Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

CIAT TECHNICAL CONFERENCE
2012 THE NETHERLANDS

"COOPERACIÓN INTELIGENTE"

Subtema 1.3:

"COOPERACIÓN CON LOS CONTRIBUYENTES Y LA SOCIEDAD EN GENERAL"

Servicio de Rentas Internas
Estados Unidos de América

Amsterdam, Países Bajos
15-18 de octubre de 2012

Programas del IRS en Desarrollo para Acelerar La Solución de Problemas

Resumen

Un objetivo significativo del Servicio de Rentas Internas (IRS por sus siglas en inglés) es reducir el tiempo en que una declaración de impuesto esté sometida al proceso de fiscalización, es decir, el tiempo que transcurre desde el día en que el contribuyente presenta la declaración hasta el día en que el contribuyente llega a conocer el monto de su obligación tributaria final. Un programa reciente que está siendo utilizado por el IRS para acortar este período abierto es el Proceso de Garantía de Cumplimiento, o CAP, por sus siglas en inglés. En el CAP, el IRS comienza a trabajar con el contribuyente corporativo aun antes de que el mismo presente su declaración de impuestos, de modo que el IRS tenga la oportunidad de revisar documentos pertinentes y reunirse con contactos con conocimientos del contribuyente a fin de considerar el impacto tributario de diversas transacciones. El IRS depende de la plena cooperación y revelación por parte del contribuyente para lograr un exitoso CAP. El beneficio para un contribuyente que participe en el programa CAP es la solución temprana de asuntos tributarios, lo que le permite la oportunidad de registrar con mayor precisión las reservas tributarias en sus cuentas financieras. Resolver los asuntos tributarios antes de que se presente la declaración ayuda a impedir el muy costoso proceso de presentar declaraciones de impuesto sobre la renta estatal modificadas debido a que el tratamiento tributario de una transacción cambió para los fines del impuesto federal. Utilizando el programa de auditoría en tiempo real de CAP así como otras opciones alternas de solución de disputas, incluyendo el programa de Acuerdo Anticipado de Fijación de Precios, el programa de Acuerdo Previo a la Presentación, o el programa de Rápida Solución para aspectos no acordados, el IRS y el contribuyente tratan de resolver los asuntos tan pronto como sea posible. Además, cuando los aspectos puedan impactar los impuestos en 2 países, llevar a cabo una auditoría conjunta del contribuyente podría ahorrar tiempo y minimizar el uso de recursos tanto del contribuyente como de la administración tributaria. Todas estas técnicas requieren un alto nivel de comunicación, cooperación, transparencia y revelación, pero si estos factores están presentes, dichos programas pueden ser exitosos para todos los involucrados.

El Problema

Los años 90 fueron años de crecientes desafíos para el IRS. Charles Rossotti se convirtió en Comisionado del IRS en noviembre de 1997, teniendo como meta primordial reestructurar al IRS a fin de modernizarlo y mejorar los servicios al cliente. Un área que requería ser mejorada era el proceso de auditoría. En los 90, el IRS fiscalizó a aproximadamente 1,700 grandes empresas mediante el Programa de Fiscalización Coordinada, o CEP (por sus siglas en inglés). Generalmente los equipos CEP comenzaban a auditar las declaraciones entre 5 a 6 años después de que el contribuyente presentara su declaración de impuestos, y tomaba de 2 a 3 años concluir la auditoría.[1] Así pues, la auditoría de un año fiscal podría tener 10 años y si la solución de los temas requiriera litigio, el proceso de fiscalización podía tomar 12 o más años. Esto se describió como el enfoque de la "excavación arqueológica" a la auditoría en el que los documentos relacionados con ambas transacciones y la preparación de las declaraciones de impuestos eran difíciles de encontrar o se perdían en la retención y las personas involucradas ya sea en implementar las transacciones o preparar las declaraciones de impuestos ya no

[1] Oficina General de Contabilidad (GAO por sus siglas en inglés), *Las Medidas de Cumplimiento y Estudios de las Grandes Sociedades Requieren ser Mejoradas* 18 (Septiembre 1994) (en adelante, las *Medidas de Cumplimiento*)

estaban empleadas por el contribuyente.[2] Sin embargo, las fiscalizaciones extensas no constituyen un problema nuevo. En 1994, la GAO reportó que en 1992[3] todavía continuaban abiertas auditorías de 1961.

En 1999, el 95% de los recursos del IRS asignados a contribuyentes personas jurídicas estaban dirigidos a actividades post-declaración en lugar de previas a la declaración. En general, las auditorías de sociedades con $250 millones o más en activos representaban alrededor de dos tercios de todos los impuestos sobre la renta adicionales y sanciones determinados, pero las compañías objetaban el 80% al 90% de los impuestos adicionales propuestos los que se imponían la mayor parte del tiempo, con el resultado de que solamente el 20% de los ajustes de auditoría propuestos eran sustentados en apelación.[4] Además, como resultado de que los recortes presupuestarios reducían el número de auditores, el número de auditorías de declaraciones de grandes declaraciones CEP fue disminuyendo, mientras aumentaba el uso de agresivos refugios tributarios corporativos. Igualmente, como lo demostraría la historia, algunas sociedades utilizaban técnicas cuestionables para expandir la brecha entre las utilidades reportadas a los accionistas y las utilidades reportadas al IRS. En 1997, esta brecha fue de $122 mil millones, casi el doble de lo que fuera el monto en 1995.[5] En el informe de Charles Rossotti de 1999: *Modernizando la Agencia Tributaria de Estados Unidos*, el Comisionado señaló que "uno de los aspectos primordiales para mejorar las prácticas de negocio del IRS consiste en dejar de atender los problemas de los contribuyentes mucho después de que las declaraciones hayan sido presentadas y más bien atenderlos cuanto antes en el proceso como sea posible, y de hecho evitar problemas donde sea posible."[6] Esto se basa en el principio de calidad de que resulta mejor para el cliente, así como más barato, eliminar defectos en lugar de resolverlos. Una de las principales estrategias en el plan estratégico del IRS para el periodo 2000 - 2005 consistió en reducir la carga para el contribuyente, brindándole atención oportuna durante el proceso a los problemas del contribuyente y evitando los mismos donde fue posible.[7]

El Inicio de una Solución

Al iniciarse el nuevo siglo, el IRS tenía como una de sus metas la pronta solución de los asuntos de los contribuyentes. Entre los métodos para lograrlo está el llegar a un acuerdo sobre el tratamiento tributario de una transacción aun antes de que el contribuyente presente su declaración de impuestos y resolver las disputas que surjan después de que se haya presentado la declaración sin pasar por el proceso de Apelaciones

---

[2] *Informe del Comité Conjunto sobre Tributación en Relación con el Servicio de Rentas Internas según fuera requerido por la Ley de Reforma y Reestructuración del IRS de 1998,* JCX-33-01, citando de una carta del Tax Executives Institute, Inc., fechada el 12 de abril de 2001, incluida en el Apéndice

[3] GAO, *Medidas de Cumplimiento* 39

[4] Lee, *Costos de Transacción Relacionados con la Adquisición o Mejoras de Bienes Intangibles: Una Perspectiva Populista, Política, pero Práctica,* 22 Va. Law Review 291 (2002) (en adelante Lee), incluyendo citas de la GAO, *Medidas de Cumplimiento* 42

[5] Lee at 301, citando un artículo por Owen Ullmann en USA Today, 17 de abril de 2000

[6] *Modernización de la Agencia Tributaria de Estados Unidos* 15 (1999)

[7] *Plan Estratégico 2000 – 2005 del Servicio de Rentas Internas* 41 (1999)

Acuerdos Anticipados de Precios

El IRS tiene un extenso historial del uso de soluciones alternas de disputas previas a la presentación de las declaraciones, aunque en un campo muy limitado. El IRS introdujo el programa de Acuerdo Anticipado de Precios (APA por sus siglas en inglés) en 1991.[8] En el programa APA, el contribuyente y el IRS trabajan juntos para acordar un medio de fijación de precios de transferencia adecuado para un número de años hacia el futuro. Si el contribuyente presenta su declaración de impuestos de manera consistente con el método de fijación de precios de transferencia acordado, el IRS conviene en no realizar ningún ajuste en la fijación de precios de transferencia por las transacciones cubiertas por el APA.[9] El contribuyente puede llegar a un acuerdo APA unilateral – es decir, un acuerdo entre el IRS y el contribuyente solamente. En ese caso se acuerda el método de fijación de precios de transferencia que el contribuyente debe usar para preparar su declaración de impuesto sobre la renta federal. Sin embargo, ello no contribuye en nada a resolver el método de fijación de precios de transferencia en un país extranjero en que el contribuyente opere. Si el gobierno extranjero propone un método de fijación de precios de transferencia diferente en la auditoria, el contribuyente puede estar sujeto a doble tributación o tendrá que recurrir a una autoridad competente para resolver el tema. Como resultado, el contribuyente con frecuencia conviene en un APA bilateral – es decir, un acuerdo entre el IRS y el contribuyente, y el IRS y el gobierno extranjero.[10] Si los Estados Unidos tienen un tratado tributario con un país extranjero que contenga una disposición del procedimiento de acuerdo mutuo (MAP por sus siglas en inglés), similar al Artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE, el IRS y la jurisdicción extranjera pueden trabajar juntos para firmar un APA bilateral que confirme el método de fijación de precios de transferencia del contribuyente para ambos países. Para finales de 2011, los contribuyentes habían ejecutado un total de 1,015 APAs nuevos, renovados o revisados. Más de la mitad de estos acuerdos eran bilaterales (589) o multilaterales (13).[11]

Acuerdos Previos a la Presentación de la Declaración

A comienzos del 2000, el IRS anunció en el Aviso 2000-12[12] que estaba implementando un programa piloto de Acuerdo Previo a la Presentación de la Declaración para ciertas declaraciones a ser presentadas hacia finales del 2000 (específicamente, Septiembre a Diciembre). El propósito del programa era permitir, tanto a los contribuyentes como al IRS, resolver antes de la fecha de vencimiento de una declaración de impuestos, aspectos que de otro modo serían objeto de disputa en auditorías posteriores a la presentación de declaraciones. Este esfuerzo de cooperación se proponía reducir los costos, carga y demoras encontrados en las fiscalizaciones posteriores a la presentación de las declaraciones. El IRS

---

[8] Rev. Proc. 91-22, 1991-11 I.R.B. 1

[9] Rev. Proc. 2006-9, 2006-2 I.R.B. 278. El alcance del programa APA se ha extendido a través de los años y ahora incluye la solución de temas sobre fijación de precios de transferencia, así como otros aspectos que surgen de los tratados de impuestos sobre la renta, o del Código o Reglamentos en los que la fijación de precios de transferencia pueda ser pertinente, incluyendo la determinación de renta efectivamente relacionada con una profesión o negocio dentro de los Estados Unidos. Rev. Proc. 2008-31, 2008-23 I.R.B. 1133, Sec. 3

[10] Rev. Proc. 2006-9, Sec. 2.08

[11] Anuncio 2012-13, 2012-16 I.R.B. 805, *APMA Statutory Report 2011*, Tabla 1

[12] 2000-9 I.R.B. 727

escogió a un pequeño número de grandes empresas contribuyentes para que participaran en el programa piloto en el 2000. Se proponía que el programa le permitiera al contribuyente y al IRS llegar a un acuerdo sobre aspectos objetivos y aplicar los principios legales acordados a los mismos. No se proponía determinar la interpretación actual de las reglas si la interpretación no estaba bien acordada. Un ejemplo de un tema adecuado para un Acuerdo Previo a la Presentación de la Declaración era la valoración de activos y la asignación del precio de compra o venta de un negocio. Algunos ejemplos de aspectos que no eran convenientes para los Acuerdos Previos a la Presentación de la Declaración eran aquéllos que podían incluirse en un Acuerdo Anticipado de Precios, o aspectos que carecían de un propósito de negocio de buena fe. Ciertas circunstancias, tales como aspectos que eran sujeto de un dictamen pendiente de la autoridad impositiva, fueron igualmente excluidas del programa. El programa tampoco se proponía resolver desacuerdos sobre la correcta interpretación de las leyes tributarias (salvo en circunstancias muy limitadas).

El programa piloto fue exitoso. El IRS concluyó que estos Acuerdos Previos a la Presentación de la Declaración permitían a los contribuyentes presentar más declaraciones con el debido cumplimiento dentro de los marcos de tiempo prescritos, eran eficientes en términos de costos, disminuían las cargas de cumplimiento de los contribuyentes, y conservaban los recursos del IRS. A comienzos del 2001, el IRS anunció en el Proceso Tributario 2001-22[13] que el programa del Acuerdo Previo a la Presentación de la Declaración se tornaría permanente. El programa estaba disponible para cualquier contribuyente bajo la jurisdicción de la División de Grandes Negocios e Internacional (LB&I por sus siglas en inglés) que deseara una solución de aspectos aplicables previa a la presentación de la declaración, que de otro modo se resolverían en una fiscalización posterior a la presentación de la misma. El mismo estaba disponible para el año fiscal corriente o un año fiscal anterior para los cuales no estaban pendientes o no se habían presentado declaraciones.[14] La solicitud de un Acuerdo Previo a la Presentación de la Declaración se puede hacer en cualquier momento antes de la fecha de vencimiento (con extensión) para la presentación de una declaración, pero si la solicitud se hace en fecha muy cercana a la fecha de vencimiento, y el IRS considera que no dispone de suficiente tiempo para considerar el tema, el contribuyente no será aceptado en el programa. Por lo tanto, el programa es opcional; no obligatorio. Los contribuyentes que participen en el programa deben pagar un derecho de usuario.

El programa previo a la presentación de la declaración resulta en un acuerdo de cierre relacionado con el tratamiento tributario de la transacción en cuestión que es vinculante tanto para el contribuyente como el IRS. Hay disponible un Acuerdo Previo a la Presentación de la Declaración para aspectos que representan la determinación objetiva o la aplicación de principios legales a hechos acordados donde los principios legales están bien establecidos. En el 2005, el programa de Acuerdo Previo a la Presentación de la Declaración fue expandido a fin de incluir la consideración limitada de aspectos en futuros años fiscales y así como para revisar la lista de aspectos elegibles.[15] Ahora el programa se aplica a años pasados, Corrientes y futuros, aunque los acuerdos para años futuros se limitan a 4 años fiscales posteriores al año fiscal corriente.[16] Los aspectos elegibles incluyen aspectos objetivos, aspectos que requieren la

[13] 2001-9 I.R.B. 745

[14] Rev. Proc. 2001-22, Sec. 3

[15] Rev. Proc. 2005-12, 2005-2 I.R.B. 311, Sec. 2

[16] Rev. Proc. 2009-14, 2009-3 I.R.B. 324, Sec. 3.02

aplicación de principios legales bien establecidos o aspectos que involucran una metodología. No existe una lista de aspectos locales e internacionales específicos elegibles, en la medida en que el aspecto no sea identificado como un aspecto excluido. El IRS debe coordinar y consultar con el Asesor Legal Adjunto que tenga competencia sobre el tema propuesto a ser determinado en el Acuerdo Previo a la Presentación de la Declaración. Ciertos aspectos internacionales requieren la concurrencia del Asesor Legal Adjunto (en materia internacional). En general, el nivel de satisfacción de los contribuyentes con este programa es muy alto.

Solución de Disputas por la Vía Rápida

A finales del 2001, el IRS anunció el Programa Piloto de Solución de Problemas por la Vía Rápida a fin de introducir 2 nuevas opciones para la solución alterna de disputas; a saber Mediación por la Vía Rápida y Solución por la Vía Rápida.[17] El programa se hizo permanente en el 2003.[18] En Mediación por la Vía Rápida, un funcionario de apelaciones trata de facilitar la comunicación y resolver aspectos objetivos. En Solución por la Vía Rápida, un funcionario de apelaciones ayuda a resolver los aspectos objetivos y legales y las partes pueden tomar en cuenta la evaluación de la sección de Apelaciones de los riesgos del litigio en la solución de disputas. El programa de la Vía Rápida funciona mejor cuando hay un número limitado de aspectos sobre los que no hay acuerdo. El programa de la Vía Rápida no está disponible en algunos casos, incluyendo aquél en que el asunto ha sido designado para ser sometido a litigio por el Asesor Legal, o en el caso de un aspecto que está sujeto a la solicitud de asistencia de la autoridad competente. Ya sea el contribuyente o el IRS pueden sugerir el uso del programa de la Vía Rápida, aunque tanto el contribuyente como el IRS deben estar de acuerdo en la solución del asunto. El IRS debe haber emitido un Aviso de Ajuste Propuesto, mientras que el contribuyente debe haber proporcionado una respuesta por escrito al Aviso antes de que las partes inicien la Solución de Disputa por la Vía Rápida. El programa de Solución por la Vía Rápida está disponible para todos los contribuyentes que constituyen Grandes Negocios u operan a nivel Internacional (LB&I). La Mediación por la Vía Rápida está disponible solamente para los contribuyentes que constituyen pequeños negocios, mientras la Solución por la Vía Rápida está disponible para ciertos contribuyentes que constituyen pequeños negocios.

El programa de Solución por la Vía Rápida es un proceso de colaboración entre el contribuyente, LB&I, y Apelaciones que se usa durante el proceso de fiscalización. Si el programa tiene éxito, el aspecto considerado en el programa de Solución por la Vía Rápida es resuelto antes de que concluya la auditoría. Un Líder de Caso de Apelaciones facilita las comunicaciones para ayudar a resolver aspectos objetivos y legales. Se propone que la situación sea resuelta en 120 días, o 60 días para los pequeños negocios participantes.[19] El programa de la Vía Rápida no reemplaza el proceso tradicional de apelaciones, sino que está diseñado como un método alterno de solución de disputas. No hay ningún costo por participar en este programa, y si el IRS y el contribuyente no pueden llegar a un acuerdo sobre un tema bajo consideración en la Vía Rápida, todas las salvaguardas y procedimientos en Apelaciones continúan estando disponibles para el contribuyente.[20] Se estima que el uso del programa de Vía Rápida ha reducido el tiempo del ciclo de auditoría en 2 meses.

---

[17] Aviso 2001-67, 2001-49 I.R.B. 544

[18] Rev. Proc. 2003-40, 2003-25 I.R.B. 1044

[19] Publicación 4167, *Introducción a Solución Alterna de Disputas*

[20] Publicación 4539, *Solución por la Vía Rápida*

La Continuación del Problema

Aunque el programa de Acuerdo Previo a la Presentación de la Declaración fue exitoso, el mismo tiene ciertas limitaciones. Para participar en el programa el contribuyente debe pagar un derecho de usuario y el acuerdo está disponible solamente para aspectos específicos y no para la declaración de impuestos en general.

A comienzos de la década del 2000, hubo un número de colapsos financieros bien divulgados de grandes y aparentemente financieramente sólidas sociedades. Enron Corporation, que había sido llamada por Fortune Magazine "la compañía más innovadora de Estados Unidos" de 1996 al 2001, se declaró en quiebra a finales del 2001, luego de que se descubrieran muchas irregularidades financieras. Enron había ocultado pasivos registrándolos en entidades en ultramar que no tenían que ser registrados en los registros contables estadounidenses de Enron, y hubo una revisión muy negligente de sus registros financieros. WorldCom se declaró en quiebra en el 2002. Sus irregularidades financieras provinieron de declarar de menos los gastos y declarar de más los ingresos, todo ello logrado con el conocimiento y estímulo de la gerencia superior. Tyco Corporation fue sustancialmente reorganizada debido a problemas financieros resultantes de la irresponsabilidad financiera. La misma infló su renta operativa y estableció reservas inadecuadas, nuevamente con las irregularidades siendo conocidas a los más altos niveles operacionales.

Un resultado de estas irregularidades financieras fue la promulgación de la Ley Sarbanes-Oxley, aprobada en el 2002, en parte para mejorar el gobierno corporativo.[21] La Ley Sarbanes-Oxley requirió mayores revelaciones financieras que redujeron aspectos cuestionables sobre los estados financieros y aumentaron los requerimientos del gobierno corporativo. La misma depende de la transparencia de los contribuyentes y de compartir información.

En el 2006, la Junta de Normas Contables Financieras (FASB por sus siglas en inglés) publicó la Interpretación FASB No. 48 (FIN 48), Dando Cuenta de la Incertidumbre en los Impuestos sobre la Renta. FIN 48 entró en vigencia en el 2007. La misma requiere que los negocios analicen y revelen los riesgos del impuesto sobre la renta. El negocio puede reconocer un beneficio de impuesto sobre la renta solamente si existe mayor probabilidad de que el beneficio sea sostenido. Como resultado, es importante para los negocios que sepan tan pronto como sea posible si un beneficio tributario es aceptable para el IRS de modo que se hagan las reservas financieras apropiadas.

La Expansión de la Solución

Para mediados de la década del 2000, un contribuyente podía aprovechar tanto el programa de Acuerdo Previo a la Presentación de la Declaración para resolver algunos asuntos antes de presentar la declaración de impuestos, así como el programa de Solución por la Vía Rápida para resolver aspectos en disputa antes de que el contribuyente recurriera a Apelaciones. Sin embargo, el contribuyente debe pagar un derecho de usuario para participar en el programa de Acuerdo Previo a la Presentación de la Declaración y existen limitaciones respecto a los temas a ser considerados. La solución de la auditoría de los más grandes contribuyentes todavía

[21] Pub. L. 107-204

tomaba un promedio de 60 meses desde la fecha de presentación.[22] Llevar los temas a través del proceso de Apelaciones tomaba un promedio de 26 meses adicionales. Esto inhibía la pronta identificación de aspectos emergentes, incluyendo el volumen significativo de transacciones en refugio tributarios abusivos. Además, aunque las sociedades podían administrar sus reservas tributarias a través del proceso de auditoría, si la auditoría traía como resultado cambios en los impuestos federales, las sociedades tendrían que presentar declaraciones del impuesto sobre la renta estatal enmendadas, lo que podía ser un proceso costoso.

Los contribuyentes se quejaban del tiempo que tomaba completar una fiscalización, el costo y carga administrativos de soportar una fiscalización extensa y la necesidad de tener certeza de la obligación tributaria para el suministro de informes financieros. El IRS comenzó a enfocarse en la reducción del proceso de auditoría. En el 2005, el IRS anunció un programa piloto para contribuyentes que constituyen los grandes negocios llamado el Proceso de Garantía de Cumplimiento (CAP por sus siglas en inglés), al que el Asesor Legal en Jefe de esa época, Donald Korb se refirió como lo "último en acuerdo previo a la presentación de la declaración".[23] El programa CAP es un método para identificar y resolver aspectos tributarios a través de una interacción abierta, de cooperación y transparente entre el IRS y un contribuyente antes de que el contribuyente presente su declaración. El mismo requiere un intercambio contemporáneo de información que se refiera a propuestas posiciones de declaraciones y transacciones que puedan afectar la obligación del impuesto federal del contribuyente.[24]

La meta del programa CAP era reducir la carga e incertidumbre del contribuyente a la vez de asegurar al IRS la precisión de las declaraciones de impuestos antes de que fueran presentadas.[25] Mediante este servicio mejorado a los contribuyentes, así como el cumplimiento con las leyes tributarias a través del monitoreo, revisión y solución de temas, se esperaba que el CAP redujera o eliminara la necesidad de fiscalizaciones posteriores a la presentación de la declaración, lo que ahora tiempo y recursos y ofrece una guía más rápida en relación con aspectos tributarios. Ello le permite al IRS hacer un uso más eficiente de los recursos de auditoria y le permite a los contribuyentes administrar mejor las reservas tributarias y garantizar la presentación de información más precisa sobre las utilidades en los estados financieros. El IRS aceptó 17 contribuyentes que constituían grandes negocios en el programa piloto.

Para el año fiscal de 2011, había 140 contribuyentes participando en el programa CAP. En marzo de 2011, el IRS anunció que el programa piloto CAP se estaba expandiendo y haciéndose permanente.[26] Para cuando se hizo permanente, Douglas Shulman, el Comisionado del IRS, dijo que "el CAP es un programa en el que el sistema tributario está en plena forma – cuando el contribuyente y el IRS son transparentes y los asuntos se resuelven antes de que se presente una declaración."[27] Además de convertirse en un programa

---

[22] Testimonio de Mark Everson, Comisionado, Servicio de Rentas Internas, ante el Comité Conjunto sobre Tributación, en JCS-4-05, *Revisión Conjunta de los Planes Estratégicos y Presupuesto del Servicio de Rentas Internas, 2003* 8

[23] 2004 TNT 192-4

[24] Manual de Rentas Internas Manual 4.51.8.2

[25] Anuncio 2005-87, 2005-50 I.R.B. 1144

[26] IR-2011-32, 31 de marzo, 2011

[27] *Id.*

permanente, el CAP fue expandido para incluir un nuevo programa previo al CAP, que ofrece a los contribuyentes una guía clara de los pasos requeridos para lograr ingresar al CAP, así como a un nuevo programa de Mantenimiento del Cumplimiento. El programa de mantenimiento está disponible para los contribuyentes que han estado en CAP, tienen menos temas complejos y han establecido un récord de trabajo de cooperación y transparencia con el IRS.

Los contribuyentes participantes logran certeza tributaria más rápidamente y con menos carga administrativa que en un programa tradicional de fiscalización con posterioridad a la presentación de la declaración. Como resultado de ello, el contribuyente puede administrar mejor sus reservas tributarias y garantizar una más precisa presentación de información sobre las utilidades en los estados financieros. El programa CAP reduce el tiempo global del ciclo de fiscalización y aumenta el dinero. También mejora la solución precisa, eficiente y oportuna de aspectos tributarios complejos. Igualmente contribuye a aumentar la cobertura de auditoría al hacer un uso más eficiente de los recursos de auditoría. El programa no ofrece asesoría respecto a la planificación tributaria. Tampoco brinda a los contribuyentes guía sobre, o la solución de, transacciones probables o incompletas fuera de los procedimientos existentes.

Visión general del programa CAP[28]

Los contribuyentes deben tener $10 millones o más de activos para participar en cualquier programa CAP.
Si el contribuyente es una entidad que cotiza en la bolsa de valores, debe tener un requerimiento legal para preparar y presentar los formularios 10K, 10Q, 8K o 20F u otros formularios para el suministro de información a la Comisión de Bolsa y Valores o la entidad reguladora equivalente. Si el contribuyente es una entidad privada, debe acordar que proveerá al IRS estados financieros certificados y auditados o documentos equivalentes sobre una base trimestral. Un contribuyente que sea empresa de propiedad extranjera y presente declaración de impuesto sobre la renta para sociedades extrajeras que operan en los Estados Unidos puede participar en el programa CAP si puede proporcionar documentación que sea equivalente a la que una sociedad estadounidense debe presentar trimestralmente a la Comisión de Bolsa y Valores. El contribuyente no puede estar bajo investigación por, o en litigio con, el IRS o cualquier otra agencia federal o estatal que limitaría el acceso del IRS a los registros tributarios corporativos corrientes. Además, si el contribuyente está bajo fiscalización, puede participar en el programa CAP solamente si no tiene más de una declaración presentada que no haya sido cerrada en la fiscalización y una declaración no presentada del año más recientemente concluido.

Aunque el primer paso en la participación podría ser el programa Pre-CAP, esta ponencia se inicia con el programa CAP, ya que entender los beneficios del programa CAP contribuye a explicar por qué es deseable participar en el programa Pre-CAP.

CAP: El programa CAP soluciona los problemas en tiempo real a fin de mejorar el cumplimiento con el impuesto sobre la renta federal. Los contribuyentes deben aplicar para ser admitidos en el programa CAP anualmente y para ello deben presentar una solicitud entre el 1°

[28] *Veáse* el Manual de Rentas Internas 4.51.8, Memorándum de Entendimiento Pre-CAP y Memorándum de Entendimiento CAP, disponible en

http://www.irs.gov/businesses/corporations/article/0,,id=237774,00.html

de septiembre y el 31 de octubre del año previo al año CAP. El contribuyente envía la solicitud al grupo de Pre-Presentación de la Declaración y Guía Técnica (PFTG por sus siglas en inglés). Si el contribuyente responde a los criterios de elegibilidad y el PFTG considera que el contribuyente es un buen candidato para el CAP, el PFTG envía la solicitud al Director de Industrias LB&I que tenga jurisdicción sobre el contribuyente. Entre los factores que el IRS considera para determinar la aceptación de un contribuyente en el programa CAP se cuentan el nivel de cooperación y transparencia demostrados en años CAP o años pre-CAP anteriores, los recursos del IRS y del contribuyente, si el contribuyente ha tenido un cambio mayoritario de propiedad, y si el contribuyente ha tenido reajustes financieros significativos. Si el IRS considera que históricamente el contribuyente ha sido menos que transparente y colaborador, el IRS podría no aceptar al contribuyente en el programa. Si el contribuyente no es aceptado en el programa, el mismo puede apelar la decisión ante el Comisionado Adjunto (Operaciones) del LB&I. Son más los contribuyentes que han solicitado ingresar al programa CAP que los que han sido aceptados. Si la solicitud de ingreso al CAP es aprobada, el Gerente Territorial le notifica al contribuyente por escrito.

Antes de ser aceptado en el programa, el contribuyente debe ejecutar un Memorándum de Entendimiento (MOU por sus siglas en inglés) que describa los requerimientos del CAP y establezca el acuerdo de cumplir con los requerimientos. El MOU firmado debe ser devuelto para el 31 de enero del año CAP. Una vez que el contribuyente sea aceptado en el programa CAP, el IRS asigna a un Coordinador de Cuenta quien es el principal representante del IRS. Se pueden añadir otros funcionarios del IRS al equipo del IRS. En el MOU el contribuyente conviene en que proporcionará información abierta, amplia y contemporánea de sus transacciones de negocios realizadas, incluyendo su posición propuesta de información de utilidades y una descripción de los pasos que tengan un efecto relevante en su obligación respecto al impuesto sobre la renta federal. El contribuyente también conviene en revelar cualquier otro rubro que tenga un efecto relevante sobre su obligación respecto al impuesto sobre la renta federal y su propuesta posición de información de utilidades para rubros que cumplan con un umbral de relevancia. En lo que respecta al CAP, un asunto que tenga un efecto relevante incluye aquellos rubros que el contribuyente tendrá o tendría que reservar para fines de cualquier estado financiero del año CAP y aquellos rubros que el contribuyente tendrá o tendría que reservar para fines de cualquier estado financiero de cualquier período posterior al año CAP. El contribuyente y el IRS determinan en conjunto estos umbrales de relevancia y dichos umbrales pueden ser reconsiderados durante el año. Estos umbrales de relevancia son importantes, ya que el contribuyente no tiene que revelar transacciones que estén por debajo del umbral.

Son esenciales las reuniones entre el contribuyente y el IRS. En estas reuniones, el contribuyente proporcionará información pertinente, documentación y entrevistas al IRS. El contribuyente y el IRS discutirán la situación del CAP y resolverán los asuntos a medida que surjan. El Coordinador de la Cuenta debe preparar una lista de informaciones del contribuyente sobre una base trimestral y proporcionar este listado al contribuyente. El contribuyente debe verificar que los rubros revelados sean todos los rubros importantes concluidos a la fecha en que se preparó la lista.

El Gerente del Equipo CAP y otros miembros del equipo evaluarán y documentarán la transparencia y cooperación del contribuyente. Esta evaluación se realiza al menos trimestralmente.

Mientras que el IRS y el contribuyente conjuntamente determinan el alcance de la revisión CAP, incluyendo los umbrales de pertinencia, la decisión final respecto a identificar

transacciones, rubros y aspectos para la revisión de cumplimiento corresponde al IRS. El umbral de relevancia puede cambiar de un año CAP al otro año CAP y puede ser reconsiderado durante el año corriente. Ciertos rubros, tales como los rubros de refugios tributarios, transacciones listadas, transacciones de interés, rubros potencialmente fraudulentos, iniciativas de cumplimiento LB&I, y asuntos emergentes, puede ser considerados para una revisión de cumplimiento independientemente de los umbrales de relevancia. Todavía se espera que el contribuyente prepare y presente todos los formularios y anexos tributarios apropiados, tales como el Anexo UTP, la Declaración de Posición Tributaria No Revelada. Además, el contribuyente debe proporcionar anexos tributarios y cálculos para todos los ajustes renovables y recurrentes de años anteriores que crean un impacto al año CAP.

El IRS todavía prepara Solicitudes de Documentos de Información, o IDRs, (por sus siglas en ingles), pero la naturaleza colaboradora y transparente del programa CAP con frecuencia reduce el tiempo de respuesta total. Una vez se identifica un tema, el contribuyente debe proporcionar todos los documentos relacionados con el mismo y no esperar que el IRS emita un IDR de seguimiento tras otro a medida que surjan más interrogantes. El contribuyente y el IRS se esfuerzan por lograr la agilización y perentoriedad

Una vez que el contribuyente y el IRS hayan atendido plenamente un tema o asunto, el IRS redacta un Acuerdo de Solución del Punto en Discusión (IRA por sus siglas en inglés) y ambas partes mutuamente acuerdan una fecha de respuesta oportuna. En la respuesta, el contribuyente indica si está de acuerdo o en desacuerdo con el IRA. SI el contribuyente está en desacuerdo, debe expresar todos los hechos pertinentes y argumentos legales que respaldan su posición. Al final del año CAP, si viene al caso, el IRS proporcionará uno o más Acuerdos de Cierre para cada IRA terminado. Si el contribuyente y el IRS pueden resolver todos los aspectos relevantes y posiciones adoptadas con respecto a las transacciones antes de que se presente la declaración de impuestos, el contribuyente tiene la certeza de que el IRS le aceptará su declaración de impuestos si es presentada de manera consistente con las resoluciones acordadas por el contribuyente y el IRS.

Cualesquiera aspectos que no puedan ser resueltos antes de que la declaración sea presentada serán resueltos mediante el proceso de fiscalización tradicional. Sin embargo, el IRS participará en el programa de Solución por la Vía Rápida durante el año CAP si el contribuyente y el IRS están en desacuerdo respecto a una solución propuesta y el contribuyente es elegible para la Solución por la Vía Rápida y la solicita. El contribuyente debe solicitar la Solución por la Vía Rápida luego de finalizado el año fiscal, pero antes de que se presente la declaración de impuestos. Si el contribuyente solicita una extensión de tiempo para presentar una declaración, la fecha de vencimiento para la declaración es de 8 ½ meses después de finalizado el año fiscal.

Si el IRS y el contribuyente llegan a un acuerdo sobre todos los aspectos identificados para finales de la etapa pre-presentación del CAP, el IRS proporciona una Carta de Aceptación Plena. Esto constituye una confirmación por escrito de que en la medida en que la revisión post-declaración muestre que fue presentada de manera consistente con los acuerdos y no se descubran rubros o asuntos adicionales, el IRS aceptará la declaración del contribuyente como presentada. Si solamente se resuelven algunos aspectos, el IRS proporciona una Carta de Aceptación Parcial para indicar que el IRS aceptará la declaración respecto a esos asuntos si la declaración de impuestos es presentada de manera consistente con los Acuerdos de Solución del Punto en Discusión.

Después de que el contribuyente presente su declaración de impuestos, el Coordinador de Cuenta inicia la revisión post-presentación de la declaración. El Coordinador de Cuenta y el contribuyente revisan conjuntamente la declaración para verificar que todos los rubros y asuntos resueltos fueron reportados como acordados y que todas las revelaciones relevantes fueron hechas de acuerdo con el CAP MOU. Si la revisión post-declaración indica que todos los rubros y aspectos relevantes fueron revelados y resueltos, el IRS emite una Carta Sin Cambio que concluye la fiscalización de los registros del contribuyente. El plazo para completar la revisión post-declaración de la declaración presentada es de 90 días contados a partir de la fecha en que se presentó la declaración. Si hay aspectos inconsistentes no resueltos, o aspectos relevantes que no fueron adecuadamente revelados, el IRS examina estos aspectos a través del proceso de fiscalización tradicional. El contribuyente pueda apelar cualquier rubro con respecto al cual se llevó a cabo una fiscalización tradicional.

Dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que se presenta la declaración, el contribuyente debe proporcionar una Declaración Post-presentación firmada por un funcionario del contribuyente que tenga autoridad para firmar la declaración de impuesto sobre la renta de Estados Unidos. Esta Declaración indica que el contribuyente ha revelado todas las transacciones realizadas y otros rubros que tienen un efecto relevante en la obligación del impuesto sobre la renta federal del contribuyente para el año CAP y, que desde la fecha de la Declaración no hay transacciones no reveladas restantes o posiciones tributarias para el año CAP y, que a partir de la fecha de la Declaración no hay transacciones no reveladas restantes o posiciones tributarias para el año CAP que requerirían que el contribuyente reportara reservas sobre cualquier estado financiero para el año CAP o cualquier período posterior al año CAP.

El Gerente del Equipo CAP evalúa y documenta la transparencia y colaboración del contribuyente al menos cada tres meses. El Gerente del Equipo y otros miembros del Equipo CAP se reunirán con el contribuyente para discutir los resultados. Si el IRS determina que el contribuyente no ha seguido los términos del MOU, el IRS puede emitir una carta de terminación. La participación del contribuyente en el programa CAP concluye y el IRS llevará a cabo una fiscalización post-declaración tradicional.

Uno de los aspectos más importantes de un programa CAP exitoso es la comunicación. Esto incluye comunicación entre el IRS y el contribuyente, comunicación entre el personal en el Departamento Tributario del contribuyente y el personal en el resto de la compañía, así como la comunicación entre diversas secciones del IRS. Lo mejor es la comunicación inmediata y completa.

Obviamente, el programa CAP funciona bien con absoluta transparencia entre el contribuyente y el IRS. El contribuyente no puede ocultar una transacción y esperar que el IRS no la encuentre en el proceso de auditoría. Para que el CAP funcione, el contribuyente debe dar a conocer todas las transacciones para que el IRS las revise durante el año. El programa CAP no brinda guía o resuelve transacciones probables o incompletas fuera de los procedimientos existentes. El contribuyente todavía depende de los métodos tradicionales tales como dictámenes de la autoridad impositiva para solucionar estos temas.

El programa CAP ha sido exitoso tanto para el contribuyente como para el IRS. A los contribuyentes participantes les agrada la certeza temprana. Resulta mejor tener la cantidad adecuada de reservas tributarias en lugar de tener que recurrir al Ejecutivo Financiero en Jefe luego de los hechos y decir que es necesario aumentar las reservas y que deben presentarse declaraciones de impuesto sobre la renta estatal modificadas. Al IRS le gusta el programa por

cuanto utiliza menos recursos. Hay un mayor sentido de colaboración de ambos lados – es un verdadero esfuerzo de equipo.

Pre-CAP: Puede que los contribuyentes no estén listos para el programa CAP ya que tienen más de un año fiscal bajo fiscalización o tienen más de una declaración de impuestos pendientes. En este caso, el contribuyente puede aplicar para participar en el programa Pre-CAP, el cual está diseñado para preparar al contribuyente a participar en el programa CAP.

Los contribuyentes pueden aplicar para el programa Pre-Cap en cualquier momento. Nuevamente, deben enviar la solicitud al Grupo de Pre-Presentación de la Declaración y Guía Técnica en la sección LB&I. Si el contribuyente cumple con los criterios de elegibilidad, el PFTG envía la solicitud al director de industria pertinente. El IRS puede, pero no tiene que aprobar la solicitud de un contribuyente para el programa Pre-CAP. El contribuyente puede apelar una decisión negativa ante el Sub-Comisionado de Operaciones de la sección LB&I. Después de que el contribuyente haya sido aprobado y antes de que sea formalmente aceptado en el programa Pre-CAP, el contribuyente debe ejecutar un Memorándum de Entendimiento Pre-CAP. A diferencia del Memorándum de Entendimiento para el programa CAP, el Memorándum de Entendimiento para el programa Pre-CAP es efectivo para el primer año Pre-CAP y continuará en vigencia hasta que concluyan los años de transición y el contribuyente califique para el CAP o el contribuyente cese o voluntariamente se retire del programa Pre-CAP. El Memorándum de Entendimiento define los objetivos específicos, establece los parámetros de revelación de la información, describe los métodos de comunicación, y sirve como declaración del compromiso de las partes de participación de buena fe en el programa Pre-CAP.

En la fase Pre-CAP, los contribuyentes y el IRS trabajan en un proceso tradicional de fiscalización después de la presentación de la declaración, a fin de completar las fiscalizaciones de modo que el contribuyente califique para cumplir con los criterios de selección del CAP. Si el contribuyente no tiene años fiscales pendientes, entonces puede aplicar directamente al programa CAP.

Una vez aceptado en el programa Pre-CAP, el IRS asigna un Coordinador de Equipo al contribuyente. Este Coordinador de Equipo es el principal representante del IRS quien actúa de punto único de contacto para todos los asuntos tributarios federales. El IRS y el contribuyente trabajan conjuntamente para desarrollar un plan de acción a fin de completar todas las fiscalizaciones requeridas dentro de un marco de tiempo establecido. También determinan conjuntamente los límites de importancia de las fiscalizaciones pre-CAP. El contribuyente debe estar preparado para mostrar el mismo nivel de transparencia y cooperación que demuestran los contribuyentes en el programa CAP. En la fase Pre-CAP, el contribuyente debe actuar proactivamente para revelar por escrito todas las transacciones, rubros y pasos importantes dentro de las transacciones, así como otros rubros que tengan un efecto importante en su obligación del impuesto sobre la renta federal y su posición respecto a la declaración de estos rubros. Debe proporcionar la información pertinente dentro de los marcos de tiempo establecidos. El Coordinador del Equipo es responsable de revisar prontamente toda la información pertinente que es proporcionada y comunicar al contribuyente cuando requiere más información, está en desacuerdo con el tratamiento tributario del contribuyente, o si el tratamiento tributario es adecuado. El IRS y el contribuyente analizan los contenidos de las Solicitudes de Documentos de Información y acuerdan mutuamente las fechas de vencimiento. Las partes procuran la celeridad y urgencia en este proceso. El contribuyente proporciona información y documentación sobre ajustes de años anteriores. Existen ciertos rubros que pueden ser examinados independientemente del límite de

importancia o cuándo y cómo son identificados. Estos rubros incluyen refugios tributarios, transacciones listadas, transacciones de interés, rubros potencialmente fraudulentos, iniciativas de cumplimiento y otros aspectos que han sido formalmente identificados como importantes o emergentes.

La comunicación honesta y abierta es importante para una exitosa fase Pre-CAP e igualmente son necesarios una interacción de colaboración y un sentido de urgencia. El Gerente del Equipo deberá evaluar la transparencia y colaboración del contribuyente, al menos trimestralmente e igualmente deberá reunirse con los otros miembros del equipo Pre-CAP para analizar los resultados de la evaluación.

Se utilizan los procedimientos tradicionales posteriores a la declaración, incluyendo el Aviso de Ajuste Propuesto, Acuerdos de Cierre e Informes de los Inspectores de Impuestos pertinentes. Los procesos de solución casos existentes incluyendo la Solución por la Vía Rápida se pueden usar sobre una base expedita. El contribuyente se puede retirar del programa o el IRS puede dar por terminada la participación del contribuyente en el mismo si determina que el contribuyente no se está adhiriendo a los términos del Memorándum de Entendimiento. La terminación de la participación del contribuyente en el programa Pre-CAP lleva a la tradicional fiscalización después de la presentación de la declaración.

Mantenimiento del Cumplimiento: Si un contribuyente continúa cumpliendo con los requerimientos y expectativas de elegibilidad, puede avanzar hacia la fase de Mantenimiento del Cumplimiento. En esta fase, los contribuyentes ejecutan el Memorándum de Entendimiento del CAP y proporcionan la información requerida. El IRS reduce su nivel de revisión en base a la complejidad y número de asuntos, así como de los antecedentes de cumplimiento, colaboración y transparencia en el programa CAP. En la fase de Mantenimiento del Cumplimiento, los contribuyentes también deben revelar los pasos de las transacciones de negocio concluidas, así como otros aspectos o temas que pudieran tener un efecto importante en su obligación del impuesto sobre la renta federal y otros rubros o asuntos que respondan al umbral de importancia. Los contribuyentes deben revelar sus posiciones tributarias propuestas respecto a estos rubros revelados. El IRS puede mover a los contribuyentes entre la fase de CAP y la fase de Mantenimiento del Cumplimiento, dependiendo de la complejidad y/o volumen de las transacciones y otros factores.

Un contribuyente debe completar al menos un ciclo CAP a través de la revisión con posterioridad a la presentación de la declaración, antes de poder aplicar para el programa de Mantenimiento del Cumplimiento. Este último programa no es para todo contribuyente CAP cada año. Un contribuyente típico del programa de Mantenimiento del Cumplimiento tendrá controles internos operacionales fuertes, transacciones de bajo riesgo, y un antecedente CAP de controversias limitadas, con pleno cumplimiento tanto de la letra como del espíritu del CAP en años anteriores. Por ejemplo, en el programa CAP anterior, el contribuyente habría sido proactivo asesorando al equipo CAP sobre las principales transacciones con suficiente anticipación para una adecuada planificación de recursos por parte del IRS, ninguno de los temas considerados en los años CAP habrían pasado a una fiscalización post-presentación debido a lo inadecuado del momento para considerar el asunto, y no se habrían descubierto nuevos aspectos luego de que la declaración fuera presentada. Además, debe haber poca o ninguna rotación de personal dentro del Departamento de Impuestos del contribuyente a fin de garantizar la comprensión del proceso.

En la mayoría de los casos, los miembros del equipo local no serán requeridos y el trabajo de revision previo a la presentación no requerirá más de 32 días de personal para el Coordinador

de la Cuenta durante el período de 12 meses previo a la presentación de la declaración. Todos los temas pueden ser cubiertos en el lapso de 6 a 8 días (o menos) por trimestre. Se anticipa que el trabajo de debida diligencia es mínimo y los recursos de especialistas no deberán tomar más de 5 días por trimestre.

Medidas de Desempeño del CAP

Resulta difícil diseñar medidas objetivas con respecto a las obligaciones tributarias a fin de evaluar si el programa CAP es efectivo. En todo caso, el IRS realizaría las auditorías. En una "típica auditoría post-presentación, se podría considerar las liquidaciones tributarias adicionales; es decir, qué cantidad de ingresos tributarios fueron encontrados (el contribuyente presenta una declaración mostrando impuestos por $10 millones, el auditor determina que los impuestos totales deben ser $20 millones), comparar esos dólares con la cantidad de horas que tomó concluir la auditoría (100 horas de todo el personal del IRS involucrado), y determinar el valor objetivo de la auditoría. Con CAP no se puede hacer eso. Si el CAP funciona como debiera, no hay ajustes de auditoría posteriores a la presentación de la declaración, ya que todos los asuntos son resueltos antes de que se presente la declaración.

Otra medida objetiva de la efectividad del programa es el tiempo del ciclo; es decir, el momento desde que se presenta una declaración hasta que el fiscalizador del IRS cierra el caso y el contribuyente está de acuerdo o apela contra la liquidación del impuesto. En este caso, el CAP es efectivo. Para el año fiscal 2009, por ejemplo, el tiempo de ciclo global post-presentación de la declaración era casi 8 meses si el contribuyente estaba en el programa CAP y casi 50 meses si el contribuyente no estaba en el programa CAP. Aun si se suma los posible 20 meses del tiempo pre-presentación de la declaración usado en el programa CAP (suponiendo de manera improbable que el IRS comience su trabajo el primer día del año fiscal), el tiempo de ciclo para los contribuyentes en el programa CAP ahorra 22 meses.

El IRS ha llevado a cabo encuestas CAP a fin de contribuir a identificar medidas de desempeño. En el 2010, el IRS llevó a cabo 3 encuestas separadas de fiscalizadores del IRS entre los que se incluyen los coordinadores de cuenta y especialistas; gerentes y ejecutivos del IRS; y los clientes (los contribuyentes). En general, los resultados de las cuentas muestran que el programa es exitoso.

En el IRS, los gerentes se muestran más positivos con respecto al programa CAP que los fiscalizadores que tratan diariamente con los contribuyentes. EL 62% de los fiscalizadores y el 87% de los gerentes del IRS señalaron que el programa CAP trataba de manera efectiva el cumplimiento tributario para el IRS. Un poco más de la mitad de las respuestas del IRS señalaron que los resultados tributarios en el caso CAP eran iguales o mayores a los resultados tributarios que se habrían obtenido en una fiscalización tradicional con posterioridad a la presentación. Sin embargo, 37% de los fiscalizadores y 21% de los gerentes señalaron que los resultados tributarios fueron inferiores en el programa CAP. Alrededor de 25% de las respuestas fueron neutrales. Casi tres cuartos de las respuestas del IRS señalaron que la experiencia global fue muy exitosa en cuanto a cumplir con los objetivos del programa del CAP. Menos del 8% estaban muy insatisfechos o insatisfechos con el programa CAP. A algunos encuestados del IRS les resultaba difícil evaluar si el CAP estaba o no atendiendo de manera efectiva el cumplimiento tributario – cómo sabrán ellos lo que faltó? Con el CAP, tal vez nunca tengan la oportunidad de descubrirlo. Un fiscalizador se quejó de que una revisión de la revelación previa a la presentación no brindó la misma oportunidad para desarrollar los hechos como la revisión de una declaración de impuestos, y parece que todavía toma el mismo tiempo revisar los hechos.

La efectividad del programa CAP depende de la transparencia y cooperación. La transparencia involucra acuerdo entre el IRS y el contribuyente sobre el umbral de importancia y la revelación por el contribuyente de todas las transacciones con efecto significativo en la declaración de impuestos. Más del 28% de los fiscalizadores y más del 40% de los gerentes indicaron que el contribuyente era extremadamente transparente, con otro 58% de los examinadores y 52% de los gerentes señalando que el contribuyente era un tanto transparente. Sin embargo, el 30% de los fiscalizadores y más del 26% de los gerentes reportaron que los contribuyentes no brindaban suficiente información sobre todas las transacciones que tenían un efecto importante sobre la declaración de impuestos, incluyendo aquellos rubros donde se requiere una reserva. Mientras que más del 60% de todos los encuestados del IRS indicaron que el contribuyente reveló todas las transacciones que tenían un efecto importante, solamente el 25% de las respuestas indicaron que el contribuyente también había revelado todas las posiciones tributarias propuestas, e identificado todos los aspectos tributarios. Además, casi un 24% de los fiscalizadores indicaron que habían descubierto a través de otros medios una transacción con un efecto importante que debió haber sido revelada por el contribuyente.

Tomando en cuenta un aspecto positivo, la participación continua en el programa CAP parece mejorar el nivel de transparencia. Más del 19% de los fiscalizadores indicaron que la transparencia aumentó y menos del 5% de los examinadores indicaron que la transparencia disminuyó en los años CAP subsecuentes.

Más del 70% de los fiscalizadores y más del 88% de los gerentes clasificaron a los contribuyentes como cooperadores o muy cooperadores. Sin embargo, un comentario de un fiscalizador indicó que algunos contribuyentes sienten que no van a ser retirados del programa CAP, por lo que no tienen ningún incentivo para ser cooperadores. A la larga, la falta de transparencia y de cooperación por el contribuyente podría traer como resultado que el contribuyente no fuera aceptado en el programa CAP en un año futuro. A medida que la participación en el CAP continua de un año a otro, el contribuyente y el IRS pueden llegar a un acuerdo sobre la metodología de ciertos asuntos mucho más rápidamente, por lo que el alcance de la auditoría en cada año CAP subsiguiente se torna mas estrecho y la auditoría global es más eficiente.

No todos los fiscalizadores consideran que el programa CAP es adecuado para sus contribuyentes. El 18% de los fiscalizadores señalaron que el contribuyente debería ser retirado del programa CAP. Las razones de esta recomendación eran variadas y se referían a (1) contribuyentes que son demasiado grandes con demasiadas operaciones internacionales; (2) contribuyentes no cooperadores, o contribuyentes que son contenciosos y no profesionales hacia el personal del IRS; (3) contribuyentes que no cumplen con el acuerdo CAP; (4) contribuyentes que no son transparentes; (5) contribuyentes que no son oportunos; (6) contribuyentes que no revelan información y que simplemente no sean lo suficientemente cumplidores para el programa; y (7) falta de recursos de los contribuyentes. La fijación de precios de transferencia es un área que parece no prestarse para soluciones en el programa CAP.

Los contribuyentes participantes también estuvieron satisfechos con su experiencia CAP, con 92% de los 86 encuestados señalando que están muy satisfechos o un tanto satisfechos con el proceso, y solamente el 5% indicando que están muy insatisfechos o un tanto insatisfechos con el programa. Un contribuyente señaló que la calidad del coordinador y gerente del CAP era clave para un exitoso programa CAP.

Las áreas que evaluaron los contribuyentes para determinar las medidas de desempeño son oportunidad, certeza tributaria y recursos requeridos. La medida más común de efectividad para el contribuyente era resolver los asuntos tributarios de manera oportuna. Las quejas de los contribuyentes respecto a oportunidad generalmente involucraban la falta de respuesta por los especialistas. De manera interesante, los fiscalizadores se quejaban de las demoras en esta área igualmente. Por otro lado, los comentarios de especialistas en la encuesta indicaban que el proceso CAP no les permite suficiente tiempo para responder, por lo que la coordinación de los fiscalizadores in situ puede ser un área donde se puede mejorar. Los contribuyentes también se quejaron de las demoras cuando se tienen que mandar los temas a la Oficina Nacional porque son temas nuevos o únicos. Algunos contribuyentes sienten que ellos entregan los documentos sobre transacciones inmediatamente, solamente para que el IRS los retrase. Por lo tanto, disminuir el tiempo de respuesta del IRS constituye una oportunidad de mejoramiento. La rotación de personal, ya sea en el IRS como en el departamento tributario del contribuyente, también afecta la oportunidad.

Otras medidas de efectividad para el contribuyente consistían en lograr certeza tributaria y reducir el uso de recursos. EL 62% de los contribuyentes indicó que el programa CAP aumentó significativamente la certeza tributaria, mientras que otro 33% señaló que aumentó un tanto la certeza tributaria. Entre los beneficios de la certeza tributaria se incluían invertir menos tiempo en auditorías, reducción de costos administrativos y reducción de la carga del personal.

El comentario en la encuesta efectuado por un fiscalizador, se podría decir que resume las esperanzas del programa: Antes del CAP, el contribuyente se mostraba muy agresivo con sus posiciones tributarias. Una vez en el CAP, se tornaba más transparente, deseaba certeza tributaria y era menos agresivo. El nuevo director de impuestos realizó este cambio conjuntamente con la junta directiva. Ellos consideraban que era mejor estar en el CAP que continuar por el camino en que se encontraban – auditorías no acordadas, apelaciones, etc.

Como lo muestran los resultados de la encuesta, la evaluación del programa CAP continúa estando un tanto indefinida. Sin embargo, todavía estamos en los primeros años del programa. Los comentarios positivos tanto del IRS como de los contribuyentes respaldan el sentir de que un programa CAP exitoso depende de que todas las partes se pongan de acuerdo en trabajar para que resulte exitoso. El marco para el éxito existe y podría requerir una mejor implementación de tiempo en tiempo. El programa probablemente nunca será popular o exitoso, o ni siquiera apropiado para cada contribuyente; no obstante, mejorar los patrones de la declaración de impuestos de tan siquiera unos cuantos contribuyentes mediante su participación en el programa CAP puede ser considerado como un éxito.

Continuando con la Solución

El programa CAP muestra como el IRS y el contribuyente pueden trabajar en colaboración y con transparencia para lograr el éxito para ambas partes. A medida que las compañías se globalizan cada vez más, se hace cada vez menos eficiente para los gobiernos usar anteojeras de auditoría y considerar los asuntos tributarios de la compañía solamente dentro de los límites de su país. Más bien, las administraciones tributarias están tratando de maximizar los beneficios de la realización de auditorías a la vez que se minimiza el uso de los recursos del contribuyente y de la administración tributaria.

Las operaciones y asuntos financieros de las compañías multinacionales son complejos y atraviesan muchas jurisdicciones tributarias. Se requiere la cooperación entre administraciones

tributarias para asegurar que se cobren los montos correctos de impuestos sobre las transacciones de negocios internacionales, a la vez que se conserva el uso de los recursos. Las sociedades multinacionales pueden esperar una mayor vigilancia no solamente de las autoridades tributarias estadounidenses, sino también de los gobiernos extranjeros a medida que haya un mayor enfoque sobre la transparencia a través de las fronteras.

El uso de auditorías conjuntas para mejorar los servicios a los contribuyentes no es un concepto nuevo. En su informe de 1998 *Competencia Tributaria Nociva: Un Problema Global Emergente*, la OCDE efectuó recomendaciones para contrarrestar las prácticas tributarias nocivas. Una recomendación se relacionaba con los sistemas coordinados de aplicación de las normas con auditorías simultáneas o conjuntas como ejemplo de dicho esfuerzo coordinado.[29]

Las auditorías simultáneas y conjuntas no son lo mismo. Como lo explica el CIAT en su Manual de Intercambio de Información, una fiscalización tributaria simultánea es un acuerdo por 2 o más países para fiscalizar simultánea e independientemente, cada uno en su propio territorio, los asuntos tributarios de contribuyentes en los cuales tengan un interés común o relacionado, con miras a intercambiar cualquier información pertinente que así puedan obtener.[30]

Por otro lado, una auditoría conjunta es un acuerdo entre países participantes que convienen en realizar una auditoría coordinada de un contribuyente relacionado donde el enfoque de auditoría tiene un interés y/o transacción(es) común(es) o complementario(s).[31] Dicho de otro modo, una auditoría conjunta es aquélla en que los equipos de fiscalización de dos o más países se unen para formar un solo equipo de auditoria para fiscalizar transacciones de negocios transfronterizas que involucran a una compañía y su(s) afiliada(s) organizada(s) en el(los) país(es) participante(s).

Las fiscalizaciones conjuntas pueden ahorrar tiempo y requerir menos recursos, al igual que pueden producir soluciones rápidas. Idealmente, el contribuyente debe responder a cada pregunta una sola vez así como proveer documentación sólo una vez.

Generalmente, al considerar las auditorías conjuntas las administraciones buscan transacciones transfronterizas que involucran el desplazamiento de ganancias entre las jurisdicciones o, en ciertos casos, fuera de las jurisdicciones (por ejemplo, movimiento de propiedad intelectual a una jurisdicción con baja o ninguna tributación). Las auditorías conjuntas pueden ser propuestas por las administraciones tributarias y/ los contribuyentes.

Se debe considerar una auditoría conjunta cuando exista un valor agregado comparado con los procedimientos tradicionales de intercambio de información; cuando los países tengan un interés común en la(s) transacción(es) de uno o más contribuyentes relacionados; y cuando a las jurisdicciones fiscalizadoras les gustaría lograr una visión completa de la obligación

[29] Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), *Competencia Tributaria Nociva: Un Problema Global Emergente* 69 (1998)

[30] CIAT, *Manual para Implementar y Llevar a Cabo el Intercambio de Información para Fines Tributarios,* Módulo sobre Realización de Fiscalizaciones Tributarias Simultáneas 4 (2006)

[31] OCDE, *Manual para la Implementación de Disposiciones sobre Intercambio de Información para Fines Tributarios,* Módulo 9 sobre Auditorías Conjuntas: Foro sobre Guía para Participantes en Auditorías Conjuntas de las Administraciones Tributarias 4 (2010)

tributaria del contribuyente en relación con la(s) transacción(es). En las auditorías conjuntas el contribuyente efectúa presentaciones conjuntas y comparte información con los países.

Los elementos más importantes para un proceso efectivo de auditoría conjunta son la colaboración por parte de los equipos de fiscalización, transparencia por parte del contribuyente, el compromiso de todas las partes interesadas de cumplir lo prometido dentro de los marcos de tiempo acordados, y el firme apoyo de la dirección de las administraciones tributarias.

Los principales objetivos de una auditoría conjunta consisten en reducir la carga para el contribuyente de múltiples auditorías de países; brindar tanta evidencia como sea posible sobre una transacción, a fin de determinar el monto correcto de renta, gasto e impuesto a ser reportado; atender las disputas sobre hechos objetivos de las jurisdicciones (por ejemplo, cómo definir propiedad intelectual; quien posee la propiedad intelectual; caracterización de las funciones de una entidad, riesgos y activos usados); acelerar el Procedimiento de Acuerdo Mutuo mediante la participación temprana de la Autoridad Competente, donde exista doble tributación a fin de llegar a un acuerdo conjunto/mutuo sobre los resultados de la auditoría; reconocer y aprender de las diferentes metodologías de auditoría y aprovechar las fortalezas y pericia de los miembros de equipos de diferentes administraciones para beneficio de la auditoría conjunta; aumentar el conocimiento de las oportunidades disponibles en el manejo de los riesgos tributarios internacionales; e identificar y mejorar otras áreas de colaboración.

El IRS ha iniciado varias auditorías conjuntas. Una se refería a una auditoría conjunta de uno de nuestros contribuyentes CAP que involucraba un asunto de fijación de precios de transferencia. Resolvimos el asunto bilateralmente para el año CAP y también pudimos ofrecer al contribuyente un Acuerdo Anticipado de Fijación de Precio bilateral para cubrir años futuros. Todo esto lo hicimos en solo seis meses.[32] Esta fue una situación Ganar-Ganar-Ganar para todas las partes interesadas.

Esta auditoría conjunta exitosa destaca varios de los elementos que debemos ver en futuras auditorías conjuntas:
Transparencia: Comenzamos con un contribuyente CAP, que ya había acordado cooperar y abrir sus libros antes de que se presentara una declaración de impuestos.
Tiempo real: Resolvimos un tema complejo en seis meses, combinando un proceso de autoridad competente en la auditoría.
Certeza: Resolvimos el asunto para el año corriente así como para años futuros.
Coordinación entre dos gobiernos: Trabajamos en colaboración con otro gobierno para llegar a una solución basada en principios mutuamente aceptable.

Las auditorías conjuntas pueden funcionar bien con un contribuyente colaborador. Se pueden utilizar para resolver asuntos de años fiscales anteriores, el año fiscal corriente y años fiscales futuros. Constituyen un proceso útil para promover el cumplimiento tributario y dar certeza en la fijación de precios. Los tiempos requeridos para la solución de asuntos se reducen grandemente involucrando desde temprano a la Autoridad Competente.

[32] Palabras de Douglas H. Shulman, Comisionado de Rentas Internas ante el 24° Instituto Anual del IRS/George Washington University sobre Aspectos de Actualidad en la Tributación Internacional, Washington, DC, 15 de diciembre de 2011

Conclusión

Al igual que muchas administraciones tributarias, el IRS tiene crecientes responsabilidades con un incremento limitado de personal. Para mantener o aun mejorar nuestra efectividad, debemos procurar ser eficientes en el cumplimiento de nuestras responsabilidades. Estas eficiencias incluyen resolver las situaciones que se plantean tempranamente en el proceso de fiscalización a fin de reducir la carga del contribuyente y minimizar el uso de recursos. En el 2000 iniciamos con Acuerdos Previos a la Presentación de la Declaración, continuamos en el 2001 con Mediación de Apelaciones por la Vía Rápida y Solución de Apelaciones por la Vía Rápida, dirigidas en el 2005 y posteriormente hicimos permanente el Proceso de Garantía de Cumplimiento al igual que hemos comenzado a trabajar con contrapartes en los tratados para llevar a cabo Auditorías Conjuntas. También nos hemos enfocado en el mejoramiento de los servicios en nuestros programas de Acuerdo Anticipado de Precios y Procedimiento de Acuerdo Mutuo.

El IRS evalúa continuamente la efectividad y eficiencia de los programas a la vez que procura buscar nuevos enfoques que mejoren el cumplimiento y servicio al contribuyente a la vez que mantengan la participación del empleado. Nuestro papel como administradores tributarios nos permite considerar oportunidades de otras partes del mundo por cuanto enfrentamos desafíos similares. Esperamos que esta ponencia les brinde enfoques que les permitan reflexionar para mejorar el cumplimiento y los compromisos de aplicación de las normas conjuntamente con los grandes negocios.