

Artículos: Fiscal

CUMPLIMIENTO DE LAS REGLAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR LOS CIUDADANOS DE LOS E.U. Y LOS RESIDENTES LEGALES PERMANENTES QUE RESIDEN FUERA DE LOS E.U. Y OTROS ASUNTOS RELACIONADOS.

Escudo del Departamento del Tesoro

Departamento del Tesoro Oficina de Políticas Fiscales Mayo 1998

Escudo del Departamento del Tesoro Secretario Asistente

**DEPARTAMENTO DEL TESORO
WASHINGTON
MAYO 4 1998**

El Honorable Bill Archer
Presidente
Comité de Formas y Medios
Cámara de Representantes
Washington, D.C. 20515

Estimado Sr. Presidente:

El reporte adjunto responde a la sección 513 del Acta de Portabilidad y Responsabilidad de Seguros Médicos, Pub. L. 104-191, la cual indica a la Secretaria del Tesoro preparar un reporte:

- (1) Describiendo el cumplimiento con el impuesto sobre la renta por ciudadanos Estadounidenses y residentes permanentes que residen fuera de los Estados Unidos, y
- (2) Recomendar medidas para mejorar tal cumplimiento (incluyendo el mejoramiento de la coordinación entre las agencias del ejecutivo).

EL reporte adjunto también revisa el proceso por el cual el Departamento del Estado determina cuando la ciudadanía ha sido perdida, y discute los posibles cambios a tal proceso en vista de su importancia para fines fiscales. Ver H.R. Re. 104-736, del 329-330.

Si hay algún otro asunto que desee sean discutidos, o si usted requiere información adicional por favor hágamelo saber.

Le estoy enviando una carta similar a el Sr. Rangel.

Sinceramente,
[Firma Ilegible]
Donald C. Lubick
Secretario Asistente
(Políticas Fiscales)

Anexos.

Escudo del Departamento del Tesoro Secretario Asistente

**DEPARTAMENTO DEL TESORO
WASHINGTON
MAYO 4 1998**

El Honorable William V. Roth, Jr.
Presidente
Comité Finanzas
Senado de los Estados Unidos
Washington, D.C. 20510

Estimado Sr. Presidente:

El reporte adjunto responde a la sección 513 del Acta de Portabilidad y Responsabilidad de Seguros Médicos, Pub. L. 104-191, la cual indica a la Secretaría del Tesoro preparar un reporte:

(3) Describiendo el cumplimiento con el impuesto sobre la renta por ciudadanos Estadounidenses y residentes permanentes que residen fuera de los Estados Unidos, y

(4) Recomendar medidas para mejorar tal cumplimiento (incluyendo el mejoramiento de la coordinación entre las agencias del ejecutivo).

EL reporte adjunto también revisa el proceso por el cual el Departamento del Estado determina cuando la ciudadanía ha sido perdida, y discute los posibles cambios a tal proceso en vista de su importancia para fines fiscales. Ver H.R. Re. 104-736, del 329-330.

Si hay algún otro asunto que desee sean discutidos, o si usted requiere información adicional por favor hágamelo saber.

Le estoy enviando una carta similar a el Sr. Rangel.

Sinceramente,

[Firma Ilegible]
Donald C. Lubick
Secretario Asistente
(Políticas Fiscales)

Anexos.

**CUMPLIMIENTO DE LAS REGLAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR LOS CIUDADANOS
DE LOS E.U. Y LOS RESIDENTES LEGALES PERMANENTES QUE RESIDEN FUERA DE LOS E.U.
Y OTROS ASUNTOS RELACIONADOS.**

CONTENIDO

SUMARIO EJECUTIVO.....	vi
I. Resumen de la Ley Actual.....	1
A. Disposiciones Generales.....	1

B. Exclusión de Ingresos Ganados en el Extranjero y Crédito por Impuestos Pagados en el Extranjero (Secciones del Código 911 y 901).....	2
C. Expatriarse para Evitar los Impuestos. (Sección del Código 877).....	4
II. Medición y Mejora al Cumplimiento.....	7
A. Estudio Demográfico del Cumplimiento en el Extranjero.....	7
B. Esfuerzos por Mejorar el Cumplimiento.....	8
C. Factores que Limitan los Esfuerzos para Medir y Mejorar el Cumplimiento.....	14
III. Compartir Información entre Agencias.....	16
A. Información del Departamento de Estado Respecto a los Ciudadanos Americanos y los que Fueron Ciudadanos Americanos que Viven en el Extranjero.....	16
1. Personas que Retienen la Ciudadanía.....	16
a. Información de Pasaporte (Sección del Código 6039E).....	17
b. Restricciones sobre la Información Adicional por el Departamento de Estado.....	20
2. Individuos Que Pierden la Ciudadanía (Sección del Código 6039G).....	22
B. Información del INS Respecto a Los Residentes Permanentes Que Viven en el Extranjero	24
1. Individuos que retienen su <i>Green Card</i>	24
a. Información en el <i>Green Card</i> (Sección del Código 6039E)....	24
b. Bases de Datos del INS.....	25
2. Tenedores de <i>Green Cards</i> Cuyo Estado es Revocado o Se Determina que ha sido abandonado.....	27
IV. Definición de Individuos Sujetos a los Impuestos de los Estados Unidos.....	28
A. Definición de un Ciudadano Americano para fines fiscales.....	29
1. Modificación de la Definición en la Ley de Nacionalidad.....	35
2. Modificación de la Definición en las Leyes Fiscales.....	36
a. Eliminación del Efecto Retroactivo de la Pérdida de Nacionalidad	36

B. Ayuda para los Ciudadanos que "No tienen conocimiento" o que han sido "Restaurados" 38

C. Definición de Residente Permanente Legal Sujeto a los Impuestos..... 42

V. Conclusión y Recomendación..... 44

SUMARIO EJECUTIVO

El reporte adjunto responde a la sección 513 del Acta de Portabilidad y Responsabilidad de Seguros Médicos, Pub. L. 104-191, la cual indica a la Secretaría del Tesoro preparar un reporte describiendo el cumplimiento con el impuesto sobre la renta por ciudadanos Estadounidenses y residentes permanentes que residen fuera de los Estados Unidos, y que recomiende medidas para mejorar tal cumplimiento, incluyendo el mejoramiento de la coordinación entre las agencias del ejecutivo. Como fue sugerido en el reporte del Comité de Formas y Medios de la Cámara que acompaña la legislación, el reporte también revisa el proceso por el cual el Departamento de Estado determina cuando la ciudadanía americana ha sido perdida, y discute posibles cambios a tal proceso en vista de su importancia para fines fiscales. Ver H.R. Rep. No. 104-736, del 329-330.

La Parte I del reporte resume la ley actual respecto al la imposición de impuestos sobre ciudadanos Estadounidenses y residentes permanentes que viven en el extranjero y las declaraciones del impuesto sobre la renta que se requiere que tales personas realicen. La Parte I también describe el régimen fiscal que aplica a personas que fueron ciudadanos Estadounidenses y residentes permanentes de largo plazo cuya perdida de tal estado tuvo como uno de sus fines principales el evitar los impuestos Estadounidenses.

La Parte II detalla las iniciativas que *Internal Revenue Service* ha tomado para medir y mejorar el cumplimiento por los contribuyentes Estadounidenses que viven en el extranjero, incluyendo una discusión del de la exitosa Iniciativa de Cumplimiento en el Medio Oriente del *Internal Revenue Service* y una discusión de un estudio demográfico que el *Internal Revenue Service* actualmente conduce que le permitirá el aplicar de manera mas efectiva sus recursos disponibles para hacer cumplir las normas.

La parte III del reporte discute el alcance al cual el Departamento de Estado y el Servicio de Inmigración y Naturalización recaba información que puede auxiliar a el *Internal Revenue Service* a determinar y mejorar el cumplimiento. La discusión sugiere maneras en que el Departamento de Estado y el Servicio de Inmigración y Naturalización pueden hacer que la información actualmente recabada sea mas útil para el *Internal Revenue Service*, describe la información que esas agencias actualmente no recaban que pudiera auxiliar al *Internal Revenue Service* a determinar y mejorar el cumplimiento, y señala los cambios de en políticas de revelación de información y restricciones de revelación de información que pueden ser necesarias para que la información que las agencias ahora recaban sea puesta a disposición del *Internal Revenue Service*.

La Parte IV del reporte describe la ley actual respecto a la definición de un "Ciudadano Estadounidense" para los fines del impuesto sobre la renta y discute los posibles cambios a la definición que pueden permitir que el *Internal Revenue Service* distribuya de forma mas efectiva sus recursos para identificar ciertos contribuyentes Estadounidenses que residen en el extranjero y no cumplen con la ley, y para prevenir de mejor forma la evasión de impuestos por medio de la expatriación de ciudadanos Estadounidenses para evitar el pago de impuestos. El incluir en el reporte estos posibles cambios (como el incluir la Sección I.C que trata sobre los posibles cambios a las reglas fiscales de expatriación) tiene como fin el servir como una base para discusión y no como una recomendación legislativa.

La Parte V concluye que la aplicación directa de los métodos de cumplimiento comprobados del *Internal Revenue Service*, como fueron utilizados en la exitosa Iniciativa de Cumplimiento en el Medio Oriente del *Internal Revenue Service*, discutidos en la Sección II.B, es la manera mas efectiva en cuanto a costos se refiere de mejorar el cumplimiento en el extranjero y concluye que el *Internal Revenue Service* debe continuar realizando su estudio demográfico, discutido en la Sección II.A., con el fin de que le provea esa dirección. Es, por tanto, la recomendación de este reporte que el *Internal Revenue Service*, utilice su extensiva experiencia de mejoramiento de la observancia de la ley, combinada con los resultados de su estudio demográfico, para colocar aproximadamente sus recursos a los proyectos e iniciativas que equilibran de manera propia las metas de recolección eficiente de tributos con la privacidad legítima y otros intereses de los Estadounidenses que viven o viajan al extranjero. Tales proyectos e iniciativas deben incluir: el análisis de fuentes de información locales, tales como medios de noticias financieras locales, e información del departamento del Estado y del Departamento del Trabajo, para identificar a los empleadores de ciudadanos Estadounidenses, organizaciones con membresía de ciudadanos Estadounidenses recursos educativos para ciudadanos Estadounidenses o dependientes y cualquier otra información que pueda auxiliar en el enfoque de proyectos de educación y cumplimiento; identificación de practicantes fiscalistas locales utilizados por los ciudadanos Estadounidenses para proveer a tales practicantes con los recursos y educación necesaria para mejorar el cumplimiento de las leyes fiscales americanas; identificación de medios locales de comunicación accesados por ciudadanos Estadounidenses y el desarrollo de informes, a través de los medios, especializados para educar a los ciudadanos Estadounidenses respecto a las áreas identificadas de no cumplimiento; desarrollo e implementación de educación por segmentos del mercado y proyectos de cumplimiento; conducir seminarios de información y alcance; y buscar las investigaciones y exámenes individuales apropiados. Ver Sección II.B. El estudio demográfico del *Internal Revenue Service*, el cual debe proveer información que puede ayudar guiar la aplicación de tales proyectos e iniciativas, esta programado para ser publicado en forma de borrador mas tarde este verano.

I. Resumen de la Ley Actual

A. Disposiciones Generales

En general, los ciudadanos Estadounidenses están requeridos a presentar declaraciones de impuestos y a pagar impuestos sobre su ingreso mundial gravable, independientemente de si residen dentro o fuera de los Estados Unidos. Los Estados Unidos también impone un régimen fiscal especial a personas que fueron ciudadanos (y que fueron residentes permanentes de largo plazo) cuya pérdida de tal categoría tuvo como una de sus razones principales el evitar los impuestos de los Estados Unidos. Ver Sección I.C, *infra*. La determinación de quien es un ciudadano para fines fiscales, y cuando tal ciudadanía se pierde, esta gobernada por el Acta de Inmigración y Naturalización ("INA"). Ver Treas. Reg. §1.1-1(c)(Refiriéndose a INA, 8 U.S.C. §1401 et seq.); *ver también* Sección IV.A, *infra*.

Un ciudadano que no es Estadounidense generalmente es gravado de la misma forma que un ciudadano Estadounidense, y esta sujeto a los mismo requisitos de declaración, si el individuo es un "residente extranjero", como se define ese término en la sección 7701(b) del *Internal Revenue Code* de 1986 (El "Código"), el término incluye a la persona que es un residente legal permanente de los Estados Unidos (aveces llamados "personas con *Green Cards*") en cualquier momento durante el año calendario. Código §7701(b)(1)(A)(i); *Ver también*, Treas. Reg. §301.7701(b)-1.

Un ciudadano o residente extranjero no necesita presentar una declaración de impuestos a menos que su ingreso bruto sea igual o exceda ciertas cantidades mínimas. Code §6012(a). Aún si se requiere que un ciudadano o residente extranjero presente una declaración de impuestos, dos disposiciones del Código -- exclusión de ingresos ganados en el extranjero (y exclusión y deducción de gastos de vivienda) y el crédito por impuestos pagados en el extranjero -- permite a muchos ciudadanos Estadounidenses o residentes extranjeros que residen en el extranjero el reducir o eliminar su responsabilidad fiscal en los Estados Unidos.

B. Exclusión de Ingresos Ganados en el Extranjero y Crédito por Impuestos Pagados en el Extranjero (Secciones del Código 911 y 901)

La exclusión de ingresos ganados en el extranjero, de conformidad con la sección 911 del Código y regulaciones bajo el mismo, permiten a un ciudadano Estadounidense o residente calificado el excluir de su ingreso bruto hasta \$72,000 de su ingreso ganado en el extranjero. Además, el individuo puede excluir ciertos costos de vivienda en el extranjero pagados en nombre de, o deducir ciertos costos de vivienda en el extranjero pagados por, el individuo que excedan la cantidad base establecida. Para calificar para la exclusión o deducción, el individuo debe llenar ciertas pruebas de residencia en el extranjero. Además, el individuo generalmente debe elegir de forma afirmativa el obtener los beneficios de cada una de tales exclusiones en la forma 2555 del *IRS* o en un formato comparable que se presente de forma anexa a su declaración de impuestos presentada en tiempo. Una vez que se hace una elección permanece en efecto a menos que esta sea revocada. Como se discute en la sección II.B., *infra*, el *Internal Revenue Service* ("*IRS*") ha tomado pasos para educar a los ciudadanos Estadounidenses que residen y trabajan en el extranjero sobre su obligación de presentar declaraciones de impuestos en los Estados Unidos mientras se encuentran en el extranjero aún si ganan menos que la cantidad que puede ser excluida. El *IRS* también ha dado pasos para aligerar la carga significativa de presentar impuestos para aquellos ciudadanos Estadounidenses que viven y trabajan en el extranjero y que desean elegir las exclusiones y que ganan menos que la cantidad que se puede excluir bajo la sección 911, a través del desarrollo y promoción de la Forma 2555EZ discutida en la Sección II.B, *infra*.

El crédito por impuestos pagados en el extranjero bajo la sección 901 del Código generalmente permite a la persona que paga impuestos sobre la renta a un gobierno extranjero sobre ingresos obtenidos en el extranjero el reclamar un crédito contra el ingreso sobre la renta Estadounidense sobre ese ingreso, sujeto a ciertas limitaciones. Este crédito puede ser reclamado por los ciudadanos Estadounidenses y residentes que residen en los Estados Unidos o en el extranjero. Para poder reclamar este crédito, un individuo debe primero presentar la Forma del *IRS* 1116 con su declaración de impuestos.

Cerca del 50% de las declaraciones presentadas en el extranjero por ciudadanos o residentes extranjeros reportan ninguna responsabilidad fiscal, principalmente por las secciones 911 y 901 del Código. Además, aún entre aquellos ciudadanos o residentes extranjeros que se encuentran en el extranjero y que el *IRS* ha encontrado que no han presentado declaraciones de impuestos, las disposiciones de las secciones 911 y 901 pueden operar para eliminar o reducir de manera significativa la cantidad de impuestos Estadounidenses debidos. Por ejemplo, en una iniciativa de cumplimiento del *IRS*, la cual la Oficina de Contabilidad del Gobierno (La "*GAO*") estudio en un reporte de 1993, *Administración Fiscal: Las Actividades del IRS para Incrementar el Cumplimiento por los Contribuyentes en el Extranjero*. (el "*Reporte de la GAO de 1993*"), de cada 176 contribuyentes que el *IRS* contactó quienes no habían presentado declaraciones de impuestos, solo uno debía impuestos Estadounidenses los cuales eran por un total de \$9,595. De forma similar, en otra iniciativa, solo \$2126 eran debidos de un grupo de 140 contribuyente en mora, y en un tercio solo \$5345 era debido de un grupo de 62 contribuyentes en mora que residían en el extranjero. Ver Reporte de GAO 1993 pág. 9-10. A pesar de que estos ejemplos son claramente demasiado pequeños como para llegar a cualquier conclusión definitiva de ellos, la Tesorería cree que las muestras si indican que con respecto a contribuyentes Estadounidenses trabajando en el extranjero, el no cumplir con el requisito de presentar una declaración de impuestos por parte del contribuyente no necesariamente indica que el contribuyente no esta pagando los impuestos que debe a los Estados Unidos. Por lo tanto, una iniciativa dirigida únicamente a incrementar el cumplimiento del requisito de presentar declaraciones de impuestos, no necesariamente incrementará de forma suficiente el ingreso como para justificar el costo de tal iniciativa.

C. Expatriarse para Evitar los Impuestos. (Sección del Código 877)

El Acta de Portabilidad y Responsabilidad de Seguros Médicos, Pub. L. 104-191 (El "*Acta*") modifica de manera importante las secciones 877, 2107, y 2501 del Código. Estas secciones del Código, como

personas que fueron residentes legales permanentes de largo plazo cuya pérdida de categoría tuvo como uno de sus fines principales el evitar los impuestos en E.U.

En general, la sección 877 sujeta a ciertas personas que fueron ciudadanos Estadounidenses, y que han renunciado a su ciudadanía Americana; y a ciertos residentes legales permanentes de largo plazo que han renunciado a su categoría como residentes a largo plazo (por ejemplo, personas que fueron portadores de *Green Cards* que han renunciado a sus *Green Cards*, a impuestos Estadounidenses sobre cierto ingreso que tiene un nexo con los E.U., por el periodo de 10 años siguiente a la renuncia. Un impuesto bajo la sección 877 es impuesto sobre todos aquellos que se expatrian a menos que la expatriación "no haya tenido como uno de los motivos principales el evitar el pago de impuestos [sobre la renta, sucesorios o sobre donaciones]". Cualquier individuo con un valor neto de \$500,000 o mas (ajustado a la inflación) a la fecha de expatriación o que tenga una obligación promedio de impuesto sobre la renta durante los últimos 5 años previos a la expatriación de \$100,000 o mas (ajustados a la inflación) se encuentra bajo una presunción irrefutable de haberse expatriado por motivos fiscales (con excepción de lo que se discute mas abajo), y por tanto esta sujeto a un impuesto bajo la sección 877 independientemente de la intención real detrás de la expatriación. Se requiere por el Código que todos los expatriados entreguen una declaración de expatriación indicando su residencia y ciudadanía. En el caso de expatriados cuyos bienes brutos tengan un valor total justo de mercado mayor a \$500,000, también se requiere presente una declaración detallada de bienes y responsabilidades. Ver Notificación 97-19, 1997-10 I.R.B. 40, sección IX; ver también Código §6039G(a),(b).

La Sección 877 en general requiere que el *IRS* determine que intención tenia el expatriado al expatriarse. La dificultad de determinar una intención subjetiva fue reconocida y por tanto la sección 877 fue reformada por el Acta para establecer criterios objetivos de conformidad a los cuales se presume de manera irrefutable que ciertos contribuyentes se han expatriado con el fin de evitar los impuestos establecidos por los Estados Unidos. Tales contribuyentes están por tanto sujetos a un impuesto bajo la sección 877 independientemente de su intención real al expatriarse.

La Sección 877 también dispone que, sin embargo, ciertos expatriados quienes estarían sujetos de otra forma a la presunción irrefutable pueden evitar la presunción si someten una petición de dictamen de determinación que establezca si tal pérdida tuvo como uno de sus motivos principales el evitar los impuestos Estadounidenses. La sección establece que solo una clase limitada de expatriados califican para someterse a un dictamen de determinación y por tanto evitar la presunción. Esa clase consiste de:

- a. Expatriados quienes eran ciudadanos duales al nacer quienes han permanecido ciudadanos de la segunda nación.
- b. Expatriados quienes al momento de expatriación (o dentro de un periodo posterior razonable) fueron (o se convirtieron) ciudadanos de su país natal o de el país natal de sus cónyuges o cualquiera de sus (de los expatriados) padres;
- c. Expatriados que durante los 10 años anteriores a la expatriación estuvieron presentes en los Estados Unidos por no mas de 30 días al año; y,
- d. Expatriados que renunciaron a su ciudadanía antes de obtener la edad de 18 ½.

La Oficina del Comisionado Asistente del *IRS* (Internacional)("ACI") tiene como jurisdicción primaria a los contribuyentes que se encuentran en el extranjero y por tanto es la responsable de hacer cumplir la sección 877. A pesar que la adición por Acta a la sección del Código 877 de la presunción irrefutable ayuda los esfuerzos de cumplimiento, ACI probablemente aún se enfrente con severas dificultades de cumplimiento. Con respecto a los contribuyentes a los cuales la presunción irrefutable no aplica, es muy difícil demostrar la intención necesaria. Con respecto a los expatriados a quienes la presunción aplica, y quienes por tanto están sujetos a los impuestos bajo la sección 877 independientemente de la intención, el encontrar y auditar a tales contribuyentes será a menudo difícil. Mas aún, aún cuando tales personas sean auditadas, es factible que deban muy pocos o ningún impuesto, si, por ejemplo, los

impuestos de la sección 877 son evitados a través de planeación adelantada que minimiza el reconocimiento del ingreso que tiene un nexo con los Estados Unidos durante el periodo de diez años. Además, aún si el expatriado si debe impuestos, el expatriado puede no tener bienes que el *IRS* pueda alcanzar, particularmente si muchos años han pasado desde la expatriación, y por lo tanto estaría efectivamente inmune a los esfuerzos de recolección del *IRS*.

Las alternativas al actual régimen fiscal de expatriación pueden tratar los problemas administrativos y substantivos inherentes a la sección 877 del Código como fue reformado por el Acta. Por ejemplo, un impuesto de expatriación impuesto sobre un apreciación no realizada sobre los bienes del expatriado al momento de expatriación (esto es, un régimen como el que generalmente aplica a las expatriaciones por corporaciones bajo la sección 367(a) del Código) podría ser mas sencilla para el *IRS* de administrar, así como no requeriría que el *IRS* siguiera al individuo durante los 10 años siguiente a la expatriación y sería impuesto con respecto a la ganancia inherente en bienes en ese momento, contrario a el ingreso realizado hasta 10 años después, y por lo tanto los problemas de cálculo, recolección y cumplimiento inherentes a la sección 877 del Código, según los cambios realizados por el Acta estarían hasta cierto punto mejorados (aunque debe ser notado que, aún bajo este régimen, el contribuyente que planea expatriarse podría tratar de mover sus bienes mas allá del alcance de el *IRS* antes de expatriarse, por lo tanto arruinando la recolección). Además de estos efectos administrativos benéficos, esta acercamiento implementaría la política que es apropiado gravar, al momento que una persona se expatriaría, las ganancias que se han acumulado mientras la persona fue un ciudadano o residente a largo plazo de los Estados Unidos.

Otras alternativas también deben ser consideradas, incluyendo el régimen propuesto por el Senador Moynihan y el Representante Gibbons en 1995, el cual, de forma muy general, impondría un impuesto sobre la expatriación sobre cualquier ganancia inherente a cualquier bien retenido por el expatriado, pero permitiría al expatriado elegir el seguir estando sujeto a el régimen fiscal de los E.U., incluyendo el impuesto sucesorio y a la donación, con respecto de cualquier bien. Ver Comité Conjunto de Impuestos, *Problemas Presentados por las Propuestas de Modificar el Tratamiento Fiscal de Expatriación*, JCS-17-95, del 42-45 (El "reporte JCT").

II. Medición y Mejora al Cumplimiento

A. Estudio Demográfico del Cumplimiento en el Extranjero.

El *Internal Revenue Service* actualmente conduce un estudio demográfico de los ciudadanos Estadounidenses que viven en ciertas áreas geográficas en el extranjero para medir de manera mas exacta el cumplimiento fiscal actual por los ciudadanos que viven en el extranjero. Este estudio, el cual esta programado para ser publicado como borrador mas adelante este verano, esta basado en información de los censos de países extranjeros, en la información de las declaraciones de impuestos presentadas en los E.U., y en otra información, tal como la los datos respecto a los pagos del la Administración del Seguro Social de los Estados Unidos y los pagos de retiro hechos por el Servicio Civil de los E.U. El estudio proporcionará estimaciones del número de ciudadanos Estadounidenses que viven en cada país del cual se obtuvo un perfil así como también información sobre cada país respecto a los tipos de trabajo, niveles de ingreso, y otra información demográfica con respecto a tales ciudadanos Estadounidenses. Basado en la información proporcionada a el *IRS*, el estudio arrojará, para cada país del cual se obtuvo un perfil, basado en el conjunto, estimaciones de los porcentajes de cumplimiento de la obligación de declarar y pagar por parte de los ciudadanos Estadounidenses viviendo en tal país. El *IRS* calcula que aproximadamente el 80% de los ciudadanos Estadounidenses que viven en el extranjero viven en los países de los cuales se hace un perfil en el estudio.

Con la información que el estudio proveerá respecto a los niveles totales actuales de cumplimiento en los países perfilados, el *IRS* desarrollara e implementará estrategias de cumplimiento mas enfocadas y por lo tanto mas efectivas. Se anticipa que las iniciativas de cumplimiento utilizaran métodos usados en la exitosa Iniciativa de Cumplimiento en el Medio Oriente del *IRS*, discutida en la Sección II.B., *infra*.

B. Esfuerzos por Mejorar el Cumplimiento

El IRS ha emprendido y continua emprendiendo numerosas medidas para mejorar el cumplimiento voluntario por los contribuyentes en el extranjero. Basado en la experiencia del IRS en la administración y basado en sus técnicas usuales de cumplimiento, el IRS ha desarrollado iniciativas de cumplimiento en el extranjero que se enfocan en tres áreas generales:

- Reducir la carga al contribuyente;
- Incrementar la educación del contribuyente; y
- Mejorar los resultados de cumplimiento del IRS.

Recientemente las iniciativas de cumplimiento en el extranjero del IRS incluían lo siguiente:

(i) Completar la Iniciativa de Cumplimiento en el Medio Oriente, enfocándose en incrementar la educación de los contribuyentes y los esfuerzos de cumplimiento del IRS. Este programa se enfoca en personas que se cambiaron a Kuwait después de la Guerra del Golfo Pérsico de 1991 a resulta de la extensiva reconstrucción necesitada en el área y que se cree que es responsable en parte por el incremento al 51% del número de declaraciones presentadas por los ciudadanos Estadounidenses que residían en esa región;

(ii) El desarrollo de una forma simplificada para los contribuyentes en el extranjero para elegir la exclusión de el ingreso ganado en el extranjero bajo el Código sección 911, discutido en la Sección I.B, *supra*. La meta del IRS al desarrollar esta Forma 2555EZ fue la de hacer que la presentación de declaraciones fuera mas sencilla para aquellos individuos que tienen menores probabilidades de deber cualquier impuesto en los E.U., esto es, personas que ganan menos que la cantidad que puede ser excluida bajo la sección 911. La siguiente tabla muestra la respuesta a este forma simplificada durante sus primeros tres años en uso:

Año Fiscal	Forma 2555	Forma 2555EZ	Total	% Incremento Total	EZ % del Total
1989	194,017	-	194,017	-	-
1990	204,053	-	204,053	5.17%	-
1991	222,057	-	222,057	8.82%	-
1992	209,629	43,000	252,629	13.76%	17.02%
1993	192,924	51,004	243,928	-3.44%	20.91%
1994	207,289	49,951	257,240	5.46%	19.42%

[Fuentes: Publicación 1304 del IRS, *Estadísticas de las Declaraciones de Impuesto Individuales de Ingreso*, Tabla 1.4 (1989-1994); AC(I) División de Sistemas de Información]

Como indican las estadísticas anteriores, el número total de declaraciones brincó el año de 1992, el año en que la forma 2555EZ fue introducida, y las Formas 2555EZ son ahora un porcentaje significativo del total de formas presentadas. En el tiempo que este reporte fue escrito, los números finales para 1995 y 1996 no estaban listos pero los números preliminares indicaban que el total de las declaraciones incrementará una vez mas por aproximadamente el 3% por cada año. El IRS pretende continuar promoviendo la Forma 2555EZ a través de su esfuerzos de educación a los contribuyentes y a través de la inclusión de tal documento en el paquete fiscal individual enviado por correo;

(iii) Revisión de la Publicación 593, *Tax Highlights for U.S. Citizens and Residents Going Abroad*, para motivar a los contribuyentes que califican a presentar la forma 2555EZ;

(iv) Desarrollo e implementación de un programa que de asistencia fiscal a los miembros de la milicia Estadounidense que prestan sus servicios en la operación *Joint Endeavor*, apoyando la zona de "no vuelos" en Iraq, y para aquellos que sirven en otras operaciones militares en el extranjero;

(v) Revisión de la Publicación 519, *U.S. Tax Guide for Aliens*, y las instrucciones para llenar la forma de 1996 Número 1040NR, Declaración de Impuestos de Extranjero No Residente, para hacer que las personas que fueron ciudadanas, y residentes durante un largo plazo estén conscientes de la posible responsabilidad fiscal que pueden tener bajo la sección 877 como fue reformada por el Acta;

(vi) Mejorar el acceso a las formas fiscales por medio de varias iniciativas, incluyendo el mejoramiento del proceso de distribución del *IRS* y el sistema automatizado del *IRS* para gravar y actualizar los domicilios. Además, el *IRS* continuará subiendo las formas, instrucciones y publicaciones a la página de Internet del *IRS* en el *World Wide Web* (en www.IRS.ustreas.gov/prod/forms_pubs) para que los contribuyentes Estadounidenses en el extranjero puedan acceder, bajar e imprimir las formas fiscales de los E.U. necesarias, así como las guías necesarias para completar y presentar correctamente las declaraciones de impuestos requeridas por los E.U.;

(vii) Agregar la declaración a todos los pasaportes Estadounidenses expedidos después de los primeros meses de 1993 recordando al portador que todos los ciudadanos de los E.U. que trabajan o residen en el extranjero están requeridos a presentar declaraciones de impuestos y un reporte basado en su ingreso mundial.

(viii) Terminar y continuar los diferentes proyectos de cumplimiento por segmentos de mercado enfocados a las áreas donde se sospecha que hay incumplimiento, los cuales, hasta la fecha, han dado un promedio de \$4,000 de impuestos adicionales debidos por contribuyente y los cuales tienen un efecto general de disuadir a otros de correr el riesgo de no cumplir, incluyendo tales proyectos como:

- Iniciativa de Pilotos de Aviación, diseñada para mejorar el cumplimiento por personas Americanas piloteando para aerolíneas Estadounidenses o Extranjeras y cualquier persona piloteando para las aerolíneas Estadounidenses;
- Iniciativa de Ejecutivos Altamente Compensados, enfocándose en individuos que de manera impropia reclaman beneficios fiscales por contribuciones a ciertos planes de pensiones extranjeros;
- Iniciativa de la Agencia en los E.U. de Desarrollo Internacional, asegurándose de que las misiones en campo de la agencia estén tratando de forma correcta, para fines fiscales, a los trabajadores como empleados;
- Iniciativa para Educadores y Catedráticos, diseñada para mejorar el cumplimiento entre el segmento de Estadounidenses en el extranjero que son educadores o catedráticos;
- Iniciativa para Trabajadores 30/30, enfocada a individuos que no califican para la exclusión de ingreso ganado en el extranjero de la sección 911 porque no llenan los requisitos de la definición de "Individuo Calificado" (por ejemplo, trabajadores que de cada 60 días pasan 30 días trabajando en una plataforma de petróleo fuera de la costa en un mar territorial extranjero y 30 días con permiso en los E.U.);
- Iniciativa del Contribuyente que Presenta el Itinerario C, Identificando a individuos involucrados en un comercio o negocio en que tanto los servicios personales como el capital son factores potenciales productores de ingreso y cuyo ingreso reportado excede el 30% del límite de ganancias de la sección 911(d)(2)(B), *ver también* Treas. Reg. §1.911-3(b)(2), y quien, por tanto, puede reclamar una exclusión de ingreso ganado en el extranjero mayor a la permitida; y

- Iniciativa de Sociedades Extranjeras, examina las formas 1040 y 1040NR que de manera impropia clasifican ciertos ingresos de Sociedades Extranjeras como pasivos, en vez de activos para los fines las disposiciones que se refieren a la actividad de pérdidas pasivas.

A causa de estos recursos limitados de cumplimiento, el *IRS* pretende enfocar sus esfuerzos futuros de cumplimiento en las áreas de incumplimiento donde hay el mayor potencial de alta recolección de impuestos. Como se menciona en la Sección I.B, *supra*, simplemente mejorar el cumplimiento de la obligación de declarar impuestos en el extranjero no necesariamente resultara en un incremento conmensurado en los impuestos recabados a causa de el crédito fiscal extranjero de la Sección 901 del Código y de la exclusión de ingreso ganado en el extranjero (y la exclusión y deducción de gastos de hospedaje) de la Sección 911 del Código.

De acuerdo a esto, el *IRS* esta desarrollando nuevos programas, principalmente de estudios demográficos descritos en la Sección II.A, *supra*, para identificar a aquellos contribuyentes en el extranjero que no presentan declaraciones de impuestos y que muy probablemente deben impuestos a los E.U. Una vez que el *IRS* haya completado el estudio demográfico, el *IRS* usará el estudio para identificar a aquellos países con el nivel mas alto de incumplimiento con respecto a la presentación de declaraciones de impuestos y los niveles mas altos de incumplimiento con respecto al pago de impuestos debidos. Con respecto a tales países, el *IRS*:

- Buscará fuentes locales de información, tales como medios de información financiera, e información del Departamento de Estado y el Departamento del Trabajo, para identificar a los empleadores de ciudadanos Estadounidenses, organizaciones con miembros que sean Ciudadanos de los E.U. y recursos educativos para ciudadanos de los E.U. y sus dependientes, para ayudar el enfoque de los proyectos de educación y cumplimiento del *IRS*.
- Identificar a los asesores fiscales locales utilizados por los ciudadanos de los E.U. y proporcionarles a los asesores los recursos y educación necesaria para mejorar el cumplimiento de las leyes fiscales Estadounidenses.
- Identificar los medios de comunicación locales utilizados por los Ciudadanos Estadounidenses y desarrollar informes especializados para los medios con el fin de educar a los ciudadanos Estadounidenses respecto a las áreas identificadas de incumplimiento;
- Desarrollar e implementar proyectos de educación y cumplimiento por segmentos de mercado, similares a los descritos anteriormente.
- Conducir seminarios de alcance e información sobre el cumplimiento; e
- Iniciar investigaciones y exámenes individuales apropiados.

Estos métodos de mejoramiento de cumplimiento están basados en parte en los que fueron utilizados por el *IRS* en la exitosa Iniciativa de cumplimiento en el Medio Oriente descrita con anterioridad.

C. Factores que Limitan los Esfuerzos para Medir y Mejorar el Cumplimiento

Varios factores inhiben los esfuerzos realizados por el *IRS* para medir y mejorar los niveles de cumplimiento. Por ejemplo, actualmente existe una cantidad limitada de información detallada respecto a el número de ciudadanos Estadounidenses que viven en el extranjero. *Pero ver* Sección II.A, *supra* (describiendo un estudio demográfico que proveerá porcentajes estimados de cumplimiento de pago y presentación de declaraciones de impuestos). Además, como se discute en la parte III, *infra*, las agencias federales tales como el Departamento de Estado ("DOS") y la Administración del Seguro Social históricamente han restringido el acceso al *IRS* a la información que pudiera ayudar a el *IRS* a identificar a los Estadounidenses que se encuentran en el extranjero.

Más aún, el Programa de Declaraciones de Información ("IRP") del *IRS*, el cual concuerda la información proveniente de terceras personas que han pagado impuestos en nombre de alguien más (tales como los empleadores y las instituciones financieras) con la información en declaraciones de impuestos individuales, y que es uno de las principales herramientas para hacer cumplir las obligaciones fiscales del *IRS*, es de poca ayuda al tratar de identificar el incumplimiento por contribuyentes en el extranjero. A menos que los individuos en el extranjero trabajen para empleadores Estadounidenses, generalmente ninguna información de salario u honorario que sea fácilmente utilizable es reportada al *IRS* relacionada con tales individuos. Esto es porque el programa IRP generalmente no recibe información de terceras personas sobre salarios u honorarios que pueda igualar a las declaraciones de impuestos de contratistas independientes Estadounidenses trabajando en el extranjero, de empleados Estadounidenses de corporaciones extranjeras que trabajan en el extranjero, o de personas Americanas retiradas con ingresos provenientes de pensiones extranjeras. Si tal individuo ya no tienen inversiones en los Estados Unidos, el *IRS* puede no recibir los documentos del IRP en absoluto con respecto a tal individuo, y por tanto puede que no le sea posible al *IRS* el determinar si tal individuo debió o no presentar una declaración de impuestos sobre la renta en los E.U.

Otros factores también operan para limitar tanto la medición como la mejora del cumplimiento. Ya que E.U. ejerce su jurisdicción fiscal sobre personas con pequeña o ninguna relación con los E.U. aparte de su ciudadanía o estado como residentes legales permanentes, en muchos casos los contribuyentes Estadounidenses en el extranjero son difíciles de encontrar y contactar. Por otra parte, aún cuando se puede gravar fiscalmente a los contribuyentes en el extranjero, el *IRS* tiene recursos limitados de aplicación si los bienes del contribuyente se encuentran físicamente localizados fuera del los Estados Unidos.

Además, algunas personas pueden no conocer su estado como contribuyentes Estadounidenses con la obligación de presentar una declaración de impuestos Estadounidenses. Como se describe en la Sección II.B, *supra*, el *IRS* ha tomado diversas iniciativas de educación a los contribuyentes para incrementar el conocimiento de la obligación de declarar y pagar impuestos. Sin embargo, en algunos casos el educar al contribuyente no es suficiente. Por ejemplo, un individuo que nació fuera de los Estados Unidos y quien nunca ha visitado el país, puede, aún así, ser un ciudadano Estadounidense a causa de la ciudadanía americana de sus padres. Tal persona puede ignorar que es un ciudadano Estadounidense y por tanto es factible que no conozca su obligación de presentar una declaración de impuestos en los E. U. De manera similar, los Estados Unidos imponen un impuesto sobre los portadores de tarjetas de residencia quienes ya no residen en los Estados Unidos pero que aún no abandonan sus tarjetas de residencia. A pesar de que las leyes migratorias ya no reconocen la validez de las tarjetas de residencia si el portador intentara reingresar al país, y el individuo ya no se considera con el derecho de poseer el estado de residente permanente legal, el individuo aún permanece sujeto a los impuestos Estadounidenses bajo el Código.

Por tanto, a pesar de que la ciudadanía Americana y el estado de residente permanente legal sean valorados y valiosos y provean una base sólida para el gravamen fiscal Estadounidense sobre el ingreso mundial, la aplicación con el fin de lograr el cumplimiento por el *IRS* puede ser extremadamente difícil con respecto a individuos cuya conexión a este país fue o será mínima. En algunos casos limitados, la eficacia y la equidad argumentarían a favor de alguna modificación de las reglas que llevan a tal incumplimiento. Ver Parte IV, *infra*.

III. Compartir Información entre Agencias.

A. Información del Departamento de Estado Respecto a los Ciudadanos Americanos y los que Fueron Ciudadanos Americanos que Viven en el Extranjero.

1. Personas que Retienen la Ciudadanía

a. Información de Pasaporte (Sección del Código 6039E)

La sección 6039E del Código, agregada por el Acta de Reforma fiscal de 1986, requiere que el DOS reúna cierta información de las personas que aplican para obtener un pasaporte Estadounidense, y enviar esa información a el *IRS*. La sección provee que cualquier individuo que aplica para obtener un pasaporte Estadounidense debe proveer: (i) El número de identificación fiscal del individuo (es decir, el número de seguro social del individuo); (ii) cualquier país extranjero en donde el individuo reside, y, (iii) cualquier otra información que la Secretaría del Tesoro pueda solicitar. Actualmente, el DOS recolecta y envía al *IRS* la información de cada persona respecto a: (i) su nombre completo; (ii) su número de seguro social; (iii) dirección de correo; y (iv) fecha de nacimiento. El *IRS* procesa a través del IRP, discutido en la sección II.C, *supra*, la información que recibe del DOS para validar el número de seguro social dado por la persona que aplicó para el uso en los diversos programas de cumplimiento basados en el IRP. Los individuos que se encuentran sujetos a penas civiles potenciales (por ejemplo, una persona que aplicó para obtener un pasaporte y no dio su número de seguro social es por tanto responsable de una pena por \$500 bajo la sección 6039E(c)) también son identificados por este proceso.

El *IRS* actualmente esta considerando si obtener información adicional del DOS, tal como la ocupación de cada una de las personas que aplican, vale la pena el costo de obtener tal información. Si se determina que la información adicional debe ser requerida, la Secretaría del Tesoro, de conformidad con la sección 6039E(b)(4) del Código, puede solicitar que tal información sea dada por las personas que aplican para obtener un pasaporte; de forma alterna, se puede llegar a tal disposición a través de acuerdos entre el *IRS* y el DOS (y no necesita ser hecha en regulaciones). Porque el *IRS* debe pagar al DOS por cada tipo de información transmitida al *IRS* y además debe pagar para poder reconfigurar los sistemas de DOS para poder recabar tal información, y para tener empleados del DOS que este entrenados recabando e insertando tal información y para redistribuir y reimprimir las aplicaciones para obtener un pasaporte, además de reconfigurar su propio sistema de computo para procesar la información adicional, el *IRS* pesará el beneficio potencial de obtener tal información contra el costo.

La Secretaría del Tesoro y el *IRS* han emitido propuestas de regulaciones bajo la sección 6039E y actualmente están trabajando en finalizar tales regulaciones. Las regulaciones estas siendo finalizadas principalmente por fines otros que los de recolectar información en aplicaciones para pasaportes. Por ejemplo, bajo 6039E(e), la Secretaría del Tesoro esta autorizada para exentar a cualquier clase de persona de cumplir con los requisitos de información establecidos en la sección 6039E. Bajo el estatuto, tal exención puede ser hecha por las regulaciones, a diferencia de lo dispuesto por la Secretaría de que la información adicional sea requerida en tales aplicaciones, las cuales pueden, bajo el estatuto estar hechas por regulaciones, sobre la aplicación misma u otra. La regulación final continuará proveyendo a la Secretaría del Tesoro con la flexibilidad otorgada en el estatuto para requerir que información adicional sea suministrada en la aplicación para obtener un pasaporte sin emitir regulaciones. La información adicional estará requerida en la aplicación para obtener un pasaporte y/o transmitida del DOS al *IRS* solo después de que se haga la determinación de que el beneficio que tal información proveerá es mayor que su costo. No se espera que las regulaciones finales establezcan de manera definitiva una lista de la información que debe ser recabada de las personas que aplican para obtener un pasaporte, en cambio, continuara la practica actual de permitir al *IRS*, en conjunción con el Estado, requerir que se recaben y se transmitan solo aquellos artículos de información que el *IRS* determine tienen un costo justificado.

Cabe señalar que varios factores limitan la utilidad de la información recabada de los pasaportes por DOS con el fin de tratar de identificar a los ciudadanos Estadounidenses que residen en el extranjero y en identificar quienes de este grupo pueden deber impuestos a los Estados Unidos. Por ejemplo, como se cita en el Reporte GAO de 1993, el domicilio dado en la aplicación para obtener un pasaporte no siempre es un indicador claro respecto a si la persona que aplicó para obtener un pasaporte actualmente reside en el extranjero. Algunas personas que pretenden mudarse al extranjero solicitan un pasaporte valido por 10 años, el domicilio dado en la aplicación puede ser obsoleto para cuando la información se vuelva relevante para los fines del cumplimiento fiscal.

Otro factor que limita el uso de la información del pasaporte es que la información a menudo esta

incompleta. El *IRS* frecuentemente recibe expedientes del DOS con números de Seguro Social incompletos o erróneos, porque el DOS no está requerido a verificar los números de seguro social dados por la persona que aplica para obtener un pasaporte. Sin un número válido de Seguro Social, el *IRS* no puede revisar de una manera eficiente si la persona que aplicó ha presentado una declaración de impuestos. De acuerdo con el DO, sería difícil para el DOS el retrasar o negar un pasaporte mientras esperan una verificación de número de Seguro Social porque el dar un número de seguro social no es, y quizá no pueda ser, usado por el DOS al determinar si una persona califica para recibir un pasaporte estadounidense.

Respecto a la imposición de una multa de \$500.00 por no entregar la información requerida, incluyendo un número correcto de Seguro Social, debe notarse que si un contribuyente no entrega un número de seguro social válido, la habilidad del *IRS* para localizar al contribuyente y aplicar la multa es limitada. El *IRS* puede de manera eficaz imponer una multa sobre un individuo solo después de que ha obtenido un número de Seguro Social válido para tal individuo de alguna otra fuente, lo cual debe ser hecho de manera manual con un gasto substancial de tiempo y recursos. Además, la información que el GAO ha analizado proveniente del *IRS* y del Departamento de Censos de E.U. indica que más del 40% de las aplicaciones de pasaporte que no suministraron el número de Seguro Social correcto en su aplicación para obtener un pasaporte son menores de 10 años y que el 65% son menores de 20 años. Por tanto puede no ser eficiente, o apropiado, que el *IRS*, el cual tiene a su cargo la administración de las leyes fiscales, localice a personas que pueden no tener un número de seguro social, o que en cualquier caso no deben impuesto alguno. El *IRS* actualmente está considerando si vale la pena el designar recursos a escribirle a cada persona que solicita un pasaporte que sea mayor de determinada edad que da un domicilio en el extranjero pero que no da un número de Seguro Social en su aplicación para obtener un pasaporte, solicitando que la persona o provea un número de Seguro Social o una explicación del porque un número de Seguro Social no puede ser dado, y explicando a la persona que solicitó un pasaporte las consecuencias que pueden seguir si un número de Seguro Social válido no es dado.

Finalmente, y quizá lo más importante, una vez que el *IRS* ha obtenido un número de Seguro Social válido de la persona que solicitó un pasaporte, ya sea por medio de DOS o a través de otros medios, el número muchas veces es de utilidad limitada para determinar si el contribuyente identificado como potencialmente viviendo en el extranjero debe impuestos estadounidenses porque, como se discutió más arriba en la Sección II.C, el *IRS* a menudo tienen poca o ninguna información respecto al ingreso o salario a través de un tercero que pueda igualar a la declaración de impuestos del contribuyente. Así que, aún que el *IRS* pueda determinar que una declaración no ha sido preparada con respecto a un contribuyente que reside en el extranjero, el *IRS* debe tener más información antes de determinar si va a comprometer recursos en una examen más a fondo o aún antes de que considere contactar al contribuyente, quien, de hecho, pueden o estar requerido a presentar una declaración de impuestos. No es razonable solicitar tal información adicional, por ejemplo, ganancias e ingresos pasados y presentes, en una aplicación para solicitar un pasaporte. Como se mencionó anteriormente, el *IRS* está considerando si el obtener del DOS la ocupación de cada una de las personas que solicita un pasaporte disminuiría de una forma provechosa la cantidad de personas en el extranjero que no presentan declaraciones lo suficiente como para justificar el incremento en el costo.

b. Restricciones sobre la Información Adicional por el Departamento de Estado.

La ley actual por lo general no requiere que las agencias del ejecutivo compartan información entre ellas con respecto a los individuos que viven en el extranjero y que retienen su ciudadanía Americana. Como se mencionó en la sección II.C, *supra*, y en el Reporte GAO de 1993, el DOS restringe el acceso del *IRS* a la información de ciertas agencias que puede ayudar al *IRS* a identificar a ciudadanos que se encuentran en el extranjero. Es la posición del DOS, por ejemplo, que el Acta de Privacidad 5.U.S.C. §552a, no permite al DOS el dar al *IRS* de manera rutinaria los nombres de los ciudadanos registrados con los consulados y embajadas Americanas en el extranjero. Como resultado, el DOS solo provee al *IRS* "El domicilio actual de contribuyentes específicamente identificados en conexión con acciones pendientes de recolección de impuestos vencido, evaluaciones y /o otras actividades fiscales." Notificación Pública del DOS No. 2233, reimpresso a 60 Fed. Reg. 39,469 (Agosto 2, 1995). Esa

revelación es consistente con la excepción para el cumplimiento de la ley del Acta de Privacidad, 5 U.S.C. §552a.

La Política fue resumida en el Reporte GAO de 1993, en el cual se mencionó que:

El departamento de Estado había negado al *IRS* las peticiones para obtener acceso general a sus listas de Estadounidenses que se registran en las Embajadas Americanas y consulados alegando que tal revelación violaría el acta de Privacidad [5 U.S.C. §552a]. El contenido de las listas del Departamento de Estado varía por oficina, pero todas las listas incluyen nombre, domicilio y la fecha de nacimiento de los Estadounidenses que voluntariamente se registran en estas oficinas; las listas también incluyen algunos domicilios locales. Además de las preocupaciones que conciernen el Acta de Privacidad, el Estado también está consternado de que la revelación de esta información al *IRS* haría que las personas se sientan desmotivadas y ya no se registren en las oficinas. El Departamento de Estado fomenta el registro del lugar donde se encuentran las personas en las oficinas con el fin de llevar a cabo su misión de proteger a los Estadounidenses mientras se encuentran en países extranjeros. [Reporte GAO 1993, p. 8].

La preocupación del DOS respecto a compartir la información sobre ciudadanos en el extranjero también está reflejada en su memorándum de fecha Febrero 9 de 1993, Apéndice V, p. 27, el cual dice:

... No se le deben dar al *IRS* los nombres y domicilios de los Amcits [Ciudadanos Estadounidenses] registrados en oficinas en el extranjero porque la misión de los OCS [Servicios a los Ciudadanos en el Extranjero] de fomentar el registro de los Amcits en las oficinas sería adversamente impactado si los Amcits supieran que la información respecto a su ubicación sería reportada a el *IRS*. El objetivo de seguridad de los OCS es tan importante como los objetivos fiscales del *IRS*.

El *IRS* cree que el recibir información del DOS respecto a los ciudadanos Estadounidenses registrados en las oficinas del DOS en el extranjero puede ayudar a mejorar el cumplimiento fiscal por los ciudadanos que viven en el extranjero. Sin embargo, el Acta de Privacidad puede restringir la liberación de esta información y por tanto cualquier cambio en la política actual del DOS respecto al intercambio de esta información puede requerir acción legislativa. Además, para que la información sea de útil para el *IRS*, tendría que incluir números de seguro social, los cuales, a nuestro entender, no son requeridos o dados de forma rutinaria. Debemos mencionar, sin embargo, que reconocemos que el solicitar un número de seguro social suscitaría preocupaciones legítimas de privacidad entre otras. Mas aún, también se debe mencionar que aún si un número de Seguro Social fuera obtenido por el DOS, si la información dada al *IRS* incluye solo nombre, domicilio y número de Seguro Social, su utilidad estaría limitada por las razones discutidas en la Sección III.A.1.a., *supra*, con respecto a la información de pasaporte.

2. Individuos Que Pierden la Ciudadanía (Sección del Código 6039G)

El Acta agregó al Código las disposiciones que facilitan el compartir la información entre el DOS y el *IRS* respecto a los ciudadanos Estadounidenses expatriados. Ver Acta §512. La Sección 6039G del Código requiere que cualquier individuo que pierde su ciudadanía Americana debe dar una declaración al DOS que contenga cierta información que el DOS envía al *IRS* (en conjunto con los nombres y otra información que identifica a los individuos expatriados que se niegan completar la declaración). Ver Código §§6039G(a), (e)(1). La sección establece que cualquier individuo que pierde la ciudadanía Americana debe dar: (i) El número de identificación fiscal del individuo (es decir, su número de seguro social); (ii) la dirección de correo del lugar principal de residencia del individuo en el extranjero; (iii) El país extranjero en el cual tal individuo reside; (iv) El país extranjero del cual tal individuo es ciudadano; (v) en ciertos casos, la información detallando los bienes y obligaciones del individuo, y; (vi) cualquier otra información que la Secretaría del Tesoro pueda indicar. Código §6039G(b). El *IRS* ha publicado ayuda a los contribuyentes respecto a la declaración de información requerida bajo la sección 6039G. Ver Circular 97-19, 1997-10 I.R.B. 40. El *IRS*, en cooperación con DOS ha establecido procedimientos

por los cuales la información sometida al DOS es reenviada a el *IRS*.

Además, la sección del Código 6039G requiere que el DOS le de a el *IRS* una copia de cada certificado de pérdida de Nacionalidad ("CLN") que es aprobada por la Secretaría del Estado. Ver Código §6039G(e)(2). El *IRS* y el DOS han establecido procedimientos por los cuales las copias son enviadas al *IRS*. Todos los CLNs son revisados manualmente por el *IRS* y la información contenida en ellos es ingresada a una base de datos del *IRS*. El *IRS* después publica los nombres recibidos del DOS, según como lo requiere la sección 6039 G(e). Ver 62 Fed. Reg. 4570 (Jan. 30, 1997); 62 Fed. Reg. 23,532 (Apr. 30, 1997); 62 Fed. Reg. 39,305 (Julio 22, 1997); 62 Fed. Reg. 59,758 (Nov. 4, 1997); 63 Fed. Reg. 6606 (Feb. 9, 1998). Actualmente el *IRS* está estableciendo un proceso por el cual los individuos que no dan la información requerida bajo la sección 6039G recibirán una carta del *IRS* explicando los requisitos y requiriendo la información. EL *IRS* utilizara la base de datos creada con la información recibida del DOS de conformidad con la sección 6039G para supervisar y asegurarse del cumplimiento con la sección 877 del Código, discutida en la Sección I.C. *supra*, de acuerdo a la cual ciertos expatriados pueden continuar sujetos a un gravamen fiscal Estadounidense por diez años después de su acto de expatriación.

Sin embargo, se debe mencionar que la forma CLN actualmente utilizada por el DOS no contiene el número de seguro social del expatriado. Sin tal número, puede ser difícil que el *IRS* pueda unir la información con el CLN que recibe bajo la sección 6039G(e)(2) con otra información del contribuyente. Entendemos que el DOS pretende revisar la forma de CLN para que incluya el Número de Seguro Social del expatriado. Debe mencionarse, sin embargo, que, como se discutió en la Sección IV. A., *infra*, el CLN puede ser aprobado años después de la fecha en que la ciudadanía Americana es considerada pérdida para fines fiscales y de nacionalidad, y por tanto las copias del CLN dadas al *IRS* ser de uso limitado en cuanto a la identificación de expatriados que actualmente no cumplen con sus obligaciones fiscales, porque los expatriados pueden ser difíciles de localizar tanto tiempo después del acta de expatriación y porque el periodo del diez años bajo la sección del código 877 durante la cual el expatriado puede estar sujeto a impuestos Estadounidenses puede para entonces haber terminado.

B. Información del INS Respecto a Los Residentes Permanentes Que Viven en el Extranjero 1. Individuos que retienen su *Green Card*

a. Información en el *Green Card* (Sección del Código 6039E)

La Sección 6039E, además de requerir que el DOS recabe información de los ciudadanos Estadounidenses que aplican para obtener un pasaporte, como se discutió en la sección III.A.1.a, *supra*, requiere que el Servicio de Inmigración y Naturalización ("INS") recabe cierta información de cada uno de los ciudadanos no-Estadounidenses que aplican para obtener un *Green Card* y para enviar la información al *IRS*. La sección prevé que cualquier individuo que aplica para que se le otorgue legalmente el privilegio de la residencia permanente en los Estados Unidos como un inmigrante debe dar: (i) El número de identificación social del contribuyente (si tiene); (ii) información respecto a si se le requirió a tal individuo presentar declaraciones de impuestos sobre la renta en los últimos tres años; (iii) cualquier otra información que la Secretaría del Tesoro indique. La Oficina del Comisionado Asistente (Recolección) del *IRS* utiliza esta información para determinar si el contribuyente ha incumplido su responsabilidad fiscal en el pasado.

Con respecto a usar la información para mejorar el cumplimiento por tenedores de *Green Cards* que residen en el extranjeros, debe mencionarse que la residencia en el extranjero puede ser incompatible con la retención de un *Green Card* la cual es otorga sobre la premisa de que el individuo reside en los Estados Unidos. La clase de personas con *Green Card* que viven en el extranjero debe por tanto limitarse, y igual forma cualquier información con respecto a esa clase puede ser de uso limitado en cualquier esfuerzo por mejorar el cumplimiento fiscal en los Estados Unidos en general por personas en el extranjero. Mas aún, a pesar que la sección 6039E del Código requiere que el INS recolecte el número de identificación fiscal de la persona que aplica, ver Código §6039E(b)(1), es del entendimiento de la Tesorería que muchas personas que aplican para obtener un *Green Card* todavía no tienen un

número de Seguro Social u otro número de identificación fiscal al momento de su aplicación. Por razones similares a esas discutidas en la Sección III.A.1.a, *supra*, al grado en que tal información dada bajo la sección 6039E(b)(1) no incluya tal número, es difícil para el *IRS* el utilizar la información para fines del cumplimiento fiscal. Probablemente, el enviar cartas a cada persona que aplica y que no proveyó un número, para pedirles que proporcionen un número no es una gran área a la cual destinar recursos, porque, tal como se mencionó parece que muchas personas que aplican para tener un *Green Cards* no tienen aún un número de Seguro Social u otro número de identificación fiscal cuando ellos aplican para obtener un *Green Card*.

Bases de Datos del INS

Basado en las discusiones con los representantes del INS, es del entendimiento de la Tesorería que las bases de datos del INS contienen archivos de aproximadamente 10.5 millones de individuos a quienes se les ha dado un *Green Card* y cuyos estado no ha sido revocado o abandonado por determinación judicial o administrativa. Varios factores, sin embargo, limitan la utilidad de las bases de datos del INS para cumplir el fin de incrementar el cumplimiento fiscal entre esos portadores de *Green Cards* que residen fuera de los Estados Unidos. Es del entendimiento de la Tesorería que los expedientes del INS no indican si el tenedor del *Green Card* esta dentro o fuera de los Estados Unidos. Por lo tanto, puede que no sea factible el usar los datos del INS como base para una iniciativa enfocada al cumplimiento por contribuyentes en el extranjero. De hecho, si el INS tuviera conocimiento de que un tenedor de *Green Card* esta fuera de los Estados Unidos, el INS examinaría la elegibilidad de esa persona para permanecer en el estado de *Green Card*, porque, como se mencionó anteriormente tal estado es otorgado sobre la premisa de que el individuo es un residente permanente de los Estados Unidos. Mas aún, como se menciona en la Sección III.A.1.a., *supra*, con respecto a la información en pasaportes, en cuanto a que los expedientes no contienen números de Seguro Social, no es posible para el *IRS* el usar los expedientes en una iniciativa de cumplimiento a gran escala.

Representantes de la Tesorería y del *IRS* han estado reuniéndose con los representantes del INS para mejorar la transmisión de información entre las dos agencias. A pesar de algunas preocupaciones, discutidas abajo, aún existen, estas reuniones ha sido productivas. Por ejemplo, el *IRS* informó al INS de la importancia de incluir los números de Seguro Social entre los datos proporcionados al *IRS* para los fines del cumplimiento fiscal. Porque el número de Seguro Social de un individuo tradicionalmente no ha sido necesario para que el INS lleve a cabo sus funciones, las bases de datos del INS no incluyen estos números para muchos de los tenedores de *Green Cards*. Sin embargo, el INS ha informado al *IRS* que como resultado de las reuniones, actualmente intenta agregar el número de Seguro Social a los campos en sus bases de datos para tenedores de *Green Cards*.

Tenedores de *Green Cards* Cuyo Estado es Revocado o Se Determina que ha Sido Abandonado.

El Acta contiene disposiciones que intentan facilitar la transmisión de información entre el *IRS* y el INS con respecto a ciertos residentes legales permanentes. La Sección 6039(e)(3) requiere que el INS provea al *IRS* con el nombre de cada residente permanente legal de los Estados Unidos cuyo estado ha sido revocado o ha sido administrativamente o judicialmente declarado abandonado.

El *IRS* en cooperación con el INS, ha establecido un procedimiento por el cual la información es transmitida a el *IRS*. El *IRS* conducirá una toma de ejemplos al azar de forma anual respecto a esta información y tratará de determinar si las personas que fueron residentes permanentes legales han cumplido con sus obligaciones fiscales en los E.U. pasadas o han continuado sus obligaciones fiscales bajo la sección 877 del Código como quedo reformado por el Acta, discutido en la Sección I.C, *supra*.

Sin embargo, varios factores pueden impedir el intento. La sección 6039G(e)(3) del Código no requiere de manera específica que el INS provea la información al *IRS*, para identificar si un tenedor de *Green Card* cuyo estado es revocado o se determina que fue abandonado cumple con la definición de la sección 877(e)(2) de un "residente a largo plazo" (es decir, un residente permanente legal por lo menos

8 de los últimos 15 años). Es decir, la información actualmente dada por el INS a el *IRS* no es lo suficiente por si misma para que el *IRS* determine si una persona que fue tenedora de un *Green Card* puede continuar estando sujeta a los impuestos Estadounidenses bajo la sección 877 del Código según fue reformado por el Acta. Ya que el estado de residente de largo plazo puede sujetar a un individuo que fue residente perramente a un impuesto Estadounidense continuo, el *IRS* y el INS actualmente están discutiendo la posibilidad de hacer que el INS incluya las fechas de estado de residente permanente legal con la lista de los nombres que se requiere sean dados por la sección 6039(e)(3). Como se menciona en la Sección III.B.2, *supra*, las bases de datos computarizadas del INS de los portadores de *Green Card* actualmente no contiene números de Seguro Social para muchos de los individuos. Sin un número de Seguro Social sería difícil encontrar los nombres en las listas de las personas que fueron residentes permanentes legales dadas por el INS contra los archivos de los contribuyentes del *IRS*. Sin embargo, los representantes del INS han informado a la Tesorería que el INS intenta remediar este problema agregando el campo de número de Seguro Social a sus bases de datos de portadores de *Green Card*.

IV. Definición de Individuos Sujetos a los Impuestos de los Estados Unidos.

Como se discutió en la Parte I y la Sección II.C, *supra*, los Estados Unidos ejerce amplia jurisdicción fiscal sobre sus ciudadanos y residentes extranjeros (incluyendo los portadores de *Green Cards*). Cada ciudadano y residente extranjero esta sujeto a los requisitos de declaración de los Estados Unidos, y en general, su ingreso mundial es gravado independientemente de si reside en los Estados Unidos o en el extranjero.

Esta amplia aplicación del poder fiscal de los Estados Unidos es justificada en parte por el hecho de que los ciudadanos disfrutan de importantes beneficios que conlleva la ciudadanía aún cuando residen en el extranjero. *Ver Cook v. Tait*, U.S. 47 (1924). Por ejemplo, un Ciudadano Estadounidense puede viajar con un pasaporte Estadounidense y puede utilizar la protección de las embajadas o consulados mientras se encuentra en el extranjero. De forma similar, el impuesto aplicado sobre el ingreso mundial de los residentes permanentes legales esta justificada en parte por los importantes beneficios asociados con el estado de *Green Card* tal como el derecho a salir y reingresar los Estados Unidos y de residir aquí permanentemente.

Como se discute con mas detalle mas abajo, lo dispuesto por la ley actual en cuanto a cuando un individuo deja de ser un ciudadano Estadounidense para fines fiscales puede permitir a ciertos ciudadanos expatriados el evitar la jurisdicción fiscal mundial por periodos cuando ellos quizá han estado recibiendo los beneficios de la ciudadanía Americana. Por el contrario, ciertos residentes permanentes legales pueden estar sujetos a la responsabilidad fiscal sobre su ingreso mundial a pesar de que el beneficio principal asociado con un *Green Card* - el derecho de ingresar a los E.U.- puede ya no ser reconocido por el INS.

Modificar las definiciones de ciudadano y residente permanente legal para fines fiscales como se establece en las secciones IV.A.2 y IV. B., *infra*, puede prestarle atención a esos problemas y puede ser recomendable no solo como un asunto de política fiscal, pero también desde un punto de vista fiscal administrativo, porque mejoraría la habilidad del *IRS* de enfocar sus recursos para el cumplimiento sobre aquellos individuos que viven en el extranjero de quienes es mas probable el recolectar ingresos por impuestos adicionales. Además, con respecto a personas que "no se saben" o están "restauradas" al estado de ciudadanos, como se discute en la Sección IV.A.2.b, *infra*, la equidad puede argumentar en favor de ciertas excepciones limitadas de cumplimiento. Cabe mencionar que se pretende que el incluir en el reporte los posibles cambios a estas definiciones (como el incluir los posibles cambios a las leyes de impuestos a expatriados en la Sección I.C, *supra*) sirva como base para una discusión, y no como una recomendación legislativa.

A. Definición de un Ciudadano Americano para fines fiscales.

Bajo la ley actual, el estado de un individuo como un ciudadano para fines fiscales, incluyendo cuando tal estado se pierde, es gobernado por las disposiciones relevantes de el Acta de Inmigración y Nacionalidad, 8 U.S.C. §1401 et. seq. Treas. Reg. § 1.1-1(c). Históricamente, un individuo perdía la ciudadanía Americana cuando el o ella cometía uno de varios actos especificados en las leyes de nacionalidad (por ejemplo, votar en una elección extranjera o casarse con un nacional de otro país (esta última aplicaba solo a las mujeres)), sin importar el motivo del individuo para cometer el acto. Ver INA §349 [8 U.S.C. §1481 (1982)].

Sin embargo, en 1967, la Suprema Corte de los Estados Unidos decidió que un individuo no puede ser privado de su ciudadanía Estadounidense simplemente porque el o ella comete cierto acto. Un individuo puede perder su ciudadanía solo si el acto especificado fue cometido voluntariamente y con la intención de renunciar a la ciudadanía Americana. *Afroyim v. Rusk*, 387 U.S. 253 (1967). Como resultado, en 1986, el Congreso reformó el INA para decir expresamente que un individuo no perderá su ciudadanía al realizar alguna de las acciones enumeradas a menos de que el acto fuera voluntariamente hecho con la intención de perder la ciudadanía Americana. INA §349 [8 U.S.C. § 1481 (a)(1986)].

Los actos que resultan en la pérdida de la ciudadanía cuando se realizan voluntariamente y con la intención requerida caen en dos categorías generales. La primera, un ciudadano Estadounidense puede renunciar de manera formal a su ciudadanía de conformidad a la sección 349(a)(5) del INA. Esto requiere ejecutar la protesta de renuncia ante un oficial diplomático o consular Estadounidense en la forma prescrita por la Secretaría de Estado. La pérdida de nacionalidad del individuo es efectiva a partir de la fecha en que se toma la protesta de renuncia frente a un oficial en el extranjero.

Segundo, un ciudadano puede realizar voluntariamente y con la intención requerida alguno de los actos potencialmente expatriantes enumerados en la sección 349(a) del INA. Mencionados de una forma breve estos actos incluyen:

(1) Naturalizarse a un País extranjero.

(2) Tomar una protesta, afirmación u otra declaración formal de alianza con un país extranjero;

(3) Entrar o servir en las fuerzas armadas en un país extranjero que se encuentra en un estado hostil contra los Estados Unidos, o servir como un oficial comisionado o no comisionado en las fuerzas armadas de un país extranjero; y

(4) Aceptar empleo con un gobierno extranjero si el individuo tiene la nacionalidad de ese país extranjero o una declaración de alianza es requerida para aceptar la posición.

En casos en que uno de estos actos potencialmente expatriantes este involucrado, cualquier pérdida de la ciudadanía es considerada efectiva a partir de la fecha en que el acto fue cometido, a pesar de que el acto puede no ser documentado por el DOS hasta después. El DOS generalmente tiene conocimiento de un caso de posible pérdida de la ciudadanía a raíz de uno de estos actos solo cuando el individuo aparece frente a un oficial consular y reconoce que el acto potencialmente expatriante fue cometido voluntariamente con la intención requerida.

Bajo los procedimientos anteriores, dos problemas de hecho son de principal relevancia: la fecha en que el acto potencialmente expatriante bajo INA secciones 349(a)(1)-(4) ocurrió; y si al momento que el acto fue cometido el individuo tenía el intento requerido para renunciar a la ciudadanía Americana. Con respecto al primer asunto, es del entendimiento de la Tesorería que el oficial consular ante el cual el individuo aparece generalmente no cuestiona la existencia del acto potencialmente expatriante o su supuesta fecha, si el individuo presente documentación para fundamentar de un gobierno extranjero. Mientras a el oficial consular se le presente tal documentación, entonces, de acuerdo al DOS, el oficial consular tiene pocos o ningún fundamento para cuestionar cuando o si tal acto en verdad aconteció.

Con respecto al segundo asunto, la política del DOS establece el procedimiento por el cual el DOS determina si un acto potencialmente expatriante fue realizado con la intención requerida. Esta política oficial establece:

El Departamento tiene un estándar uniforme administrativo de evidencia basada en la premisa de que los ciudadanos Estadounidenses pretenden retener la ciudadanía de los Estados Unidos cuando ellos obtienen naturalización en un país extranjero, se suscriben a las declaraciones de rutina de alianza a un país extranjero, o aceptan empleo a un nivel no político con el gobierno extranjero...

En vista de la premisa administrativa discutida arriba, una persona que:

- (1) Se naturaliza a un país extranjero;
- (2) Toma una protesta de alianza rutinaria; o
- (3) Acepta un empleo a un nivel no político con un gobierno extranjero

Y al hacer esto desea retener su ciudadanía Americana no necesita presentar previo a la comisión de tal acto potencialmente expatriante un documento o evidencia de su intención de retener la ciudadanía Americana ya que tal intención será inferida.

Cuando tales casos sean llevados a la atención de un oficial consular de los Estados Unidos, se le preguntará a la persona en cuestión que llene un cuestionario para afirmar su intención hacia la ciudadanía Americana. A menos de que la persona afirme en el cuestionario que era su intención renunciar a la ciudadanía Americana, el oficial consular certificará que no era la intención de la persona el abandonar su ciudadanía Americana y, consecuentemente, declarará que la persona ha retenido su ciudadanía americana.

Como resultado de esta política publicada del DOS, un individuo que comete un acto potencialmente expatriante será considerado como que retiene su ciudadanía Americana, a menos, y hasta que, tal individuo contacte o sea contactado por, DOS y declare de manera afirmativa que el acto fue cometido con la intención de expatriarse. La política no limita el periodo de tiempo durante el cual un individuo pueda notificar al DOS que previamente a cometido un acto potencialmente expatriante con la intención de renunciar a su ciudadanía. Una vez que el individuo notifica al DOS que previamente cometió un acto con la intención requerida, la fecha de la pérdida de la ciudadanía es retroactiva a la fecha que el acto causante fue cometido. Es la posición del DOS que 8 U.S.C. §1488, el cual establece que la ciudadanía americana se pierde solamente al realizar ciertos actos o el cumplimiento de ciertas condiciones, que exige la conclusión de que la pérdida de la ciudadanía ocurre a partir de la fecha en que se realiza tal acto o se cumple con tal requisito.

Es del entendimiento de la tesorería que el oficial consular no suele objetar la declaración de un individuo que establece que previamente cometió un acto potencialmente expatriante con el intento de expatriarse, porque en el caso usual el oficial no tendría información alguna que indique que la objeción es apropiada. Es la opinión del DOS que una declaración puede ser objetada solo si el oficial tiene conocimiento de que el individuo ha solicitado los beneficios relacionados con la ciudadanía (por ejemplo solicitó un pasaporte) o ha proporcionado declaraciones públicas incongruentes después de haber cometido el acto potencialmente expatriante. DOS cree que esta inclinación hacia la posición del individuo es requerida por la decisión de la Suprema Corte en *Afroyim v. Rusk*, 387 U.S. 253 (1967), y *Vance v. Terraza*, 444 U.S. 252 (1980), la cual establece que la pérdida de la ciudadanía requiere una intención subjetiva específica basada en las palabras del individuo o en una interpretación justa de su conducta comprobada.

Bajo estas reglas del DOS, un individuo que esta considerando expatriarse tiene un gran control sobre si su pérdida de ciudadanía es reconocida por DOS y la fecha en la cual esta pérdida es efectiva. En el

contexto fiscal, este control le da al expatriado potencial la habilidad de realizar una planeación fiscal importante.

Por ejemplo, un individuo que esta considerando expatriarse por razones fiscales puede, como un primer paso en el proceso, obtener la naturalización de otro estado. [29] Como se explica arriba, la sola ejecución de estos actos potenciales de expatriación, sin notificación al DOS de la intención del individuo de expatriarse, no causaría que el individuo perdiera su ciudadanía Americana. El individuo podría retrasar el reportar sus intenciones a un oficial consular, por tanto reteniendo su habilidad de invocar su ciudadanía Americana si, por ejemplo, una emergencia surgiera y necesitara la asistencia de una embajada o consulado Estadounidense. Si no surgiera tan necesidad, el individuo podría esperar hasta algún momento futuro para notificar a el oficial consular de su acto potencial de expatriación pasado. Salvo alguna evidencia de viajes con un pasaporte Estadounidense o algún otro acto que inequívocamente indique que tal persona se ha mostrado como un ciudadano Estadounidense, el oficial consular aceptaría sin alguna objeción la declaración del individuo en la cual establece que su intención es la de abandonar su ciudadanía Americana en el momento que realizó el acto en el pasado. Es la posición del DOS que en ausencia de tal evidencia el oficial consular tendría muy pocas o ninguna base para objetar tal declaración. Ya que tal pérdida de ciudadanía sería retroactiva a la fecha de el acto potencialmente expatriante, el individuo puede no estar sujeto a ser gravado como un ciudadano Estadounidense durante el periodo entre la fecha del acto y la fecha en que el individuo notificó al DOS. Esa Retroactividad permite al expatriado fiscalmente motivado el determinar después de los hechos si la expatriación efectiva a partir de la fecha mas temprana sería ventajosa ahora. Además, el periodo de 10 años establecido por la sección 877 puede ser considerado comenzado a partir de la fecha en que se cometió el acto potencialmente expatriante por lo tanto puede haber terminado por completo para cuando el expatriado notifica al DOS y como consecuencia previene que el *IRS* exija una responsabilidad fiscal presente (o futura) de conformidad con la sección 877. Mas aún, el término de prescripción con respecto a los años anteriores puede haber corrido, previniendo que el *IRS* examine esos años anteriores.

Las reglas del DOS permiten como resultado lo que parece incongruente con el raciocinio del "beneficio" que existe detrás de la jurisdicción de los Estados Unidos para gravar a los ciudadanos mencionada en la Parte IV, *supra*, porque tal individuo puede no estar sujeto a los impuestos como un ciudadano durante el periodo cuando pudo haber invocado los beneficios de la ciudadanía Americana. Mas aún, las reglas pueden permitir posibles mecanismos para evitar los impuestos Estadounidenses a través de la expatriación que pueden aún estar disponibles a pesar de las enmiendas por el Acta al las disposiciones referentes a la expatriación del Código.

Los problemas potenciales descritos con respecto a la fiscalización de los expatriados puede ser remediada ya sea: (i) modificando la ley de nacionalidad de cuando se pierde la ciudadanía para eliminar el efecto retroactivo de las determinaciones de pérdida de la ciudadanía (lo cual resultaría en una modificación de la definición fiscal de cuando se pierde la ciudadanía); o (ii) simplemente modificando la definición de la ley fiscal de cuando se pierde la ciudadanía para eliminar el efecto retroactivo para fines fiscales de la determinación de pérdida de ciudadanía por el DOS.

1. Modificación de la Definición en la Ley de Nacionalidad

En 1995, La Administración propuso el Acta de Eficacia Consular de 1995 iniciada por el DOS. Entre otras disposiciones, la ley propuesta hubiera eliminado la lista de actos potencialmente expatriantes bajo la ley de nacionalidad en efecto que pueden resultar en la pérdida de la ciudadanía Americana. En cambio, la ley propuesta establecería que la única manera de que un individuo perdiera su ciudadanía Americana sería tomando una protesta de renuncia frente a un oficial consular de los Estados Unidos. Mas aún, la pérdida de la ciudadanía no sería efectiva hasta la fecha en que tal protesta fuera tomada.

Bajo la legislación propuesta, el DOS ya no tendría que determinar si un acto potencialmente expatriante pudo haber acontecido muchos años antes. Por ejemplo, bajo la propuesta, un individuo que se convertía en un nacional extranjero continuaría siendo un ciudadano Estadounidense para los

fines de la ley de nacionalidad hasta que el o ella renunciara a la ciudadanía frente a un oficial consular de los Estados Unidos, aún si el o ella se convirtió en un nacional extranjero con la intención contemporánea de renunciar a la ciudadanía Americana. Como la ley fiscal actual sigue la definición de ciudadanía de la ley de nacionalidad, las modificaciones a la ley de nacionalidad prevendrían el que un expatriado potencial utilizara la importante planeación fiscal mencionada en la Sección IV.A, *supra*. El expatriado potencial, ya no sería capaz de hacer que su pérdida fuera reconocida de manera retroactiva y por lo tanto posiblemente evitar la responsabilidad fiscal basada en la ciudadanía o basada en la ciudadanía pasada bajo la sección 877 de el Código por un periodo posterior a la realización del acto potencialmente expatriante y antes de la notificación al DOS de la realización del pasado acto con la intención requerida. Ver Sección IV.A., *supra*.

El DOS actualmente esta considerando si debe someter de nuevo la propuesta, en la forma antes descrita o en una forma modificada.

2. Modificación de la Definición en las Leyes Fiscales.

a. Eliminación del Efecto Retroactivo de la Pérdida de Nacionalidad

Como alternativa a la enmienda a la definición de la ley de nacionalidad de cuando se pierde la ciudadanía, la ley fiscal puede ser modificada para que establezca que, para los fines de determinar si una persona es gravada como un ciudadano Estadounidense, no se le dará efecto retroactivo a la determinación del DOS. En cambio, se consideraría que un individuo perdió su ciudadanía Americana para los fines fiscales al momento de que el individuo tomo la protesta frente a un oficial consular estableciendo que el o ella tenía la intención de perder su ciudadanía.

Esta modificación sería congruente con la política de "beneficios" detrás del gravamen de los Estados Unidos a sus ciudadanos, y prevendría la manipulación potencial descrita en la Sección IV.A, *supra*. Un individuo ya no podría obtener la naturalización en algún otro país como un medio de planeación fiscal, solo retrasando la notificación de su intención de expatriarse al DOS hasta un tiempo futuro. Bajo la modificación, tal individuo estaría sujeto a los impuestos como un ciudadano Estadounidense hasta que se le notificará al DOS del acto potencialmente expatriante y la intención requerida para expatriarse por el individuo. En efecto, la modificación establecería que el estado de ciudadano del individuo para fines fiscales estaría acorde con la visión contemporánea del DOS del estado del individuo: El individuo sería gravado como un ciudadano Estadounidense durante los periodos cuando, si se le preguntará de forma contemporánea, el DOS hubiera considerado que la persona era un ciudadano Estadounidense basado en la información que tenía en ese momento.

Esta modificación también removería el posible incentivo fiscal de inventar la fecha de un acto potencialmente expatriante. Por ejemplo, si un individuo pudiera obtener los documentos de naturalización con una fecha anterior, entonces la fecha del documento muy probablemente sería la fecha grabada por el CLN como la fecha en que se perdió la ciudadanía. Al modificar la definición de ciudadanía para fines fiscales como se discutió, la fecha supuesta de naturalización a un país extranjero sería irrelevante para el fin de determinar el estado fiscal en los Estados Unidos.

Existen bases teóricas sólidas para la modificación a la definición. La modificación a la definición resultaría en personas estando sujetas a los impuestos de los Estados Unidos durante estos periodos en los que el DOS hubiera considerado de forma contemporánea a la persona como un ciudadano Estadounidense. La propuesta de que una persona no debe estar sujeta a los impuestos Estadounidenses durante estos periodos en los que el DOS no lo hubiera considerado de forma contemporánea una persona ciudadana de los Estados Unidos, tiene apoyo judicial aun en esos casos en los cuales el DOS después reinstauró el estado de ciudadano retroactivamente. Por ejemplo, en *Estados Unidos vs. D'Hotelle de Benitez Rexach*, 558 F. 2d 37 (1st Cir. 1977), un individuo cometió un acto de expatriación en 1949, pero no actuó como un no ciudadano hasta 1952, cuando el DOS expidió un CLN que revocaba de forma retroactiva su ciudadanía Americana. En 1965, como resultado de un caso de la Suprema Corte invalidando un estado similar a aquel sobre el cual la expatriación del

individuo estaba basada, el DOS notificó al contribuyente que su expatriación era nula y que el DOS la consideraba una ciudadana. La corte, al decidir los años por los cuáles el individuo debía ser responsable por impuestos Estadounidenses, se enfocó en la visión contemporánea del DOS de su estado como ciudadana y los beneficios que, como resultado de estos, estaban a su disposición durante cada periodo. Acorde a esto la corte dictaminó que de 1949 a 1952, el tiempo durante el cual el DOS no la había notificado de su pérdida de ciudadanía, la persona estaba sujeta a los impuestos Estadounidenses. La corte razonó que durante ese periodo, ella gozaba "del privilegio de viajar con un pasaporte Estadounidense; ella recibió la protección de su gobierno". *Id.* Sin embargo, la corte dictaminó que ella no debería estar sujeta a el gravamen Estadounidense durante el periodo de 1952 a 1965, porque durante ese periodo el DOS la había tratado como una persona no ciudadana. De acuerdo a la corte, "no se le pueden imponer impuestos a un individuo para apoyar el gobierno de los Estados Unidos durante los años en que se le fue negada la protección. La modificación de la definición simplemente aseguraría que a una persona se le pueda exigir el pago de impuestos para mantener el gobierno de los Estados Unidos solo durante los años que el DOS hubiera considerado a la persona calificada para recibir la protección del gobierno Estadounidense.

B. Ayuda para los Ciudadanos que "No tienen conocimiento" o que han sido "Restaurados"

Un ciudadano que "no tiene conocimiento" es una persona que genuinamente no sabe que el o ella es un ciudadano Estadounidense, y por lo tanto no busca ampararse en los beneficios de la ciudadanía. La clase formada por tales personas puede incluir, por ejemplo, individuos nacidos fuera de los Estados Unidos que no tenían conocimiento de la identidad y mucho menos del estado de la ciudadanía de sus padres biológicos. A pesar de que es imposible el medir el número de ciudadanos "que no tienen conocimiento" que viven en países extranjeros, este número puede ser significativo. El *IRS* ha recibido numerosas preguntas de ejecutores de países extranjeros que han concluido que el fallecido es técnicamente un ciudadano Estadounidense pero no lo sabía.

La equidad puede argumentar a favor de otorgar a algunos ciudadanos Estadounidenses que no tienen conocimiento o que han sido restaurados una excepción del pago de Impuestos Estadounidenses. Un individuo que solicita el beneficio de esta excepción tiene la carga de probar que el o ella no tenía conocimiento alguno de su estado como ciudadana Americana durante el periodo en discusión. Dada la posibilidad de abuso, el criterio para establecer la falta de conocimiento de la ciudadanía Americana debe ser interpretado de una manera estricta. Los factores relevantes incluyen:

(i) Ausencia de declaraciones pasadas a el gobierno Estadounidense en donde se reclame la ciudadanía (por ejemplo, aplicar para obtener un pasaporte y solicitar beneficios del gobierno como ciudadano); y

(ii) Declaraciones pasadas indicando una creencia de que el o ella no era un ciudadano Estadounidense (por ejemplo, aplicaciones en busca de empleo, aplicaciones a instituciones educativas, documentación en transacciones financieras, declaraciones de impuestos en el extranjero, peticiones para obtener una visa para viajar a los Estados Unidos, y entrar a los Estados Unidos utilizando un pasaporte extranjero).

Una vez que el individuo tiene conocimiento de su ciudadanía americana o, basado en hechos objetivos debió haber tenido conocimiento de tal estado, el individuo puede bajo este régimen tener un periodo de tiempo (por ejemplo 6 meses) para abandonar su estado sin consecuencias fiscales en los Estados Unidos. (Incluyendo los efectos de la sección 877), siempre y cuando el o ella no utilice los beneficios de la ciudadanía durante ese periodo. Cf. 8 U.S.C. §1483(b) (no se considera que un ciudadano Estadounidense que comete un acto potencialmente expatriante antes de su cumpleaños número 18 haya perdido su ciudadanía si el o ella exige su ciudadanía americana dentro de los 6 meses siguientes después de obtener la edad de diez y ocho).

Criterios similares pueden ser aplicados a el otorgar a los ciudadanos "restaurados" una excepción. Un ciudadano restaurado es un individuo que fue tratado por el DOS como una persona que perdió su

ciudadanía Americana bajo cierta disposición legal que fue subsecuentemente declarada inconstitucional por la Suprema Corte, como se discutió anteriormente. *Ver Afroyim vs. Rusk*, 387 U.S. 253 (1967); *Schneider v. Rusk*, 377 U.S. 163 (1964). El término también incluye a un individuo que fue tratado por el DOS con o una persona que perdió su ciudadanía basado en un estándar de evidencia respecto a la intención que fue declarado como no permitido por la Suprema Corte. *Ver Vance vs. Terrazas*, 444 U.S. 252 (1980) (Los Estados Unidos deben probar que un individuo tiene la intención subjetiva de abandonar la ciudadanía). En general, estos casos, así como los casos de las cortes inferiores que hablan sobre el tema, restauran de forma retroactiva la ciudadanía Americana de los individuos afectados (incluyendo niños nacidos de estos individuos que hubieran sido ciudadanos por razón de la ciudadanía del padre a quien se le restauró la ciudadanía). Al hacer esto, las cortes aparentemente asumen que todos los individuos afectados prefieren ser ciudadanos Estadounidenses, sin considerar las consecuencias fiscales adversas que pueden resultar de la restauración del estado de ciudadano. El DOS estima que varios miles de individuos pueden ser ciudadanos restaurados que aún no han aplicado frente al Dos para hacer que se cancelen sus CLNs.

Como se discutió en la Sección IV.A.1.a. *supra*, el IRS y el poder judicial han intentado proveer auxilio del gravamen retroactivo aplicable a los ciudadanos restaurados en aquellos periodos en los que la ciudadanía del individuo no era reconocida de forma contemporánea por el DOS. *Ver United States v. D'hotelle de Benitez Rexach*, 558 F2d 37 (1st Cir. 1977); Ley de Recaudación 92-109, 1992-2 C.B. 3; *Ver también* Ley de Recaudación 75-357, 1975-2 C.B.1. Sin embargo, la guía y casos no proveen ayuda confiable para alguno de los ciudadanos cuya ciudadanía es restaurada después de la expedición de la guía o las opiniones judiciales, aún para aquellas personas que genuinamente pensaron que habían dejado de ser ciudadanos Estadounidenses y que han conducido sus vidas de manera acorde. Por ejemplo, La ley de Recaudación 92-109 establece que un individuo que aplica después de 1992 frente al DOS para hacer que su CLN sea revisada de forma administrativa y cuyo CLN fue abandonado (y cuya ciudadanía por lo tanto fue restaurada retroactivamente) tiene derecho a ayuda fiscal retroactiva solo por los años gravables previos a 1993. Además, si un individuo se expatrió al obtener conocimiento de la restauración de su estado de ciudadano Estadounidense, el o ella podría aún estar sujeto a los impuestos bajo la sección 877.

El alcance de la ayuda otorgada por la ley de recaudación antes citada esta basada en la sección del Código 7805(b)(8), la cual permite al IRS el establecer el alcance al cual una regla será aplicada sin efecto retroactivo. Las reglas establecen la regla general establecida desde hace tiempo atrás que durante cualquier periodo que una persona de hecho sea un ciudadano Estadounidense para los fines de la ley de nacionalidad, esa persona esta sujeta a los impuestos Estadounidenses como un ciudadano Estadounidense, independientemente de si esa persona sabe o no que es un ciudadano o si el DOS lo hubiera considerado de forma contemporánea un ciudadano. Las reglas después establecen, sin embargo, que con respecto a los casos específicos que se estén revisando, la regla general será aplicada solo, de conformidad con la autoridad del IRS bajo la sección 7805(b)(8) del Código, para limitar el efecto retroactivo de las leyes. A causa de que la conexión entre la definición de las leyes de nacionalidad y las definición de las leyes fiscales es clara y antigua y en vista de las limitaciones inherentes al proveer eventual ayuda en esta situación a través de reglamentos administrativos, la posición de la Tesorería es que la ayuda adicional, si existe, para cualquier ciudadano restaurado, sea afectada por reformas a la ley explícitas. Específicamente el Código pudiera ser reformado para disponer que un individuo que (i) cometió un acto de expatriación bajo una disposición que la corte posteriormente declaró inconstitucional, y (ii) no se ha amparado bajo ningún beneficio de la ciudadanía Americana desde que ocurrió el acta, no será gravado como un ciudadano a menos y hasta que el individuo aplique ante el DOS para hacer que su CLN sea abandonada administrativamente o de otra forma busque el utilizar los beneficios de la ciudadanía. En efecto, tal reforma permitiría a los individuos que genuinamente pensaron que habían dejado de ser ciudadanos Estadounidenses el decidir si aceptan los beneficios y cargas que surgen a raíz de la posibilidad de restaurar su ciudadanía. Pueden existir otras soluciones potenciales que deben ser consideradas. La Tesorería esta ofreciendo esta alternativa como una posible solución al problema identificado.

C. Definición de Residente Permanente Legal Sujeto a los Impuestos.

Se le permite a un extranjero que obtiene una visa de inmigrante el ingresar a los Estados Unidos con el fin de permanecer en ellos permanentemente. A estos extranjeros se les expide tarjetas de recibo de registro, comúnmente llamadas "*Green Cards*". Como se mencionó anteriormente, estos individuos son considerados "residentes permanentes legales" para fines fiscales, y generalmente son gravados de la misma forma que los ciudadanos Estadounidenses. Código §7701(b)(6).

Se les permite a los portadores de *Green Cards* el salir de los Estados Unidos por periodos temporales. Cada vez que reingresan, ellos son cuestionados por un representante del INS respecto al estado de su residencia. En general, un portador de *Green Card* puede permanecer fuera de los Estados Unidos por hasta 12 meses sin arriesgar la validez de su *Green Card*. Sin embargo, un individuo puede permanecer fuera de los Estados Unidos por hasta 2 años si el o ella obtiene un permiso de reingreso antes de salir de los Estados Unidos. Ver la carta del INS a el Comité Conjunto Fiscal, de fecha Mayo 31 de 1995, reimpresso en el reporte JCT pág. G-109.

Si un portador de *Green Card* permanece afuera de los Estados Unidos mas tiempo que el permitido, se le da la oportunidad a el o ella de aparecer en audiencia frente a un juez de inmigración quien determina si tal extranjero puede ser admitido. Si el individuo es declarado excluible, su estado de *Green Card* es rescindido y ya no se le permite al individuo el ingresar a los Estados Unidos. De forma similar a un residente permanente que es deportado de los Estados Unidos se le cancela su *Green Card*.

La sección del Código 7701(b)(6) establece que un portador de *Green Card* no será considerado un residente permanente legal (y, por tanto, no estará sujeto a los impuestos sobre el ingreso mundial de los Estados Unidos) si su estado ha sido revocado o ha sido administrativa o judicialmente determinado como abandonado. Por ejemplo, si un portador de *Green Card* intenta ingresar a los Estados Unidos después de haber permanecido fuera de los Estados Unidos por mas tiempo del periodo permitido mencionado anteriormente, y si el individuo es declarado excluible por un juez de inmigración, el individuo perderá su estado de *Green Card* y ya no estará sujeto a ser gravado como un residente extranjero. También si un individuo deja los Estados Unidos y no pretende regresar, el o ella puede regresar su *Green Card* y no será gravado como un residente extranjero en el futuro, a menos que el o ella tenga los elementos necesarios bajo alguna otra prueba de estado de residente permanente. Si, por el contrario, un portador de *Green Card* permanece fuera de los Estados Unidos mas tiempo que el periodo permitido pero no intenta reingresar a los Estados Unidos, ningún procedimiento administrativo o judicial será comenzado respecto a la validez de su *Green Card*. De acuerdo a esto, el individuo técnicamente permanecería sujeto a la jurisdicción fiscal mundial de los Estados Unidos bajo la ley actual a pesar de que su *Green Card* puede no ser reconocido como valido por el INS o un juez de inmigración.

El Código y las leyes migratorias podrían ser armonizadas de manera que los Estados Unidos ya no ejerciten jurisdicción fiscal mundial sobre los individuos sobre la misma medida que el INS ya no consideraría el *Green Card* como valida si el individuo intentara usarla para reingresar, y le es posible al individuo documentar este hecho. Como se mencionó anteriormente, el gravar a los portadores de *Green Cards* de forma mundial esta basado en parte en los beneficios disponibles a tales individuos. Sin embargo, en el caso de los portadores de *Green Cards* cuyo Estado como tal no sería reconocido como valido, el beneficio principal asociado con el Estado -- la habilidad de reingresar a los Estados Unidos-- ya no se encuentra presente.

V. Conclusión y Recomendación

Ya que los Estados Unidos gravan el ingreso mundial de sus ciudadanos, sin tomar en consideración en donde viven, los Estados Unidos tienen la responsabilidad de administrar sus leyes fiscales con respecto a personas que no residen dentro de los Estados Unidos. Es mas probable que tales personas reciban ingresos de terceras personas, como empleadores extranjeros e instituciones financieras

extranjeras que operan completamente fuera de los Estados Unidos, y que generalmente no están requeridas a reportar a los Estados Unidos el pago de ingreso. Además, es mas probable que tales Estadounidenses en el extranjero tengan bienes que se encuentren mas allá del alcance del gobierno de los Estados Unidos. Estos factores de distancia física, falta de información por parte de terceras personas y localización remota de bienes se combinan para hacer la tarea de asegurar el cumplimiento por contribuyentes Estadounidenses que se encuentran en el extranjero de las leyes Americanas un reto. Además, como se discutió en la Sección I.B., *supra*, las secciones 901 y 911 del código operan en muchos casos para reducir o eliminar el impuesto Estadounidense que de otra forma sería pagadero por aquellas personas que no presentan declaraciones en el extranjero que le es posible al *IRS* identificar y contactar.

El *Internal Revenue Service* ha respondido al reto de mejorar el cumplimiento en el extranjero de los contribuyentes Estadounidenses. Ver Sección II.B, *supra*. El *IRS* pretende buscar nuevas formas de mejorar aún mas el cumplimiento. Una vez que se este estudio demográfico sea completado, discutido en la Sección II.A., *supra*, y establezca en un agregado los perfiles de país en país, del cumplimiento de la responsabilidad de presentar declaraciones y pagar impuestos por ciudadanos Estadounidenses que residen en el extranjero; el *IRS* estará en una posición de enfocar sus limitados recursos destinados al cumplimiento en aquellos países y áreas en las cuales esos recursos tendrán el mayor efecto. Un borrador del reporte esta programado para ser liberado a finales de este verano. La Tesorería cree que los métodos actuales de cumplimiento del *IRS* son fundamentalmente buenos, y, como la experiencia del *IRS* en su iniciativa del Medio Oriente y otras exitosas iniciativas de cumplimiento lo muestran, como se discute en la sección II.B, *supra*, esos métodos pueden ser tanto efectivos como costo-efectivos, cuando se dirigen de forma apropiada. De nuevo el estudio demográfico del *IRS* proveerá esa dirección.

El *IRS* debe enfocar sus recursos de cumplimiento en el extranjero en programas de medición y búsqueda del cumplimiento que muy probablemente darán suficientes resultados tangibles como para justificar el uso de los recursos. Por ejemplo, una iniciativa de cumplimiento en el extranjero que es enfocada basada solo en la información disponible en una solicitud de pasaporte puede no ser lo suficientemente exitosa. Como se discutió en la Sección III.A.1.a., *supra*, con solo la lista de los nombres, fichas de nacimiento, dirección de correo y número de seguro social de los solicitantes, es posible que el *IRS* no pueda determinar si sus recursos destinados al cumplimiento en el extranjero estarán distribuidos de la mejor forma y sus iniciativas de cumplimiento dirigidas de la mejor manera. El requerir que la ocupación sea dada en una solicitud de pasaporte para después transmitir esta información al *IRS* puede por si misma no proveerle al *IRS* con suficiente información adicional como para permitirle al *IRS* el hacer esas determinaciones, y tal información puede ser obtenida solo a través de un costo significativo al *IRS*. Después de completar su estudio demográfico, el *IRS* estará en una mejor posición para determinar a donde deben ser dirigidos sus recursos para el cumplimiento en el extranjero.

Es por tanto la recomendación de la Tesorería que tras completar el estudio demográfico del *IRS*, el *IRS* distribuya de manera apropiada sus recursos a los proyectos e iniciativas que de manera apropiada equilibren la meta de recolección eficiente de impuestos con la privacidad legítima y otros intereses de los Estadounidenses que viven o viajan al extranjero. Basados en la experiencia del *IRS* en su iniciativa de cumplimiento en el medio Oriente y otras iniciativas de cumplimiento exitosas, tales esfuerzos deben incluir: un análisis de las fuentes de información local, tales como medios de noticias financieras locales e información del DOS y el Departamento del trabajo, para identificar a los empleadores de ciudadanos Estadounidenses, organizaciones con miembros que sean ciudadanos Estadounidenses y recursos educativos utilizados por ciudadanos Estadounidenses o sus dependientes, para ayudar a enfocar los proyectos de educación y cumplimiento; identificar a los practicantes locales de la materia fiscal utilizados por los ciudadanos Estadounidenses para proporcionarla a tales practicantes los recursos y la educación necesaria para mejorar el cumplimiento de las leyes fiscales Americanas; identificar medios de comunicación locales accesados por los ciudadanos Estadounidenses y desarrollar desplegados de información especializada para educar a los ciudadanos Estadounidenses respecto a las áreas identificadas de incumplimiento; desarrollo e implementación de proyectos de cumplimiento y educación por segmentos de mercado; conducir seminarios de alcance e información; y perseguir los exámenes e

investigaciones individuales apropiados. EL *IRS* debe continuar y expandir sobre sus recientes iniciativas exitosas descritas en la Sección II.B., *supra*, para mejorar aún mas el cumplimiento.

Se debe también considerar el modificar las bases del gravamen a individuos por los Estados Unidos. Como se discutió en la Parte IV, *supra*, la actual definición de individuos sujetos a los impuestos Estadounidenses puede estar sujeta a manipulación por los expatriados motivados por razones fiscales, por otro lado, incluir a ciertos individuos que por razones de eficacia administrativa y justicia fundamental deben ser excluidos.

Con respecto a mejorar el cumplimiento a través de una mejora a la coordinación entre las agencias del ejecutivo, la Tesorería hace notar que aunque algunas agencias del ejecutivo, tales como el DOS, pueden tener información que pueda ayudar al *IRS* a mejorar el cumplimiento (como se discutió en la Sección III.A.1.b, *supra*), La Tesorería esta consciente del hecho de que el Acta de Privacidad y otras preocupaciones pueden limitar la habilidad de tales agencias de compartir tal información con el *IRS*. La Tesorería también esta consciente de que al grado en que otras agencias no organicen su información por número de Seguro Social, tal información puede ser de uso limitado para el *IRS* al tratar de mejorar el cumplimiento en el extranjero. Además, aún si tal información estuviera organizada por número de seguro social, aún podría ser solo de uso limitado para el *IRS*, como se discutió en las secciones III.A.1.a. y III.B, *supra*. La Tesorería y el *IRS* continuarán reuniéndose y coordinando con otras agencias del ejecutivo, tal como se ha hecho con el INS, para compartir de mejor forma la información y para mejorar la calidad y utilidad de la información compartida, manteniendo en mente, sin embargo, las restricciones establecidas por las leyes de privacidad bajo las cuales cada agencia opera y las preocupaciones de privacidad de los ciudadanos que las agencias sirven. La Tesorería y el *IRS* también continuarán discutiendo con el DOS la posibilidad, eficacia y costo de recolectar información adicional de las personas que solicitan pasaportes para ser usado para mejorar el cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones y pagar impuestos de los contribuyentes Estadounidenses que residen en el extranjero.

Notas

[1] La presente traducción libre fue preparada con fines exclusivos de referencia por la la firma de abogados de Procopio, Cory, Hargreaves & Savitch, LLP, para el beneficio de sus abogados, clientes y potenciales clientes. Nada de lo aquí incluido debe de tomarse como parte de una asesoría o representación legal formal. Si el lector del presente documento tienen alguna duda o pregunta con relación a su contenido u alcance o con respecto a alguna situación en particular, es recomendable que consulte a un asesor legal. Este documento no es ni pretende ser una traducción oficial o literal del documento base que se puede consultar en <http://www.treasury.gov/press/releases/reports/tax598.PDF>. Procopio, Cory, Hargreaves & Savitch, LLP se reserva todos los derechos correspondientes a la presente traducción.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[2] Además, el Acta de Nacionalidad e Inmigración ("INA") prevé que el Servicio de Inmigración y Naturalización ("INS") puede negar la entrada a los Estados Unidos a cualquier persona que fue ciudadano de los Estados Unidos que oficialmente renuncie a la ciudadanía Americana y a quien el Abogado General determine que ha renunciado a su ciudadanía con el fin de evitar los impuestos Estadounidenses. INA§212(a)(10)(E), 8 U.S.C. §1182(a)(10)(E).

[\[De regreso al artículo\]](#)

[3] Para el año 1997, la cantidad mínima era de \$6,800 para un individuo soltero menor de 65 años y \$12,200 para una pareja casada declarando conjuntamente cuando ambos son menores de 65 años.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[4] La sección 911 fue reformada por la sección 1172 de el Acta de Ayuda a los Contribuyentes de

1997, Pub. L. 105-34, para proveer que la cantidad excluible incrementaría de \$70,000 a \$72,000 para el año calendario de 1998 y que incrementaría de manera adicional \$2000 cada año por cada año siguiente hasta el año 2002, en tal momento la cantidad excluible sería de un total igual a \$80,000. Esa cantidad será ajustada con respecto a el año calendario del 2008 y de ahí en adelante conforme a la inflación que ocurra a partir de el año calendario del 2006.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[5] La cantidad base es de \$9,426 para el año 1997.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[6] Sin embargo, un contribuyente que no presente su declaración de forma puntual pero que, después de tomar en consideración las exclusiones de la sección 911, no tendría la responsabilidad de pagar cantidad alguna por impuestos puede, sin embargo, elegir las exclusiones, y por lo tanto no deber impuesto sobre la renta federal alguno, en la Forma 2555 adjunta a la forma 1040 de presentación tardía, aún si el contribuyente no presenta su declaración de impuestos hasta después de que el *Internal Revenue Service* ("IRS") descubre e informa al contribuyente que el contribuyente no ha presentado una declaración de impuestos. Un contribuyente que aún tomando en consideración las exclusiones debe pagar impuestos sobre la renta federales, puede elegir las exclusiones en la Forma 2555 adjuntas a la presentación de la Forma 1040 solo si presenta la declaración de impuestos antes de que el IRS descubra que no ha presentado su declaración. Ver Treas. Reg. §1.911-7(a)(2)(i)(D). El contribuyente que debe pagar algún impuesto sobre la renta federal puede también estar sujeto a las multas por no presentar su declaración de impuestos y no pagar sus impuestos a tiempo. Ver Code §6651.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[7] Las disposiciones del Código respecto al crédito por impuestos pagados en el extranjero fueron simplificadas por el Acta de Ayuda a los Contribuyentes de 1997, Pub. L. 105-34. Entre otros cambios, un individuo con no mas de \$300 (\$600 en caso de personas casadas que presentan la declaración de forma conjunta) de impuestos extranjeros acreditables y ningún ingreso extranjero otro que el ingreso pasivo, estará exento de las reglas que limitan el crédito por impuestos pagados en el extranjero para los años fiscales comenzando después del 31 de Diciembre de 1997. Además, no se requerirá que tal individuo presente la forma 1116 para obtener el beneficio de el crédito por impuestos pagados en el extranjero.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[8] La Oficina de Contabilidad del Gobierno ("GAO") hizo notar el efecto de las disposiciones en un reporte presentado en 1993, *Administración Fiscal: Las Actividades del IRS para Incrementar el Cumplimiento por los Contribuyentes en el Extranjero*. (el "Reporte de la GAO de 1993").

[\[De regreso al artículo\]](#)

[9] El Reporte de la GAO de 1993 establece, sin embargo, que los datos eran muy limitados como para poder predecir el impacto potencial de ingreso producido al tomar acciones adicionales de aplicación contra contribuyentes en el extranjero. Ver El Reporte de la GAO 1993, p. 9

[\[De regreso al artículo\]](#)

[10] El Acta de Inmigración y Nacionalidad también fue reformada en 1996 y ahora prevé, como fue mencionado en la Sección I.A., *supra*, que el INS puede negar la entrada a cualquier persona que fue ciudadano Americano que el Abogado General haya determinado que ha renunciado a su ciudadanía en los E.U. para los fines de evitar el pago de impuestos Estadounidenses.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[11] El estatuto también permite que se creen categorías adicionales por la regulación.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[12] Otros factores que también contribuyeron a el incremento en declaraciones, tales como el incremento en el número de contribuyentes Estadounidenses en la región después de la Guerra del Golfo, aunque tales factores por si solos no justifican la magnitud del incremento.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[13] Es la posición de el DOS que la restricción impuesta sobre la información del DOS esta requerida por el Acta de Privacidad, 5 U.S.C. §552a.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[14] De conformidad con las regulaciones expedidas bajo la sección del Código 1441, existen acuerdos autorizados con ciertas instituciones financieras extranjeras de acuerdo a los cuales, comenzando en el año 2000, los Estados Unidos pueden recibir información con respecto a pagos hechos por o a través de tales instituciones a personas Americanas.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[15] Para desempeñar esa función el DOS motiva a los ciudadanos Estadounidenses que se encuentran en el extranjero a registrarse con el consulado o embajada Americana mas cercana. Es la posición del DOS que la liberación rutinaria de la información de Registro al *IRS* haría que los ciudadanos ya no quisieran registrarse.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[16] Aún si el DOS diera esta información, el *IRS* aún no tendría información confiable sobre los ciudadanos Estadounidenses que residen en el extranjero y que no se registran con el consulado o la embajada americana. El *IRS* reconoce que aquellos que están involucrados en los actos de evasión mas graves muy probablemente caen en la clase de personas que no se registran

[\[De regreso al artículo\]](#)

[17] La Sección 512 del Acta pretende agregar las disposiciones como la sección 6039F del Código. La Sección 1905 del Acta de protección del pequeño negocio de 1996, Pub. L. 104-188, la cual fue emitida el día anterior al Acta, también agrego al Código la sección numerada 6039F. Por enmienda técnica, las disposiciones agregadas por el Acta fueron redesignadas como secciones del Código 6039G. Ver sección 1602(h) del Acta de Ayuda al Contribuyente de 1997, Pub. L. 105-34

[\[De regreso al artículo\]](#)

[18] Esta Circular también establece una guía detallada respecto a la sección 877 del Código, según fue reformada por el Acta.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[19] Previo al Acta, el DOS tenía la preocupación de carecer la autoridad necesaria para proveer al *IRS* de manera rutinaria las copias de los CLNs al *IRS*. Ver la carta del DOS al Comité Fiscal Conjunto ("JCT"), de fecha de Mayo 9, 1995 (reimpreso en el reporte del JCT titulado *Problemas presentados por las Propuestas de Modificar el Tratamiento Fiscal de la Expatriación*, JCT-17-95, en G-56 (el Reporte JCT)).

[\[De regreso al artículo\]](#)

[20] La información fue recolectada en la forma del *IRS* 9003.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[21] De acuerdo a el INS, si el INS supiera que el portador del *Green Card* reside fuera de los Estados Unidos, el INS examinaría la elegibilidad de tal individuo para permanecer en estado de *Green Card*. Es del entendimiento de la Tesorería que algunos portadores de *Green Cards* pudieron haber tomado la posición en sus devoluciones de impuestos que tienen derecho a recibir los beneficios bajo un tratado fiscal de los Estados Unidos porque son residentes bajo el tratado del país contratante. Tal posición puede no ser consistente con el estado del individuo para los fines de las leyes migratorias como un

portador de *Green Card*, el cual de acuerdo al INS, es otorgado sobre la premisa de que el individuo es un residente permanente de los Estados Unidos. (Tal posición no es contraria a las leyes fiscales de los Estados Unidos, *ver* Treas. Reg. §301.7701(b)-7(a) (que discute la determinación de residencia para los fines de los tratados de impuestos sobre la renta con respecto a individuos que de otra forma serían residentes tanto de los E.U. como del otro país firmante). Los representantes del INS han informado a la Tesorería que ellos quisiera ser notificados de cualquier portador de *Green Card* que tome tal posición en una declaración de impuestos americana para que se pueda examinar la elegibilidad de estar en estado de *Green Card* de tal persona. Sin embargo, la sección 6103 (relacionada a la confidencialidad y revelación de información en una declaración de impuestos) actualmente no permite que el *IRS* de esa información al INS.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[22] El Acta también requiere que cada residente a largo plazo (definido como la persona que ha sido un residente permanente legal por lo menos 8 de los últimos 15 años) que deje de ser gravado como un residente, presente una declaración de información similar a la presentada por los ciudadanos Estadounidenses expatriados. Código §6039G(f). A diferencia del ciudadano expatriado que presenta su declaración con el DOS, un residente permanente legal de largo plazo no entrega su declaración con una agencia intermediaria como el INS en cambio entrega su declaración directamente al *IRS* como un anexo a la declaración de impuestos de el individuo para el año fiscal en que el evento que provoca la condición acontece. El *IRS* ha publicado una guía detallada para los contribuyentes respecto a la declaración de información requerida bajo la sección 6039G, y actualmente esta desarrollando una forma de recolección de esta información. *Ver*, Circular 97-19, 1997-10I.R.B.40.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[23] Ciertas disposiciones, tales como la exclusión al ingreso ganado en el extranjero y el crédito al impuesto extranjero discutidos con anterioridad, al igual que los tratados bilaterales de impuestos sobre la renta, pueden disminuir los impuestos debidos a los Estados Unidos y pueden mitigar el potencial de doble tributación que puede surgir bajo esta amplia jurisdicción.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[24] Sin embargo, la sección 877, como fue revisada por el cata, prevé que la pérdida de la ciudadanía Americana por un individuo es completamente reconocida para fines fiscales solo si la pérdida no tuvo como uno de sus fines principales el evadir los impuestos Estadounidenses.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[25] Un ciudadano también puede realizar una renuncia por escrito formal de su ciudadanía Americana dentro de los Estados Unidos pero solo en tiempos de Guerra. INA §349(a)(6).

[\[De regreso al artículo\]](#)

[26] Un acto mas — Convicción por un acto de traición — puede causar que un individuo pierda su ciudadanía Americana. INA §349 (a)(7). De acuerdo a los representantes del DOS, esta disposición no ha sido utilizada para revocar la ciudadanía de un individuo.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[27] En ambos casos de renuncia formal y perdida de la ciudadanía basada en uno de los actos antes mencionados, INA §358 requiere que el oficial consular en el extranjero presente para aprobación un CLN al DOS. La fecha en que el CLN es aprobada, ordinariamente de dos a seis meses después de que es presentada, no es la fecha efectiva de pérdida de la ciudadanía.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[28] La Política Oficial del DOS se presenta de forma adjunta como la etiqueta 2 a la carta del DOS a JCT, de fecha Mayo 9 de 1995, reimpressa en Reporte JCT en la pág G-59. La política del DOS establece una excepción a esta regla general. Si un individuo "realiza un acto hecho potencialmente expatriante por este estatuto acompañado de una conducta tan inconsistente con la retención de la

ciudadanía Americana que exige como conclusión que le individuo a intentado renunciar a su ciudadanía Americana," el DOS puede considerar que el individuo ha renunciado a su ciudadanía Americana aún si el individuo no busca a un oficial consular para declarar su intención. De acuerdo a el desplegado administrativo del DOS, "tales casos son muy raros". Ver el Reporte JCT pág. G-59.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[29] En verdad, un bien conocido libro le recomienda a los expatriados potenciales: " Si hay alguna posibilidad de que Usted quiera convert/RSe en un exiliado fiscal de los Estados Unidos en cualquier momento en el futuro Usted debe obtener la nacionalidad y un segundo pasaporte ahora". Langer, *The Tax Exile Report* (2d ed. 1993-1994), pág. 67.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[30] Que el DOS

[\[De regreso al artículo\]](#)

[31] Un Oficial Consular de los Estados Unidos pudiera investigar si tiene sospechas de que tales prácticas han ocurrido.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[32] Debe mencionarse que la propuesta divergencia entre la definición de ciudadanía en las leyes fiscales y en las leyes de nacionalidad tiene algún precedente en la ley actual. Por ejemplo, la sección 511(g)(3)(A) del acta contiene una disposición de transición para los individuos que comenten actos potencialmente expatriantes antes de Febrero 6 de 1995 (La fecha efectiva genera de las disposiciones reformadas de nacionalidad) pero que no notificaron al DOS de el acto y la intención de expatriarse hasta después de esa fecha. Bajo las disposiciones de transición, la sección 877 según fue reformada generalmente aplica a tales individuos aun si su fecha de pérdida de ciudadanía para los fines de las leyes migratorias es retroactiva a la fecha del acto potencialmente expatriante. Además, ciertas consecuencias de la sección 877 dependen de la fecha en que el individuo notificó al DOS de su acto expatriante previamente cometido, en vez de la fecha en se cometió el acto potencialmente expatriante.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[33] Ver también la ley de recaudación 92-109, 1992-2 C.B. 3, la cual discute varias situaciones de hecho diferentes respecto a la aplicación retroactiva de la ciudadanía, y basa el estado fiscal de cada individuo para un periodo determinado en el entendimiento contemporáneo del DOS. Por ejemplo, la ley considera a un individuo quien, sin la intención de abandonar su ciudadanía, realizó un acto de expatriación en 1981 y se le giro una CLN ese mismo año. En 1989, el individuo solicitó que el DOS revisara su perdida de ciudadanía y en 1990 el DOS abandono su CLN y restauo de forma retroactiva su ciudadanía Americana. A pesar de la retroactividad de la determinación del DOS para fines de nacionalidad, la ley indica que el individuo no era responsable por los impuestos federales como un ciudadano de 1981 a 1989. Esto es congruente con el hecho de que de 1981 a 1989, el DOS no hubiera reconocido de forma contemporánea la ciudadanía Americana del individuo del individuo.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[34] En general un individuo nacido fuera de los Estados Unidos, cuyos padres (los dos) son ciudadanos Estadounidenses, y por lo menos uno de ellos ha residido en los Estados Unidos como ciudadano Americano. 8 U.S.C. §1401(c). Un individuo nacido fuera de los Estados Unidos el día o antes de Noviembre 14 de 1986 con un padre o madre ciudadano Americano y un padre o madre no ciudadano es un ciudadano Americano si el padre o madre ciudadano estuvo físicamente presente en los Estados Unidos por periodos que sumen un total de 5 años, de los cuales por lo menos dos sean después de haber obtenido la edad de 14 años. Un individuo nacido en los Estados Unidos y sujeto a la jurisdicción del mismo es un ciudadano de los Estados Unidos, independientemente de la nacionalidad o residencia de sus padres. 8 U.S.C. §1401 (a); ver *United States vs. Wong Kim Ark*, 169 U.S. 649 (1898) (dictamen que establece que un menor de diplomáticos de un país extranjero nacido en los Estados Unidos no era un ciudadano porque el hijo no estaba sujeto a la jurisdicción de los Estados Unidos).

[\[De regreso al artículo\]](#)

[35] El hacer uso del conocimiento de una persona respecto a su ciudadanía tiene precedentes: DOS ha aplicado previamente el concepto de falta de conocimiento de la ciudadanía Americana al administrar las leyes de nacionalidad de los Estados Unidos. Previo a 1978, la sección 301(b) del INA estableció, en general, que una persona nacida fuera de los Estados Unidos con un progenitor ciudadano de los Estados Unidos estaba requerido a vivir en los Estados Unidos por dos años entre la edad de 14 y 28 años con el fin de retener la ciudadanía Americana. Si una persona no cumple este requisito pero comprueba a el DOS que el o ella no tenían conocimiento de su derecho potencial a obtener la ciudadanía Americana, se consideraba que había un cumplimiento imputado con la sección 301 (b) del INA y se le permitía retener la ciudadanía Americana.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[36] Es de nuestro entendimiento que muchos portadores de *Green Cards* aprovechan el periodo de 12 meses descrito anteriormente de manera que residen fuera de los Estados Unidos la mayor parte del año y regresan a los Estados Unidos una vez al año con el único fin de mantener su *Green Card* vigente. Esta práctica parece ser incongruente con el estado de residente permanente legal de los Estados Unidos que es inherente a la expedición de una *Green Card*. Hasta el grado que esto sea un problema, quizá pueda ser remediado de una mejor forma a través de una modificación a las leyes migratorias. Mientras tanto, al grado en que individuos continúen recibiendo beneficios de su estado de *Green Card* a través de esta práctica, ellos deben continuar siendo gravados como residentes Estadounidenses.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[37] Sin embargo, ciertos portadores de *Green Cards* de largo plazo pueden permanecer sujetos a impuestos bajo la sección 877 del Código según las reformas del Acta.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[38] Si se adoptara este raciocinio, algunos problemas técnicos tendrían que ser tratados, incluyendo, por ejemplo, como establecer el hecho de que un *Green Card* puede ya no ser considerado como valido para reingresar por el INS mas sin embargo el portador puede apelar exitosamente frente a un juez de inmigración para no ser excluido.

[\[De regreso al artículo\]](#)

[Back to articles »](#)