

FATCA se Estrella en la “dimensión desconocida” (Residentes Legales Permanentes Residiendo en el extranjero)

Por: **Patrick W. Martin**¹ - Procopio, Cory, Hargreaves & Savitch LLP

I. Introducción

El 18 de marzo de 2010 el Presidente Obama promulgó la ley conocida como el HIRE ACT (la “Ley”) tendiente a crear incentivos para impulsar la creación de empleo en los Estados Unidos de América (“EUA”). Como parte de las medidas para contrarrestar el costo fiscal de la Ley, se incluyó una serie de disposiciones en materia de control y fiscalización de operaciones internacionales. A este grupo de disposiciones se le conoce como el “*Foreign Account Tax Compliance Act*” o FATCA por sus siglas en inglés. El Reporte del Comité Fiscal Conjunto del Congreso de los EUA (*Joint Committee on Taxation*) estimó el potencial recaudatorio de las disposiciones de FATCA contenidas en el HIRE Act en aproximadamente USD U.S. \$8.714 billones.

Las principales disposiciones contenidas en FATCA, tienen una amplia aplicación y cambian significativamente las reglas en material fiscal internacional:

- Se establecen nuevas reglas y retenciones impositivas para intermediarios extranjeros y cuentahabientes (incluidos dentro de éstos a entidades financieras y a ciertas entidades no financieras, tales como hedge funds y fondos de inversión)
- Se crea un nuevo impuesto sobre ingresos recibidos con motivo a un Fideicomiso Extranjero por parte de fideicomitentes, beneficiarios y ciertas personas relacionadas que se beneficien del mismo mediante el uso de la propiedad fideicometida. (v.g, uso de una unidad residencial cuya propiedad se encuentre fideicometida)
- Se crean nuevas obligaciones de reporte de información por parte de Fideicomisos Extranjeros y se establecen penalidades adicionales ante su incumplimiento.
- Se establece una nueva obligación informativa para residentes o ciudadanos de los EUA consistente en reportar “activos financieros extranjeros” que tengan un valor de más de USD \$50,000. El concepto de activo reportable es amplio e incluye cuentas en instituciones financieras así como participación en entidades y fideicomisos extranjeros
- Se establecen nuevos requisitos y una nueva obligación para los ciudadanos o residentes fiscales de los EUA de informar su tenencia en una corporación que sea considerada una “*Passive Foreign Investment Corporation*” o “PFIC”.
- Se elimina la exención fiscal respecto de intereses pagados a raíz de la mayoría de bonos al portador (v.g., no registrados) emitidos por gobiernos estatales o municipales de los EUA.
- Se crea una penalidad equivalente al 40% respecto de montos de impuesto no pagados en relación con una transacción a la que le aplica una obligación de reporte respecto de un activo financiero.
- Se establece un nuevo impuesto sobre pagos de “equivalentes de dividendos”.

¹ Patrick W. Martin es abogado de los EUA autorizado para ejercer como tal en California y Washington, D.C., y se especializa en derecho fiscal internacional y asuntos relacionados a derecho internacional, específicamente enfocados a México. El Sr. Martin es el Socio a cargo del Equipo de Práctica Internacional del Área Fiscal de la Firma de Abogados Procopio, Cory, Hargreaves & Savitch LLP, con sede en San Diego, California. El Sr. Martin obtuvo su grado de abogado de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Diego, ha acreditado el examen de Contador Público Certificado y previamente trabajó para el *Internal Revenue Service*. Asimismo, realizó estudios de postgrado en Derecho de los Negocios Internacionales en la Escuela Libre de Derecho, en la Ciudad de México.

¿Cómo afecta FATCA a los residentes legales permanentes que residen fuera de los EUA? FATCA fue creado por el Congreso estadounidense como una forma de recaudar dinero en un esfuerzo para contrarrestar el gasto masivo que el gobierno incurre diariamente. Como un medio recaudador, tiene como propósito imponer impuestos y penalidades adicionales sobre varias personas estadounidenses, v.g. los contribuyentes estadounidenses.

¿Porqué o cómo puede el Congreso estadounidense imponer las reglas establecidas mediante FATCA a personas que no son ciudadanos estadounidenses y que residen fuera de los Estados Unidos de América? ¿Cómo pueden estos nuevos impuestos y penalidades aplicar a personas que residen fuera de los EUA? ¿Tiene el Congreso estadounidense jurisdicción para imponer dichos impuestos y penalidades?

A. Residentes Legales Permanentes Residiendo Fuera de los EUA

Por definición del Código de Rentas Internas de los EUA (*Internal Revenue Code* o “IRC”), la ley sobre el impuesto de la renta estadounidense tiene una amplia aplicación para cualquier persona con permiso de residencia permanente. Los ciudadanos estadounidenses deben pagar impuestos sobre sus ingresos mundiales independientemente del lugar donde residan.² Similarmente, este sistema de retención impositiva sobre ingresos generados en cualquier parte del mundo aplica para los “aliens residentes”, definición que incluye aquellas personas definidas como Residentes Legales Permanentes por el IRC.

Las consecuencias tributarias que derivan de esta regla son varias. Muchas de las disposiciones del IRC están atadas a la definición de “persona de los EU” que incluye a personas consideradas como residentes permanentes a contrario de aquellas consideradas como personas no residentes. Por ejemplo, los pagos hechos por deudores estadounidenses de “intereses, dividendos, rentas, salarios, anualidades, compensaciones, remuneraciones, emolumentos, y cualquier otro salario, ganancia, ingreso o renta fija o variable, anual o periódica...” (ingresos FDAP) a residentes permanentes residiendo fuera de los EUA no están sujetos a una “retención impositiva” estadounidense (“*withholdable tax*”). Deben y están dichos residentes permanentes que residen fuera de los EUA voluntariamente presentar declaraciones de la renta como residentes estadounidenses y reflejando en ellas sus ingresos FDAP (e.g. en los pagos del seguro social)? ¿Cuántos de los ingresos FDAP se envían anualmente fuera de los EUA a personas con “green card” sin ninguna deducción tributaria y sin ninguna presentación subsiguiente de declaraciones del impuesto de la renta o bien sin pagos de impuestos hechos sobre estos montos?

¿Cuántos de los ingresos FDAP escapan ilegalmente el pago de impuestos debido al actual sistema de “residencia legal permanente” en donde aplica el régimen de cumplimiento voluntario? Están las personas residiendo fuera de los EUA y quienes tienen una residencia legal permanente bajo la Sección 301.7701(b)-1(b) de la Reglamentación de Tesorería Estadounidense remitiendo y pagando impuestos sobre la renta en cuanto los ingresos llegan al extranjero?

La definición de quién califica como un “residente legal permanente” para efectos del impuesto de la renta, en gran parte (pero no exclusivamente) esta basada en la ley de inmigración estadounidense. La Ley de Inmigración y Nacionalidad (INA) define al estatus de residente permanente como aquel en el que ha sido otorgado legalmente el privilegio de residir permanentemente en los Estados Unidos como un inmigrante.³ Asimismo, para efectos de la ley de inmigración, el estatus de residente legal permanente requiere que la persona resida físicamente en territorio estadounidense de manera permanente.⁴ Mientras una persona puede mantener múltiples residencias, es importante en este caso que la residencia en los Estados Unidos sea una permanente.

² Ver la Sección 61 del IRC and Treas. Reg. §§ 1.1-1(b) and 1.1-1(a)(1).

³ INA sec. 101(a)(20); 8 U.S.C. sec. 1101(a)(20).

⁴ INA define el termino de “residente permanente admitido legalmente” como “ el estatus que se crea cuando se le ha concedido a un individuo el privilegio de residir permanentemente en los Estados Unidos como inmigrante de acuerdo a las leyes de inmigración, siempre y cuando su status no haya sido alterado” INA § 101(a)(20) [8 U.S.C. § 1101(a)(20)]. El INA define a un inmigrante especial “inmigrante retornante” como aquel que ha sido admitido legalmente como residente permanente, quien regresa de una visita temporal en el extranjero” INA § 101(a)(27)(A) [8 U.S.C. § 1101(a)(27)(A)]. Un inmigrante que posea o no un documento valido de ingreso puede ser autorizado a ingresar a los Estados Unidos si satisface la definición de inmigrante especial inmigrante retornante residente.

Si un no ciudadano estadounidense deja de residir en los Estados Unidos y adquiere una residencia permanente en su país de origen, o en cualquier otro país fuera de los Estados Unidos, aparentemente dejarán de gozar del privilegio legal (para efectos de la ley de inmigración) de regresar y residir permanentemente en los Estados Unidos.⁵ Sin embargo, la Sección 301.7701 (b)-1(b) de las Regulaciones de Tesorería, establece que este tipo de personas mantiene su estatus de “residente permanente” para efectos del impuesto sobre la renta. Como consecuencia de lo anterior, para efectos de la legislación existentes, este tipo de personas continúan estando sujetos al impuesto sobre la renta estadounidense sobre sus ingresos mundiales.

B. ¿Puede el Congreso constitucionalmente crear impuestos que afectan directamente a los residentes legales permanentes que viven fuera de los EUA?

Muchas preguntas derivan de ésta, incluidas dentro de ellas, si es posible que el gobierno estadounidense pueda constitucionalmente imponer retenciones impositivas basadas en los ingresos mundiales generados por parte de extranjeros no ciudadanos estadounidenses quienes nunca han gozado del derecho a votar, quienes no tienen ningún derecho legal de residir en los EUA o de cualquier otra forma gozar de los beneficios del gobierno federal o de la ciudadanía estadounidense. Si un ciudadano no estadounidense no tiene ningún derecho al amparo de la legislación estadounidense de inmigración de residir en los EUA, ¿puede el gobierno estadounidense imponer retenciones tributarias a dichas personas basadas en sus ingresos mundiales?

El Departamento de Tesorería ha identificado brevemente los problemas creados al amparo de la legislación vigente en su estudio realizado en Mayo de 1998 denominado “Cumplimiento del pago del Impuesto de la Renta por parte de los ciudadanos estadounidenses y Residentes Legales Permanentes residiendo fuera de los Estados Unidos” (“*Income Tax Compliance by U.S. Citizens and U.S. Lawful Permanent Residents Residing Outside the United State and Related Issues*”).⁶ En este estudio el Departamento de Tesorería manifestó lo siguiente:

Si . . . una personas con una “green card” permanece fuera de los Estados Unidos por un de tiempo mayor al permitido y durante ese periodo de tiempo no intenta re-ingresar a los Estados Unidos, no hay ningún procedimiento administrativo ni judicial que se inicie de manera automática a efectos de cuestionar la validez del green card. Como consecuencia de lo anterior, al amparo de la legislación vigente, el individuo técnicamente sigue siendo sujeto a los impuestos estadounidenses basados en sus rentas mundiales, incluso aún y cuando su green card pueda llegar a ser declarado invalido por INS o por un juez inmigratorio. El Código y las leyes de inmigración deberían ser armonizados a efectos de que los Estados Unidos deje de ejercer su jurisdicción sobre las rentas mundiales sobre aquellos individuos que conforme a las leyes de inmigración no ostentan un green card válido que le permita re-ingresar a los Estados Unidos y el individuo tenga la facultad de documentar este hecho. Como se ha manifestado anteriormente, el impuesto sobre las rentas mundiales de los “green card holders” se basa en parte en los beneficios disponibles para tales individuos. Sin embargo, en caso de que los “green card holders” cuyo estatus como tal no pueda ser reconocido como válido, el beneficio principal asociado con dicho estatus – la facultad de re-ingresar a los Estados Unidos, ya no se encuentra presente.⁷

⁵ El INA no define “abandono” o “visita temporal al extranjero” y no establece que pasa cuando el estatus de residente alien deja de existir en ausencia de una sentencia de un Juez de Inmigración que determine la existencia de una causa de eliminación del estatus. Ver *United States v. Yakou*, 428 F.3d 241, 247 (D.C. Cir. 2005). Sin embargo, La Junta de Apelación de Inmigración ha reconocido que el estatus de un alien puede cambiar por aplicación de una ley existente, tal como que el alien abandone su estatus de residente legal permanente sin necesidad de una sentencia de un juez que determine la eliminación del estatus, después de un procedimiento formal adjudicatorio. Ver *Yakou*, 428 F.3d at 247-51 (en donde se discuten una serie de sentencias relacionadas al abandono y a la posibilidad de un alien de abandonar su estatus de residente legal permanente sin necesitada de una acción formal administrativa); ver también *Matter of Quijencio*, 15 I. & N. Dec. 95 (B.I.A. 1974); *Matter of Kane*, 15 I. & N. Dec. 258 (B.I.A. 1975); *Matter of Muller*, 16 I. & N. Dec. 637 (B.I.A. 1978); *Matter of Abdoulin*, 17 I. & N. Dec. 458, 460 (B.I.A. 1980); *Matter of Huang*, 19 I. & N. Dec. 749 (B.I.A. 1988).

⁶ Ver reporte disponible en <http://www.ustreas.gov/press/releases/reports/tax598.pdf>.

⁷ Id, página 44.

Las nuevas disposiciones de FATCA impondrán considerablemente mayores gravámenes tributarios para aquellos residentes legales permanentes residiendo en el extranjero quienes continúan siendo “residentes permanentes”. Los Residentes Legales Permanentes tendrán que reportar todos aquellos activos (en exceso de USD \$50,000) al gobierno federal bajo las nuevas disposiciones de FATCA. Adicionalmente, quedarán sujetos a nuevas penalidades y a un nuevo impuesto por el uso de propiedades fideicomitadas en el extranjero (ahora el pago recibido es tratado como ocurrido bajo FATCA).

El autor ha identificado una simple solución a este problema (la cual ya ha sido sugerida en el reporte del Departamento de Tesorería estadounidense).⁸ Las regulaciones (y el Código en caso de que una modificación estatutaria sea necesaria) quedarían de esta forma armonizados con las leyes de inmigración. Si un no residente estadounidense, reside permanentemente fuera de los EUA, de manera que ya no tienen el derecho al amparo de las leyes de inmigración de vivir en los Estados Unidos, debería dejar de ser considerado también como un Residente Legal Permanente para efectos del impuesto sobre la renta. Un mecanismo debería ser creado para que individuos que pueden documentar que efectivamente que ya no tienen derecho alguno de residir en los Estados Unidos al amparo de las leyes inmigratorias dejen de ser considerados a su vez como personas residentes para efectos del impuesto de la renta.

Este autor es del punto de vista que el actual lenguaje estatutario permite una solución regulatoria debido a que el mismo establece que para ser un “residente”... dicho individuo (debe poseer)...el estatus que le concede legalmente el privilegio de residir de manera permanente en los Estados Unidos... “ Un no residente estadounidense para efectos de y de conformidad con la sección 7701(b)(6)(A), no puede seguir siendo considerado como potador del estatus de residir legalmente y de manera permanente en los Estados Unidos

II. Problema: Legislación Vigente y razones para una propuesta de clarificación.

La sección 7701(b)(1)(A) y (i) de IRC define a un “residente” para efectos del impuesto de la renta e incluye en ella a cualquier individuo quien es un residente legal permanente de los Estados Unidos, en cualquier momento durante el año calendario. Un “residente” tiene más consecuencias para efectos de impuesto sobre la renta estadounidense (y posiblemente para efectos del impuesto sobre donaciones y sucesiones) debido a que los ingresos mundiales de un “residente” están sujetos a reportes y retenciones tributarias por parte del gobierno estadounidense. Asimismo, hay extensivas consecuencias para efectos de pagos sujetos a retención hechos por personas estadounidenses (incluidos dentro de estos a pagos hechos por parte de la Administración del Seguro Social estadounidense) a personas “aliens” no residentes, pero no para pagos hechos a “residentes”. Adicionalmente, una serie de requisitos de reportes de información aplican a los “residentes”.⁹

En la sección del Código 7701(b)(1)(A)(i) y (b)(6) la referencia a los “residentes legales permanentes” está basada en las leyes de inmigración estadounidense, así como las regulaciones lo indican. Específicamente, las secciones (b)(6)(A) y (B) proveen que “. . . un individuo es un residente legal permanente de los Estados Unidos en cualquier momento si -- (A) dicho individuo se le ha concedido el estatus de tener el privilegio de residente de manera permanente en los Estados Unidos como un inmigrante de acuerdo a las leyes de inmigración, y (B) dicho estatus no ha sido revocado (y no ha sido determinado como abandonado de manera judicial o administrativa).”

FATCA adicionalmente impone ahora una serie de requisitos de reporte de información que buscan (desde el punto de vista de este autor) identificar los activos de los residentes estadounidenses para efectos de las declaraciones de renta (v.g, aquellos que satisfacen el examen de presencia substancial de acuerdo al número de días que residen en los Estados Unidos y para aquellos ciudadanos estadounidenses que residen en el extranjero) y para retener impuestos de ellos. Sin clarificar las reglas acerca de los Residentes Legales Permanentes, ellos técnicamente también están sujetos a las reglas establecidas mediante FATCA.

A. ¿Es la definición regulatoria de “Residente Legal Permanente” diferente del lenguaje estatutario?

Las reglas estatutarias fueron adoptadas en 1984 y el lenguaje de “tener el estatus de haberle sido concedido el privilegio de residir de manera permanente en los Estados Unidos” y “que dicho privilegio no haya

⁸ Id, página 44.

⁹ Ver I.R.C. Secciones 6035, 6038 y 6039F.

sido revocado” causa gran dificultad cuando se lee en conjunto con la definición reglamentaria. Las regulaciones de 1992 (Sección 301.7701 (b)-1(b)) en gran parte es una copia del lenguaje estatutario y provee en la parte que nos interesa que “Un residente legal permanente es un individuo a quien se le ha sido legalmente concedido el privilegio de residir de manera permanente en los Estados Unidos como un inmigrante de conformidad con las leyes migratorias. **El estatus de residente se considera que continua hasta tanto no sea rescindido o administrativa o judicialmente abandonado** [énfasis añadido].” Las regulaciones en una mayor parte siguen la historia legislativa, y el lenguaje estatutario parece haber añadido un requisito adicional a tal estado legal (para efectos migratorios) que se considera que continua para efectos tributarios hasta tanto no haya una determinación judicial o administrativa de que el mismo ha sido abandonado.

El lenguaje estatutario requiere que los dos (i) el estatus de residente legal permanente bajo las leyes de inmigración se le haya otorgado al individuo y (ii) que dicho estatus no haya sido revocado. Bajo las leyes de inmigración estadounidenses, los ciudadanos no estadounidenses que ya no poseen el derecho de residir en los Estados Unidos, deberían por ello de no cumplir los requisitos establecidos bajo (b)(6)(A) de tener el estatus de residencia legal permanente y por ende, no deberían ser considerados “residentes” para efectos tributarios.

Como se explicó anteriormente, el INA define al estatus de residente legal permanente como aquel en el que se la ha sido legalmente concedido el privilegio de residir de manera permanente en los Estados Unidos como un inmigrante.¹⁰

La historia legislativa parece apoyar el lenguaje contenido en las regulaciones ya que establece que “El Comité considera que los “aliens” que han entrado en a los Estados Unidos como residentes permanentes y quienes no han oficialmente perdido o renunciado a su derecho de permanecer de manera permanente en los Estados Unidos deberán estar sujetos a las mismas retenciones tributarias que un residente estadounidense.

El Comité considera que los extranjeros que han ingresado a los Estados Unidos como residentes permanentes y quienes no han oficialmente perdido o renunciado al derecho de residir de manera permanente en los Estados Unidos deberán estar sujetos a las mismas retenciones tributarias que los residentes estadounidenses. Dichas personas tienen derechos similares aquellos que son concedidos a los ciudadanos estadounidenses (incluidos dentro de ellos el derecho de ingresar a los Estados Unidos); la equidad demanda que ellos contribuyen en los costos que son necesarios para manejar el gobierno de la misma forma en que los ciudadanos estadounidenses lo hacen.”¹¹

El lenguaje en las regulaciones y en la historia legislativa es problemática por cuanto requiere que las personas que han abandonado sus “green cards” para efectos de la ley de inmigración continúan siendo tratados como “residentes” para efectos del impuesto de la renta estadounidense y adicionalmente para efectos de los pagos sujetos a retención. Las regulaciones requieren de un acto judicial o administrativo que elimine el estatus de residente legal permanente. De una lectura superficial del estatuto, no resulta claro si esta posición es consistente con el mismo. Una vez que la residencia legal permanente ha sido abandonada para efectos de las leyes de inmigración (v.g., por vivir de manera permanente fuera de los Estados Unidos), el ciudadano extranjero ya no posee el derecho de reingresar a los Estados Unidos. Resulta claro entonces, que en el caso en que un ciudadano no estadounidense no vive o reside en los Estados Unidos, la equidad no puede demandar de ellos el pago de impuesto de la renta estadounidense basados en sus ingresos mundiales?

B. Puede EUA constitucionalmente imponer el impuesto de la renta estadounidense sobre los ingresos mundiales de ciudadanos no estadounidenses residiendo de manera permanente en el extranjero?

Mientras el sistema estadounidense del impuesto de la renta que está basado en la ciudadanía sin importar la residencia física parece ser injusto para algunos, la Sala Suprema Estadounidense estableció su constitucionalidad en los 1920s.¹² En *Cook v. Tait*, se discutió el caso de un residente estadounidense domiciliado de manera permanente en la ciudad de México, quién mantenía su fuente de ingresos y todas sus propiedades en México. La Sala Suprema en este caso determinó que el cobro de impuestos sobre la

¹⁰ See INA Section 101(a)(20); 8 U.S.C. Section 1101(a)(20)

¹¹ P.L. 98-369, DEFICIT REDUCTION ACT OF 1984 HOUSE REPORT NO. 98-432(II) MAR. 5, 1984.

¹² See *Cook v. Tait*, 265 US 47 (1924),

fuerza de ingresos mexicana es constitucional y se encuentra basada en su nacionalidad estadounidense. El razonamiento de la Corte, se basa en la premisa de que el gobierno federal estadounidense provee, o por lo menos puede proveer, protección y beneficios a los ciudadanos estadounidenses sin importar donde residen y sin importar la ubicación de sus propiedades. La Corte Suprema estadounidense estableció “el no reconocimiento de los beneficios que le concede al ciudadano estadounidense y a sus propiedades el gobierno estadounidense en cualquier lugar del mundo en donde, le negaría la posesión al gobierno de un poder esencial que es necesario para hacer la ciudadanía completamente beneficiosa.”¹³

El sistema de recaudación tributaria basado en los ingresos mundiales (más las transmisiones de propiedades y herencias)¹⁴ basado únicamente en la ciudadanía, sin importar la fuente, parece ser extraño para la mayoría de los países del mundo, debido a que en casi todos los países del mundo el individuo está sujeto al impuesto sobre la renta únicamente en aquel país en el que es residente. Las Filipinas es aparentemente uno de los pocos países en el mundo que al igual que los Estados Unidos basa su sistema de impuestos en la ciudadanía sin importar el lugar de residencia del individuo.¹⁵

La característica que hace único al tratamiento tributario estadounidense deriva del hecho que los EUA impone el impuesto de la renta sobre los ingresos mundiales a los “residentes” (sin importar su lugar de residencia física). Una de las cortes de Apelación ha reconocido que “en el caso de nuestros ciudadanos domiciliados en cualquier parte del mundo, recolectamos impuestos basados en la totalidad de los ingresos, provenientes de cualquier fuente [citando a *Cook v. Tait*] . . . La legislación es estricta y a efectos de política económica no parece ser racional que sea posible entender porque aquellos aliens quienes han adquirido una casa fija aquí pueden obtener mejores tarifas.”¹⁶

Hay una importante diferencia entre ciudadanos estadounidenses que viven en el extranjero y ciudadanos no residentes que viven en el extranjero. El primero goza de los beneficios de la ciudadanía estadounidense y los derechos y obligaciones de sufragar en una democracia, así como de la protección de sus activos y su persona física en cualquier parte en que el individuo resida o que sus activos se encuentren. Un ciudadano no estadounidense, sin embargo, quien reside fuera de los Estados Unidos y quien no tiene ningún derecho legal de residir en los Estados Unidos, no tienen los derechos que acompañan a la ciudadanía ni goza de protecciones brindadas por el gobierno federal (ni a sus activos ni a su persona)

Como consecuencia de lo anterior, el lenguaje de la sección 301.7701(b)-1(b) que pareciera extenderse el estatus de “residente” al de “residente legal permanente” viviendo en el extranjero, quien haya abandonado su estatus inmigratorio, deberá ser analizado, así como las reglas regulatorias, a la luz del estatuto, la historia legislativa y los límites constitucionales tributarios. Claramente, la Corte Suprema de los Estados Unidos en *Cook v. Tait* reconocieron la política de la ley y la imposición de impuestos a ciudadanos estadounidenses residieron en el extranjero y en *Bowring v. Bowers*, la Corte articuló su lógica de cómo aplica a extranjeros residiendo en los Estados Unidos. ¿Cómo puede la Corte Suprema de los Estados Unidos concluir que dicha protección a la ciudadanía o la lógica de residencia física puede adicionalmente extenderse a ciudadanos no estadounidenses residiendo fuera de los Estados Unidos?

¹³ Id, 265 US 47, 56 (1924).

¹⁴ Ver JCT, *Issues Presented by Proposals to Modify the Tax Treatment of Expatriation* (U.S.G.P.O., June 1, 1995), <http://www.house.gov/jct/s-17-95.pdf>.

¹⁵ Ver Id. Nota al pie 14 y Apéndice B del JCT

¹⁶ *Bowring v. Bowers*, 24 F.2d 918 (1928), *cert. denied*, 277 US 608 (1929).

C. La Retención de Impuestos No es Aplicable; Cómo los Ingresos FDAP salen del País sin pagar Impuestos.

Una de las consecuencias más importantes de la actual definición regulatoria de residentes legales permanentes es que la misma genera una pérdida de impuestos que la tesorería del gobierno estadounidense debería estar recibiendo. Una vez que los ingresos FDAP (v.g. pagos hechos por la Administración del Seguro Social) son enviados fuera de los EUA a ciudadanos no estadounidenses, quienes todavía tienen el estatus de residentes legales permanentes. ¿Cuántos de estos residentes en el extranjero presenta y pagan las correspondientes declaraciones de renta? Los resultados no son alentadores, tal y como fue señalado por el Departamento de Tesorería estadounidense en el estudio realizado en 1993 denominado *La Administración Tributaria: Actividades que IRS puede realizar para incrementar el cumplimiento del contribuyente en el extranjero (Tax Administration: IRS Activities to Increase Compliance of Overseas Taxpayer)*.

Cabe destacar en este punto, que los contribuyentes y los agentes retenedores (quienes se definen de manera amplia en la sección 1441 (a)) deberán retener un 30% de "...ganancias, rentas o ingresos fijos o determinables anual o periódicamente..." ("ingresos FDAP")¹⁷ hechos a "aliens" no residentes.¹⁸ Si un no ciudadano estadounidense reside de manera permanente fuera de los Estados Unidos (v.g. individuos retirados con beneficios del seguro social acumulados) por definición de la regulación de Tesorería, Sección número 301.7701(b)-1(b), los recipientes que no son residentes pero que son en vez "residentes". Como consecuencia de lo anterior, el impuesto de retención no se genera en el contribuyente estadounidense en aquellas circunstancias en donde el extranjero satisface la actual regla regulatoria de los residentes legales permanentes.

Debe un contribuyente estadounidense con ingresos FDAP a personas residiendo en el extranjero no estar sujeto a los requerimientos del impuesto a la retención cuando el extranjero residente deja de tener el derecho de vivir en los Estados Unidos? Este problema se incrementa cuando los resultados del Departamento de Tesorería de los Estados Unidos en relación al cumplimiento por parte de ciudadanos estadounidenses y residentes legales permanentes residiendo fuera de los Estados Unidos son considerados.¹⁹ En corto, el gobierno encontró un nivel sumamente bajo de cumplimiento (en gran parte debido a complejidad de la ley) por parte de personas residiendo en el extranjero. ¿Cuántos dólares de ingresos FDAP son enviados de manera anual a estas personas que tienen una residencia legal permanente? ¿Cuántos de estos dólares FDAP son reportados en las declaraciones de renta de residentes o no residentes (con posiciones en tratados tributarios)?

El problema se incrementa cuando las nuevas reglas de FATCA requieren que quién paga impuestos y algunas otras personas presenten documentación acerca del estatus del contribuyente. ¿Tiene el LRP quien no tiene derecho de vivir en los EUA que proveer una certificación W-8 certificándose como un extranjero? ¿Deberán ellos proveer la fórmula del IRS W-9, certificándose como contribuyente estadounidense (debiendo entonces pagar el monto de impuestos de retención que se deban, así como, los nuevos impuestos de retención que aplican bajo el régimen de FATCA)?

III. Soluciones al rompecabezas

Desde el punto de vista del autor, existe una solución relativamente benigna al problema. Las regulaciones podrían ser armonizadas con las leyes de inmigración. Si un no ciudadano estadounidense reside permanente fuera de los Estados Unidos, de manera que ya no goza del derecho bajo las leyes de inmigración de residir en los EUA debería de dejar de ser considerado como un residente legal permanente para efectos de impuesto de la renta estadounidense. El lenguaje de la Sección 301.7701(b)-1(b) y las palabras "se considera que continua" deberán ser reconsideradas y revisadas.

Un mecanismo podría ser puesto en práctica en donde varios métodos podrían ser utilizados para establecer la pérdida del status de residente permanente. Por ejemplo, cuando las personas puedan documentar y certificar el hecho de que no poseen el derecho de vivir en los Estados Unidos bajo leyes de inmigración deberían dejar de ser

¹⁷ See I.R.C. Sections 871.

¹⁸ See I.R.C. Sections 1441.

¹⁹ See footnote 6.

considerados como “residentes” para efectos tributarios. Una certificación concerniente a su residencia permanente podría ser presentada junto a la última declaración de renta de ciudadano no estadounidense o bien con la primera declaración de renta de ciudadano no residente. Adicionalmente, un método que permita motivar a los extranjeros residentes podría ser puesto en práctica para que quienes no son ciudadanos estadounidenses cumplan con las leyes de la renta estadounidenses, por medio del cual los contribuyentes estadounidenses quienes pagan ingresos FDAP (v.g la Administración del Seguro Social, Bancos estadounidenses, etc) estarían autorizados a retener impuestos bajo ciertas circunstancias (v.g. cuando una dirección no estadounidense es dada para el receptor extranjero y cuando no se haya entregado una certificación de ciudadanía estadounidense). La fórmula del IRS numero W-8BEN, podría ser modificada a efectos de incorporar y requerir una certificación a los no ciudadanos estadounidenses residiendo de manera permanente en el extranjero con un green card.

El principal beneficio de esta propuesta es que provee consistencia entre las leyes tributarias y las leyes de inmigración a efectos de mejorar la recolección del impuesto de la renta estadounidense en su aplicación a personas extranjeras residiendo fuera de los EUA.

IV. Conclusión

La legislación vigente (al menos la definición regulatoria) es inconsistente con las leyes inmigratorias en su definición de quien es un residente legal permanente. Asimismo, la única consecuencia de esta norma regulatoria es que impone impuestos estadounidenses sobre los ingresos mundiales de ciudadanos no estadounidenses (quienes viven de manera permanente fuera de los Estados Unidos) es que la misma es inconstitucional. Este problema se incrementa con la nueva ley de FATCA. ¿Como puede el gobierno federal estadounidense corregir la imposición de tributos basados en las rentas mundiales de ciudadanos no estadounidenses residiendo de manera permanente fuera de los Estados Unidos y quienes no tienen derecho de vivir o regresar a los Estados Unidos?

Las regulaciones pueden ser modificadas de manera sutil y un mecanismo puede ser incorporado en la ley, en donde, ciudadanos no estadounidenses que residen de manera permanente fuera de los Estados Unidos tengan el deber afirmativo de certificar dicha situación, a efectos de evitar la retención tributaria sobre los ingresos FDAP provenientes de fuentes estadounidense. Finalmente, a efectos de armonizar las leyes de migración con las leyes tributarias, el gobierno de los EUA es probable que incremente la recolección de impuestos de retención sobre ingresos FDAP pagados a personas que residen de manera permanente en el extranjero. Este enfoque induciría a un mejor cumplimiento de la ley existente e impediría la obligación en el extranjero residente no ciudadano estadounidense en presentar las declaraciones de renta, a efectos de demostrar que ellos son “aliens residentes” y por lo tanto que tienen el derecho a recibir un reembolso equivalente al 30% del impuesto de retención.

El Sr. Martin es miembro del comité de administración de la firma, de la práctica internacional y líder del grupo de la práctica fiscal. Su práctica se centra en la planeación fiscal internacional y asuntos de derecho internacional. Él representa a personas extranjeras, familias multinacionales, compañías, atletas internacionales, artistas y grupos de entretenimiento en áreas como el desarrollo de inversiones a nivel mundial y estructuras de financiamiento, estrategias de planeación fiscal en base a tratados internacionales y planeación fiscal sobre ingresos mundiales, sucesiones y herencias. Coadyuva en la resolución y planeación de controversias fiscales internacionales y desarrolla estructuras de protección patrimonial internacional para complementar las inversiones internacionales de clientes y sus operaciones comerciales con un énfasis particular en transacciones de bienes raíces ubicados en México y Latinoamérica. El Sr. Martin puede ser contactado al 619-515-3225 o vía email a patrick.martin@procopio.com.

Por favor contacte alguno de nuestros abogados fiscalistas en Procopio los cuales le proporcionarán mayor información sobre el "OVDI 2011" o de cualquier otro tema fiscal internacional.

<i>Enrique Hernández-Pulido, Esq.</i>	enrique.hernandez@procopio.com	619.515.3240
<i>Patrick W. Martin, Esq.</i>	patrick.martin@procopio.com	619.515.3230
<i>Jon Schimmer, Esq.</i>	jon.schimmer@procopio.com	619.525.3805
<i>Eric D. Swenson, Esq.</i>	eric.swenson@procopio.com	619.515.3235
<i>Abel F. Mejia Consenza</i>	abel.mejia@procopio.com	619.525.3861
<i>Liliana Menzie, Esq.</i>	liliana.menzie@procopio.com	619.525.3834