses de capital reportan en sus declaraciones de impuestos federales sus respectivas acciones de los ítems de ingresos, deducciones y créditos de la organización en sus respectivas declaraciones (haciendo dichas elecciones a ítems individuales como fuese adecuado) de manera consistente con la exclusión de la organización de tratamiento como sociedad, comenzando con el primer año gravable de la creación de la organización. Además, la Rev. Proc. 2002-68, 2002-43 IRB 753 y Rev Proc, 2003-84, 2003-48, IRB 1159, las cuales modifican y reemplazan la Rev. Proc. 2002-68, estipula que por los años gravables que comienzan antes del 1.º de enero de 2004, la IRS no pondrá en tela de juicio el tratamiento de impuestos consistente con una elección §761(a) por ciertas sociedades que invierten en obligaciones exentas de impuestos. La IRS declaró en la Rev. Proc. 2002-68 que dicha sociedad no califica para hacer una elección § 761 a) pero, debido a confusión alrededor del tema, ello suministró alivio. La IRS también le suministró a dichas sociedades a una elección “de cierre mensual” en Rev. Proc. 2002-68 y Rev. Proc. 2003-84 que, aunque no era un tipo de elección § 761 a), suministra a dichas sociedades y a sus socios algunas de las mismas ventajas de la elección § 761(a). Cfr. también los Regs. § 1.6031(a)-1T(a)(3)(ii), T.D. 9094, 68 Fed. Reg., 63733 (11/10/03 (autorizando a la IRS a que de las guías –por ejemplo la Rev. Proc. 2003-84– exceptuando a ciertas sociedades del § 6031).

28. Internal Revenue Code § 702.

29. LEWIS D. SOLOMON, DONALD E. SCHWARTZ, JEFFEREY D. BAUMAN y ELLIOT J. WEISS, *Corporations Law and Policy* [Corporaciones, Derecho y consideraciones], 3.ª ed., 1994, p. 171, cit. por MOLINA. Ob. cit.

30. Como se mencionó en el segmento de las corporaciones, al 31 de diciembre de 2004, los ingresos de las personas físicas se encuentran gravadas con unas tarifas progresivas entre el 10% y 35%.

Tax Managemet Inc. 3/7/05, p. A-5, existe una excepción en la definición de impuestos del término “sociedad general” por una que tenga 10 o menos socios, cada uno de los cuales es: 1. Una persona natural (diferente de un extranjero no residente); 2. Una corporación c, o 3. Una sucesión de un socio fallecido³¹. Para propósitos de determinar la aplicabilidad de esta regla, un esposo y su esposa (y sus propiedades) se tratarán como si fuesen un socio. Esta excepción al estado de la sociedad general no aplica si la sociedad elige salirse de este estado de impuestos como si no fuera sociedad general (*general partnership*)³². Esta excepción aplica sólo para propósitos de reglamentos de auditoría especiales de declaración de renta aplicables a las sociedades generales.

IV. Sociedad limitada (*limited partnership*)

En este tipo societario podemos encontrar dos clasificaciones: una a la que se conoce en términos generales como la sociedad

limitada (*limited partnership*) y otra a la que se conoce como la sociedad familiar limitada (*family limited partnership*).

Veamos:

Una sociedad limitada es aquella entidad legal conformada por dos o más personas bajo las leyes limitadas de sociedad de un estado. Uno de los elementos esenciales de este tipo de organizaciones es la existencia de uno o más socios generales y de uno o más socios limitados, como se verá enseguida.

Las principales características de la sociedad limitada son³³:

- Puede ser constituida entre dos o más personas jurídicas por medio del registro de un certificado de constitución³⁴ ante las autoridades del estado donde se pretenda constituir dicha sociedad.

- La sociedad tendrá la duración que los socios estipulen en dichos estatutos. De no estipular el período de duración, la sociedad se disolverá al retirarse uno de los socios generales³⁵.

- Para la formación de una sociedad limitada, se requiere de un socio general y un

31. §6231 (a)(1)(B)(i). La excepción estipulada en §6231 (a)(1)(B) no aplica a una sociedad por el año gravable si alguno de los socios de la sociedad durante ese año gravable es un socio intermedio tal como se define en § 6231 (a)(9). Los regs. §301.6231(a)(1)-1(a)(2). Cfr. también Rev. Regl. 2004-88, 2004-32 IRB, 165 (sociedad que tiene una compañía de responsabilidad limitada (LLC), una entidad negligente, como socia, no es una “pequeña sociedad”). La excepción de “10 o menos” para pequeñas sociedades aplica para el número de personas naturales (que no son extranjeros no residentes), corporaciones C y sucesiones de socios fallecidos que eran socios en algún momento durante el año gravable de la sociedad. Regs. §301.6231(a)(1)-1(a)(1).

32. §6231(a)(1)(B)(ii). Tenga en cuenta que aun antes de la revisión en 1997 de esta estipulación, si una sociedad general se considera que finalmente si existe en dichas circunstancias, en algunas situaciones no se impondrán multas si todas las utilidades derivadas de la empresa han sido reportadas a nivel de socio. La Rev. Proc. 84-35. 1984-1 C.B. 509 especifica que a algunas sociedades generales que tienen diez o menos socios no se les multará (bajo la § 6698) por no haber declarado impuestos sobre la sociedad general si todos los socios reportaron exactamente sus partes de ingresos, deducciones y créditos de la sociedad general. Sin embargo, (1) dichas sociedades generales no deben tener socios que sean extranjeros no residentes, fideicomisos o corporaciones, y (2) todos los ítems de la sociedad general han de ser colocados de la misma manera.

33. BNA – Portafolio 700 – 2nd. 2005 Tax Managemet Inc. 3/7/05, pp. A-3 a A11, y MOLINA. Ob. cit., pp. 1 a 44.

34. RULPA, §201 (a) (1)-(5) y 201 (b).

35. RULPA, §801.

socio limitado como requisito o elemento básico³⁶.

Es importante cumplir con los requisitos de cada categoría de socio en términos de los estatutos y el certificado de creación, con el fin de dar cabal cumplimiento a su relación mutua, así como hacia la sociedad. De no cumplir dichos requisitos de forma detallada, encontraremos que un socio limitado podrá ser catalogado como general y de esta forma, responsable para cubrir las obligaciones de la sociedad con su propio patrimonio.

– Administración y responsabilidad

La administración de la sociedad limitada recaerá sobre los socios generales, teniendo facultades para actuar como representantes legales de la misma³⁷. Los socios generales también responden de forma ilimitada con la sociedad, exponiendo así su patrimonio personal para cubrir las obligaciones incurridas por dicha persona moral. En términos generales y con excepción de lo establecido en la RULPA, el socio general de la sociedad limitada tiene los mismos derechos, obligaciones, restricciones y responsabilidades del socio de una sociedad general³⁸.

En cuanto a los socios limitados, las características más representativas son³⁹:

1. Los socios limitados gozan de responsabilidad limitada, exponiendo únicamente el capital con que hayan contribuido a la sociedad.

2. Los socios limitados no pueden participar en la administración de la sociedad. Sin embargo, vía estatutaria se puede establecer lo contrario, en cuyo caso cambiaría su responsabilidad de limitada a ilimitada.

3. Los socios limitados sólo tienen derecho a ser informados sobre la administración. Para dicho efecto, los socios generales están obligados a entregar un informe detallando las operaciones de la sociedad.

4. En casos extraordinarios, los socios limitados podrán gozar de voto, si esto es estipulado en el contrato social⁴⁰, y si los socios generales dan su consentimiento. En la actualidad, se permite que los socios limitados puedan participar en algunas operaciones de la organización sin perder su responsabilidad limitada. En este orden de ideas, los socios limitados podrán actuar como oficiales, directores o accionistas del socio general, votando en algunas de las decisiones, o actuando como consejeros.

Como se puede observar, los socios generales gozan de las mismas características bajo la sociedad limitada que bajo la sociedad general. Cada socio general tiene la oportunidad de participar en la administración de las funciones diarias de la empresa, asegurando con ello el buen manejo de los intereses de los socios.

La gran desventaja que se reporta en relación con los socios generales es la responsabilidad ilimitada a la que cada socio es expuesto para cubrir los deberes

36. *Ibíd.*, §301 y § 401.

37. *Ibíd.*, §403 y § 404.

38. *Ibíd.*, §403 (a) y (b).

39. *Ibíd.*, §303.

40. *Ibíd.*, §302. Entre los casos en los cuales los socios limitados podrán votar se incluyen 1. la disolución o terminación de la sociedad; 2. el cambio del objeto social; 3. cambio de la denominación social; 4. ingreso o egreso de socios; 5. la venta de un porcentaje substancial de los activos de la sociedad, etc.

societarios. Adicionalmente, para poder formar una sociedad limitada, es necesario contar con un socio dispuesto a aceptar esta responsabilidad.

– *Distribución de utilidades y pérdidas*

Las pérdidas y ganancias serán distribuidas de conformidad con lo establecido en el contrato social⁴¹. En caso de que dicho acuerdo no determine cómo debe efectuarse esta distribución, las pérdidas y ganancias serán distribuidas con base en el valor de la contribución de cada socio. Es importante notar que esta fórmula de distribución varía substancialmente respecto de la sociedad general, en donde se establece que en el caso de que los estatutos no señalen la forma de distribución, las pérdidas y ganancias serán distribuidas de forma equitativa.

– *Aspectos fiscales*

En términos generales, la sociedad limitada recibe el mismo trato tributario en cuanto al pago de impuestos, que el establecido para la sociedad general. Es decir, la sociedad limitada actúa como nexo entre las autoridades fiscales y los socios, quienes deberán pagar el impuesto después de realizada la respectiva repartición de utilidades. Sin embargo, a diferencia de la sociedad general, la sociedad limitada comparte varias características de la corporación. En

algunos casos, dichas características serán suficientes para determinar que la sociedad limitada opera como una corporación. En tales casos, la sociedad limitada podrá ser tratada como una corporación por las autoridades fiscales⁴².

Para llegar a la anterior determinación, las siguientes cuatro características deben concurrir:

1. Continuidad de duración.
2. Administración centralizada.
3. Responsabilidad limitada a los activos de la sociedad limitada.
4. Libre intercambio de interés⁴³.

Cuando una sociedad limitada tiene las mismas características que una corporación, las autoridades podrán determinar que la organización opera como una sociedad limitada con el fin exclusivo de liberarse de las leyes tributarias aplicables a las corporaciones, al mismo tiempo que se podrá aprovechar la responsabilidad limitada inherente a este tipo de empresas. La razón básica para determinar esta relación y aplicación jurídica estriba en que la sociedad limitada fue creada con base en principios legales aplicables a empresas pequeñas.

Sociedad familiar limitada (*Family Limited Partnership*)

En cuanto a la sociedad familiar limitada, ésta es utilizada en un contexto especial, y es el nombre que se atribuye a aquellas

41. RULPA, § 503.

42. Internal Revenue Service (IRS), reg. §301.7701.

43. *Ibíd.*, reg. §1.1.1. Por ejemplo, si los socios limitados no tienen facultad de remover a un socio general, y este socio general no tiene un activo substancial, las autoridades fiscales podrán determinar que esta sociedad limitada tiene: 1. Duración perpetua; 2. Administración centralizada y 3. Responsabilidad limitada. En dicho caso, las autoridades fiscales impondrán el sistema de impuestos reservado para la corporación. Cfr. LEWIS D. SOLOMON y ALAN R. PALMITER. *Corporations: Examples and Explanations* [Corporaciones: Ejemplos y Explicaciones], 2.ª ed., 1994, § 2.2.5, cit. por MOLINA. Ob. cit.

sociedades generalmente constituidas con propósitos de planeación de sucesiones.

El objetivo principal de estas sociedades es el de transferir los intereses de la sociedad limitada a los miembros de la generación más joven (o fideicomisos para aquellos miembros más jóvenes de la generación). Una vez se haga la cesión, se toma la posición de que, para propósitos de impuestos federales por obsequios, el interés de la sociedad tiene un valor depreciado debido a su naturaleza ilíquida⁴⁴. Además, el hecho de que el cedente no posee los intereses de la sociedad cedida en el momento de su muerte, permite a su sucesión evitar la inclusión del valor de ese interés en la sucesión, con el propósito de obtener una ventaja en impuestos federales. El cedente puede aun controlar el manejo de la propiedad cedida, actuando como un socio general.

V. Compañía de responsabilidad limitada (*limited liability company*)

La compañía de responsabilidad limitada (CRL) es una opción de empresa que hacia

finales de los años 1990 tuvo un importante desarrollo. Este tipo societario combina la responsabilidad limitada de la corporación con los derechos tributarios de una sociedad; es decir, es una “entidad híbrida”. Se dice incluso que debido al gran interés generado por esta combinación de ventajas, con el tiempo este tipo de organización reemplazará a las sociedades generales, limitadas y a las corporaciones s.

Originalmente, la CRL fue únicamente aceptada como forma societaria en el estado de Wyoming en 1977⁴⁵. Hoy en día, la combinación de la protección para todos los propietarios contra la responsabilidad personal por las obligaciones de la entidad, junto con el tratamiento favorable en materia del impuesto sobre la renta federal, ha sido un estímulo para la promulgación de legislación sobre CRL (LLC), en la mayoría de estados⁴⁶.

En la actualidad hay un modelo (Revised Uniform Limited Liability Company Act), borrador para propósitos de discusión de mayo de 2005, el cual servirá como marco de referencia a las compañías de responsabilidad limitada. Los estados en los cuales se

44. En el BNA – Portafolio 700 – 2nd. 2005 Tax Management Inc. se indica que en la propuesta de presupuesto de 1999 la Administración Clinton propuso que el uso agresivo de las reglas de valuación en este contexto se deberían restringir. De manera particular, la propuesta anotaba que los contribuyentes están reclamando grandes descuentos en la valuación de regalos y legados de intereses en entidades que poseen activos comerciables. La propuesta indicaba que, debido a que estos descuentos no eran adecuados, la Administración propone eliminar estos descuentos de valuación salvo que se apliquen a negocios activos. Los intereses en entidades generalmente requerirían ser valorados por propósitos de obsequios e impuestos estatales a partes proporcionales del valor neto de los activos de la entidad siempre que la entidad tenga activos comerciables disponibles. Cfr. Departamento de Tesorería, “Explicaciones Generales sobre las Propuestas de Rentas de la Administración para FY 1999”, en 129 (2/2/98), anotando que la utilización de sociedades limitadas y similares está erosionando la base de transferencia de impuestos. En relación con los descuentos de valuación, la propuesta exponía que “este valor que va desapareciendo es una ilusión porque los miembros de familia no son tenedores de intereses minoritarios en un sentido significativo”. Esta propuesta se reiteró en la propuesta de presupuesto de 2000 de la Administración Clinton. Cfr. Departamento de Tesorería, “Explicaciones Generales de las Propuestas de Renta de la Administración”, febrero de 1999.

45. Wyoming Limited Liability Company Act, *supra* nota 2, cit. por MOLINA. Ob. cit.

46 Cfr. por ejemplo RIBSTEIN, “The emergence of the Limited Liability Company” [El surgimiento de la compañía de responsabilidad limitada], 51 *Business Lawyer*, noviembre de 1995. Para

permite este tipo de empresa, tienen reglas individuales basadas en el prototipo legislativo elaborado por la ABA, la cual establece que para constituir una CRL se requiere un mínimo de dos personas físicas o morales⁴⁷, quienes deben registrar un certificado que contenga los estatutos ante el estado.

Los estatutos son similares a los de una corporación⁴⁸, y deben contener:

1. La denominación social⁴⁹ y el domicilio de la compañía. El nombre de la compañía de responsabilidad limitada deberá contener una indicación del tipo de organización que es, con el fin de que los acreedores con los que la compañía trate tengan aviso del tipo de organización, y de esta forma estén enterados de la responsabilidad limitada de sus miembros. Dicha indicación podrán ser las palabras “limited liability company” o “limited company” o sus abreviaciones “LLC” o “LC”.

2. El nombre y dirección de la persona que registró la compañía.

3. Fecha de disolución.

A diferencia de la corporación, la duración de una CRL no es perpetua. Generalmente, la compañía se disuelve después de un período de tiempo establecido por ley, o al retirarse uno de sus socios.

4. Una cláusula que indique el tipo de administración, ya sea centralizada o compartida por los mismos miembros.

5. El nombre y la dirección de uno o más socios o administradores autorizados.

Otras de las características de las LLC son⁵⁰:

– Responsabilidad

Como en una sociedad, en la CRL los miembros proporcionan el capital social gozando del control de la administración de la empresa. Los socios, al igual que los accionistas de una corporación, gozan de la responsabilidad limitada, ya que dicha compañía es una persona moral que tiene identidad separada de la de sus miembros.

un listado de los estados que han promulgado la legislación sobre LLC, ver 725 T. M. Limited Liability Companies (Working Papers) [Compañías de Responsabilidad Limitada (Papeles de Trabajo)]: Ely & Beach, “The LLC Scoreboard” (El Cuadro de Mando Integral de las LLC). 81 Tax Note: 1005 (11/23/98), actualizada periódicamente en las Tax Notes. Ver también la discusión en Joint Committee Print, “Review of Selected Entity Classification and Partnership Tax Issues” (Repaso de Temas de Impuestos de Clasificación de Entidades Seleccionadas y de Sociedades) (4/8/97) (Working Papers (Papeles de Trabajo)). Citado por BNA – Portafolio 700 – 2nd. 2005 Tax Management Inc.

47. Chester Rorhlich, Organizing Corporate and other Business Enterprises [Organizando corporaciones y otras entidades morales], 5.ª ed., (1995), §2B.03. ABA Prototype Act [Acta Prototipo del ABA]. Sin embargo algunos estados, como Texas y Arkansas, permiten la creación de compañías de responsabilidad limitada con sólo un miembro. Véase Tex. Rev. Cit. Stat. Ann. §1528 art. 4.01 y Ark. Code Ann. § 4-32-1313, y Rorhlich, §2B.03[5], cit. por MOLINA. Ob. cit.

48. TODD BAILEY y RICK BAILEY, “The Idaho Limited Liability Company Act” [El acta de la compañía de responsabilidad limitada del estado de Idaho], 31 *Idaho L. Rev.* 1, 8 [Revista Jurídica de la Universidad de Idaho, (1994)]. También véase supra, notas 13 a 17 y texto acompañante, cit. por MOLINA, Ob. cit.

49. LARRY E. RIBSTEIN. “Limited Liability and Theories of the Corporation” [Responsabilidad limitada y teorías de corporación], 50 *Md. L. Rev.* 80, 107-12 [Revista Jurídica de la Universidad de Maryland] (1991), cit. por MOLINA. Ob. cit.

50 BNA – Portafolio 700 – 2nd. 2005 Tax Management Inc. 3/7/05, pp. A-3 a A11, y MOLINA. Ob. cit., pp. 1 a 44.

Tenemos entonces que, en términos generales, los miembros de una CRL cuentan con las mismas ventajas, en lo que hace a su responsabilidad, que un accionista de una corporación o un socio limitado de una sociedad limitada. Los miembros de una CRL, son responsables por las deudas incurridas por la compañía hasta la cantidad de su contribución, no pudiendo ser obligados a cubrir deudas mayores a dicha inversión. Esto resulta ser aplicable aun cuando los miembros actúen como administradores.

Ningún socio o administrador de una CRL estará obligado a cubrir los deberes o responsabilidades de la compañía, simplemente por ser miembro o actuar como administrador.

Pese a lo anterior, en algunos casos extremos y sólo en algunos estados, se podrá requerir a los socios, que actúan en calidad de administradores, para que respondan por las deudas, daños y perjuicios ocasionados por sus propios actos, de una manera semejante a lo que ocurre en una Corporación⁵¹. Por ejemplo, al igual que los accionistas de una corporación, los miembros y administradores de una CRL serán responsables por las deudas de la compañía cuando: 1. La empresa no haya sido formalmente constituida; 2. La capitalización haya sido insuficiente⁵²; 3. La compañía haya sido incorporada fraudulentamente⁵³, o 4. Las contribuciones no hayan sido completamente pagadas⁵⁴.

Cabe hacer mención de que este tipo de proceso de desincorporación está basado en jurisprudencia, por lo que las mismas no se encuentran en las actas utilizadas para la incorporación de CRL, sino que será necesario analizar detalladamente la jurisprudencia de cada estado.

– Administración

Los intereses de los miembros se distinguen en dos derechos distintos. El primer derecho es la administración de la compañía de responsabilidad limitada. Dicha administración normalmente será gobernada por un acuerdo, el cual establecerá que la administración será distribuida en proporción a la contribución de cada uno de los socios, quienes podrán comparecer ante terceros y actuar en nombre y representación de la compañía.

Sin embargo, si los socios así lo desean y los estatutos lo permiten, se puede pactar que la administración de la compañía sea centralizada. Para tales efectos, se podrá elegir un consejo de administración, consejo directivo o administrador único. En caso de que se lleve a cabo esta elección, los miembros renunciarán a su autoridad sobre la administración de la compañía. En caso de que el acuerdo forme un cuerpo administrativo centralizado, los administradores estarán sujetos a los deberes fiduciarios de lealtad y cuidado razonable.

51. ERIC FOX. "Piercing the Veil of Limited Liability Companies" [Penetrando el velo de la responsabilidad limitada de las compañías de responsabilidad limitada], 62 *Geo. Wash. L. Rev.* 1143 [*Revista Jurídica de la Universidad George Washington*] 1994, cit. por MOLINA. Ob. cit.

52. BAHLIS. Application of Corporate Common Law Doctrines to Limited Liability Companies [La Aplicación de Doctrinas del Derecho Común al las Compañías de Responsabilidad Limitada], 55 *Mont. L. Rev.* 43, 66 [*Revista Jurídica de la Universidad de Montana*] 1994, cit. por MOLINA. Ob. cit.

53. Ídem.

54. Ídem.

– *Distribución de utilidades y pérdidas*

El segundo derecho de los socios de este tipo de empresas consiste en la participación en las ganancias de la compañía. Las distribuciones normalmente son establecidas en proporción a la cantidad de socios que han contribuido en la capitalización inicial de la compañía⁵⁵. Sin embargo, los socios podrán establecer otra fórmula para la distribución, si dicha fórmula es incorporada a los estatutos. Por ejemplo, los miembros podrán establecer en los estatutos que la distribución utilizará una fórmula que tome en consideración el porcentaje de aportación de capital de cada miembro⁵⁶. El tiempo y las veces de aportación para realizar dichas distribuciones también son establecidos en los estatutos de la compañía. Así las cosas, los socios no tienen derecho a exigir una distribución a menos que lo establezcan los estatutos, aun cuando así lo decidieran los socios o administradores⁵⁷.

– *Aspectos fiscales*

Cuando Wyoming promulgó la primera acta para la incorporación de la CRL en 1977, las autoridades fiscales federales (Internal Revenue Services [IRS]) no habían declarado que este tipo de entidades serían tratadas como una sociedad para efectos de tributa-

ción⁵⁸. Este hecho creó gran incertidumbre sobre los efectos fiscales de la CRL, asunto que se aclaró en el año 1988, cuando el IRS declaró que este tipo de organización no sería expuesta al pago de impuestos, siempre y cuando cumpliera con los requisitos establecidos por dicha autoridad⁵⁹.

En este orden de ideas, para que una CRL sea tratada como una sociedad y no como una corporación, dicha compañía deberá tener más características y elementos establecidos por las leyes aplicables a las sociedades, que por las leyes aplicables a las corporaciones⁶⁰.

Para poder determinar lo anterior, el IRS considerará los cuatro elementos siguientes:

1. Continuidad de existencia.
2. Administración centralizada.
3. Responsabilidad limitada.
4. Libre transferencia de interés⁶¹.

Generalmente, una empresa será catalogada como corporación, y consecuentemente expuesta a doble tributación, si cuenta con más de dos de las cuatro características antes mencionadas⁶². Por lo tanto, si cuenta con dos o menos de éstas, la organización no será expuesta a doble tributación.

Si la CRL cumple con este requisito, será tratada igual que una sociedad que actúan solamente como un nexo entre las autoridades fiscales y sus miembros. La distribución de

55. ABA Prototype Act [Acta Prototipo del ABA], supra, nota 92, §503, cit. por MOLINA. Ob. cit.

56. BAILEY, supra, nota 96, pp. 21 y 23, cit. por MOLINA. Ob. cit.

57. RORHLICH, supra, nota 94 & 2B.04 (2), cit. por MOLINA. Ob. cit.

58. Debido a esta incertidumbre, el único estado que promulgó un acta para la formación de compañías de responsabilidad limitada fue Florida. 1982 Fla. Laws ch. 177; codificado en Fla. Stat. ch. 608.401 al.471 (1993), supra nota 92, cit. por MOLINA. Ob. cit.

59. IRS Rev. Rul. 88-76, 1988-2 C.B. 360, cit. por MOLINA. Ob. cit.

60. Ídem.

61. Ídem.

62. RORHLICH, supra nota 94, § 2B.07[1]. C.F.R. § 301.7701-2(a)(3) ; Rev. Rul. 88-76, 1988-2 C.B. 360, cit. por MOLINA. Ob. cit.

utilidades y pérdidas pasa por la compañía y se depositará a los socios, y cada uno de ellos deberá pagar el impuesto correspondiente a la distribución efectuada. En turno, la CRL deberá instruir ante las autoridades un reporte anual informativo que contenga la información financiera requerida para calcular la obligación fiscal de cada socio⁶³.

VI. Corporaciones bajo subcapítulos (sub chapter “S” corporations)

Antes del surgimiento de las LLC, los contribuyentes que buscaban combinar la responsabilidad limitada corporativa con el tratamiento de transferencia inmediata de rendimientos para impuestos se limitaban al uso de la corporación “S”.

En Estados Unidos, en la corporación “S” no se permite la participación de accionistas extranjeros. Además de esta limitante (consistente en que todos los accionistas deben ser residentes en Estados Unidos)⁶⁴. 1. Deberá ser una empresa nacional; 2. No podrá tener más de 75 accionistas (a diferencia de las LLC en donde se puede tener un número ilimitado de miembros); 3. Los accionistas deberán ser personas físicas (o ciertos fideicomisos); 4. Solamente se podrá suscribir un tipo de acciones; y 5. Se requiere del consentimiento unánime de todos los accionistas.

Además de lo anterior, algunas otras de sus características son⁶⁵:

– La corporación “S” tiene todos los atributos de una corporación normal, incluyendo responsabilidad limitada a la contribución de los accionistas, administración centralizada, etc.⁶⁶. Sin embargo, esta corporación es una pequeña sociedad que cumple con varios requisitos adicionales establecidos en el Código Fiscal Federal y necesarios para no pagar impuestos. La única diferencia entre los dos tipos de corporaciones estriba en la inmunidad al doble pago de impuestos.

Al igual que en las sociedades y la CRL, los accionistas de la corporación “S” pagan impuestos sobre los ingresos de la empresa que les correspondan.

– Para evitar la doble tributación, deberán elevar una solicitud al Departamento de la Tesorería, a más tardar 75 días después de la creación de la empresa⁶⁷.

La solicitud extemporánea surtirá efecto para el siguiente período fiscal.

– Una vez que la corporación haya cumplido con los requisitos que le califican como corporación “S”, la empresa no incurrirá en obligación fiscal por sus ingresos. En su lugar, sólo los accionistas pagarán impuestos sobre su distribución correspondiente⁶⁸.

– Una corporación “S” se disolverá si dentro de un período de tres años un 25% de los ingresos resulta de las inversiones pasivas de la sociedad⁶⁹, o si el número de accionistas excede de 75, o si cualquiera de los accionistas no es residentes de Estados

63. Cfr. supra § IV E, notas 60-65 y texto acompañante. Citado por MOLINA. Ob. cit.

64. Cfr. IRC, supra nota 134, §1361(b)(1) a-d. Citado por MOLINA. Ob. cit.

65. BNA – Bureau of National Affaire Portafolio 700 – 2nd. 2005 Tax Managemet Inc. 3/7/05, pp. A-3 a A11, y MOLINA. Ob. cit., pp. 1 a 44.

66. Cfr. supra, § III A-D. Citado por MOLINA. Ob. cit.

67. Cfr. IRC, supra, nota 134, §. 1362 (b)(3), cit. por MOLINA. Ob. cit.

68. Cfr. IRC, supra, nota 134, §1366, cit. por MOLINA. Ob. cit.

69. Cfr. IRC, supra, nota 134, §1362(D). Se incluyen en “ingresos pasivos” los que se reciben por concepto de regalías, dividendos, intereses, anualidades, venta o intercambio de acciones u otros documentos, etc., cit. por MOLINA. Ob. cit.

Unidos, o si se suscribe más de un tipo de acciones. También se podrá terminar una corporación “S” por el consentimiento de la mayoría de los accionistas. Al disolver una corporación, la misma no podrá calificar para este tratamiento dentro de los siguientes cinco años a su disolución.

Anexo

A manera de resumen, a continuación se presenta un cuadro sinóptico⁷⁰ con las principales características de cada una de las sociedades antes vistas.

Concepto	<i>Corporation</i>	<i>General partnership</i>	<i>Limited partnership</i>	<i>Limited liability company</i>
Método de creación	Autorizadas por ley. Creadas por el registro de los artículos de Constitución RMBCA Sección 2.02	Acuerdo escrito, o por relación implícita entre socios. No requiere registro ante el Estado UPA Sección 6 (1)	Acuerdo escrito entre los socios. Requiere registro ante el Estado RULPA Sección 201	Autorizadas por legislación en algunos estados. Creadas generalmente por el registro de los artículos de Constitución
Identidad legal	Persona moral que tiene identidad propia, separada a la identidad de los accionistas	Una sola identidad abarcando ambos la identidad de la sociedad como la de los socios	Una sola identidad abarcando ambos la identidad de la sociedad como la de los socios generales pero no la de los socios limitados	Persona moral que tiene identidad propia, separada de la identidad de los miembros participantes
Administración	Los accionistas eligen al consejo de administración, el cual nombra al administrador RMBCA S. 7.28	Cada socio tiene voz y voto. Salvo que el acuerdo exprese lo contrario UPA S. 18 (g) (h)	Los socios generales se encargan de la administración. Los socios limitados no gozan de voz ni voto RULPA S. 403 (a)	Los miembros administran la empresa en proporción a su contribución, a menos que elijan un cuerpo administrativo
Responsabilidad de los socios	Limitada a la contribución inicial de cada accionista RMBCA S. 6.22	Separable pero ilimitada por las obligaciones de la sociedad UPA S. 15	Ilimitada para los socios generales, y limitada a la contribución de los socios limitados. RULPA S. 303	Limitada a la contribución inicial de cada miembro
Impuestos	Doble tributación: corporación y accionistas pagan de acuerdo a sus ingresos	La sociedad no paga impuestos, sólo los socios pagan de acuerdo con sus ingresos	La sociedad no paga impuestos, sólo los socios pagan de acuerdo con sus ingresos	La sociedad no paga impuestos, sólo los miembros pagan de acuerdo con sus ingresos
Duración	Perpetua RMBCA. S. 3.02	Por consentimiento de los socios UPA S. 31- 32	Por consentimiento o al retirarse un socio general RULPA S. 801	Establecida por ley o al retirarse algún miembro

70. Resumen tomado de MOLINA. Ob. cit.

Con base en lo anterior, es claro que la mayor diferencia entre una corporación y las demás entidades anteriormente estudiadas radica en la responsabilidad que tienen los accionistas frente a terceros y en el tratamiento que en materia del impuesto sobre la renta debe darse en uno y otro caso, señalando que tratándose de la corporaciones, éstas estarán obligadas a pagar impuestos, en tanto que las demás entidades sirven simplemente como un nexo de control entre las autoridades fiscales y los socios o accionistas, quienes deberán declarar y pagar el impuesto a que haya lugar según la renta que se genere en dichas entidades legales. Veamos en el

siguiente cuadro sinóptico un resumen del impacto tributario de estas entidades.

Ejemplo

Tomemos el mismo ejemplo del segmento de las corporaciones, ésto es, asumamos que la entidad legal está compuesta por dos accionistas y que por el año gravable 2004 obtuvo una renta líquida gravable (*taxable income*) de US\$12 millones. Además, no existe diferencia entre la utilidad contable y la renta fiscal. Por otra parte, el único ingreso que perciben los accionistas corresponde a los dividendos que les distribuya la entidad.

Concepto	Corporation	General partnership, limited partnership, limited liability company
1. Renta líquida gravable (<i>taxable income</i>)	12.000.000,0	12.000.000,0
2. Impuesto de renta	(4.100.000,0)	(0,0)
3. Utilidad para los accionistas	7.900.000,0	12.000.000,0
4. Impuesto de renta para el accionista 1 (Base = 3/2) ⁷¹	(1.363.407,5)	(2.080.907,50)
5. Impuesto de renta para el accionista 2	(1.363.407,5)	(2.080.907,50)
6. Total impuesto sociedad y accionista (2+4+5)	6.826.815	4.161.815
7. Tasa efectiva de tributación sociedad - socios (6/1)	56.89%	34.68%

71. La tabla aplicable a individuos para el año gravable 2004 es:

Renta gravable	Valor a pagar	El exceso	
0 - 7.150	0.0	% en exceso	Del valor sobre
7.150 - 29.050	715.0	10%	0
29.050 - 70.350	4.000.0	15	7.150
70.350 - 146.750	14.325.0	25	29.050
146.750 - 319.100	35.717.0	28	70.350
319.100 - En Adelante	92.592.5	33	146.750
		35	319.100

Datos tomados del BNA – Portafolio, 3 de julio de 2005.

Bibliografía

Acta Modelo de Negocios y Corporaciones (Revised Model Business Corporation Act, o “RMBCA”).

Acta Uniforme de Sociedades (Uniform Partnership Act, o “UPA”).

Acta Uniforme de Sociedades Limitadas (Revised Uniform Limited Partnership Act, o “RULPA”);

Acta de Compañías de Responsabilidad Limitada (Uniform Limited Liability Company Act o “LLC”).

BNA – Bureau of National Affairs Portfolio 700 – 2nd. 2005 Tax Management Inc. 3/7/05.

BRAVO ARTEAGA, JUAN RAFAEL y LEWIN FIGUEROA ALFREDO. “La tributación sobre la renta de las sociedades y los socios”, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ILADT – Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDT, XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, vol. III, Bogotá, 1985.

MOLINA, JOHN WILSON. “Consideraciones jurídicas en torno a los diversos tipos de Sociedades Mercantiles en los Estados Unidos de Norteamérica”, Nacional Law Center for Inter – American Free Trade, 1997. Página de Internet: <http://www.natlaw.com/pubs/spmxxbs6.htm>

U.S. Master Tax Guide 2005.