

Il concetto di “prassi amministrativa” nel diritto tributario federale degli Stati Uniti d’America

Jacopo Crivellaro¹

1. Introduzione

L’articolo in oggetto tratterà la nozione di “prassi amministrativa” nel sistema dell’amministrazione tributaria federale degli Stati Uniti d’America. Dopo una breve esposizione dei vari strumenti amministrativi di cui può avvalersi la prassi amministrativa in materia tributaria, l’articolo cercherà di distinguere tra prassi interpretativa con fondamento legale e quella elaborata dagli organi competenti in assenza di chiare disposizioni legislative.

Dapprima è importante comprendere come il ruolo operativo dell’amministrazione tributaria federale degli Stati Uniti d’America sia svolto dall’Internal Revenue Service (“IRS”) sempre nel rispetto delle tre principali fonti di autorità: quella legislativa, quella amministrativa e quella giudiziaria. La fonte legislativa per ciò che attiene la prassi amministrativa comprende la normativa del Codice Tributario del 1986 (Titolo 26)², i trattati bilaterali contro le doppie imposizioni e tutti gli aspetti rilevanti dei lavori preparatori. La fonte amministrativa comprende i seguenti atti: regolamenti del Dipartimento del Tesoro, *Revenue* e *Letter Rulings*, *Revenue Procedures*, *Technical Advice Memoranda*, *Chief Counsel Advice Memorandums* e il Manuale operativo dell’*Internal Revenue*. La fonte giudiziaria comprende il complesso della giurisprudenza della Corte Suprema e delle dodici differenti Corti d’Appello, del Tribunale federale competente per i ricorsi contro il Governo statunitense ed il Tribunale

¹ Jacopo Crivellaro, dottore di ricerca presso la Columbia Law School, 2012, LLB presso il King’s College di Londra, 2012; capo redattore della rivista online Columbia Journal of European Law. Traduzione italiana a cura di Stefania Martinengo, dottoranda in diritto tributario europeo presso la Scuola Europea di Alti Studi Tributari dell’Università di Bologna.

² *Internal Revenue Code, Title 26 of U.S. Code.*

tributario degli Stati Uniti d'America³. Il presente lavoro analizzerà unicamente la seconda delle citate fonti, ovvero quella amministrativa.

2. I regolamenti del Dipartimento del Tesoro

Attualmente la componente più importante della prassi amministrativo-tributaria è rappresentata dai regolamenti emanati dal Segretario del Dipartimento del Tesoro su delega del Congresso⁴. Questi sono considerati come principi generali del diritto amministrativo che regolano l'attività normativa del dipartimento. I regolamenti del dipartimento possono avere forza di legge (ed allora sono definiti "atti normativi") o meno (nel qual caso vengono definiti "atti interpretativi"). Secondo la legge sulla procedura amministrativa del 1946, solamente gli atti normativi sono soggetti alla "procedura di comunicazione e commento"⁵, e non "gli atti interpretativi, le indicazioni generali di condotta o le direttive per l'organizzazione, la procedura e la prassi del dipartimento"⁶. Dall'altro lato, gli atti normativi vengono riesaminati secondo il cd. *deferential Chevron standard*⁷ previsto

³ In generale si veda, Michael I. Saltzman, Leslie Book, *IRS Practice & Procedure* (2010, Thomson RIA) 3.01; Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, *Federal Taxation Income, Estate & Gifts* (2011, Thomson RIA) 110.1; John Bourdeau, Paul Coltoff et. als, 35 *American Jurisprudence 2d, Federal Tax Enforcement*, (Nov. 2011).

⁴ 26 U.S.C.A. § 7805 (West). In generale si veda, Westlaw Editorial, *Mertens Law of Federal Income Taxation*, § 1:6, (2012); 20 *Federal Procedure, Lawyer's Edition*, § 48:181, (Dic. 2011).

⁵ La procedura di comunicazione e commento è stabilita da 5 U.S.C.A. § 553 (b) e assicura che "comunicazione dell'atto normativo proposto sia pubblicata nel Registro Federale, ad esclusione del caso in cui le persone a cui è indirizzato sia nominate e quello in cui siano avvistate personalmente o abbiano avuto effettiva conoscenza dello stesso in modo conforme al diritto. La comunicazione deve includere:

a) L'indicazione della data, del luogo e della natura dei procedimenti formativi dell'atto;
b) Il riferimento all'autorità che sta procedendo alla formazione dell'atto e in via alternativa i termini o gli elementi sostanziali dell'atto proposto o una descrizione delle materie e delle questioni in discussione".

⁶ 5 U.S.C.A. § 553 b(A).

⁷ La dottrina Chevron prevede alternativamente il caso in cui 1) il Congresso ha espressamente considerato la problematica. In questo caso l'amministrazione deve attenersi "all'intenzione espressa in modo non ambiguo dal Congresso" e non può utilizzare la propria discrezione nell'emanare gli atti normativi. Mentre se il Congresso non si è espresso sul punto gli atti normativi devono essere coerenti con "un'ammissibile interpretazione della legge." *Chevron U.S.A., Inc. v. Natural Resources Defense Council, Inc.*, 467 U.S. 837 (1984).

dalla sentenza *Chevron*⁸. Gli atti interpretativi invece sono sottoposti ad un più elevato standard di verifica noto come *Skidmore test*⁹.

Fino alla recente sentenza della Corte Suprema *Mayo Foundation*¹⁰, i regolamenti del Dipartimento del Tesoro non era soggetti alla revisione amministrativa ma ad un grado superiore di cd. *judicial deference*¹¹. Di fatto, la prassi tributaria amministrativa non distingueva fra atti interpretativi e atti normativi bensì differenziava tra “regolamenti di autorità particolare” e regolamenti di “autorità generale”. I regolamenti di autorità particolare comprendevano quelli adottati sulla base di una delega specifica da parte del Congresso (spesso una sezione legislativa) e agli stessi veniva garantito il *controlling deference*¹². I regolamenti di autorità generale venivano adottati in assenza di legislazione del Congresso ed equiparati, a tutti i fini, agli atti interpretativi relativamente al grado applicabile di *judicial deference*¹³.

⁸ *Chevron U.S.A., Inc. v. Natural Resources Defense Council, Inc.*, 467 U.S. 837 (1984).

⁹ Il test *Skidmore* considera il valore dato ad una particolare caratteristica dell'atto interpretativo alla luce di “evidente completezza nel suo insieme, la validità del suo ragionamento, la sua conformità sia con le risalenti pronunce che con le ultime e tutti quegli aspetti che gli attribuiscono un potere persuasivo, nel caso manchi un potere di controllo.” *Skidmore v. Swift & Co.*, 323 U.S. 134 (1944), 323 U.S. 134 (1944). Gli atti interpretativi si distinguono da quelli legislativi ove appare che 1) il Congresso “abbia conferito l'autorità al Dipartimento di emanare atti aventi forza di legge” e 2) che “l'atto interpretativo per cui il Dipartimento chiede il riconoscimento sia stato promulgato nell'esercizio di tale autorità”. *United States v. Mead Corp.*, 533 U.S. 218 (2001).

¹⁰ *Mayo Found. for Med. Educ. & Research v. United States*, 131 S. Ct. 704, 178 L. Ed. 2d 588 (2011).

¹¹ “Era largamente diffusa fra i tributaristi la convinzione che i regolamenti tributari fossero soggetti ad un regime speciale del Dipartimento definito *sui generis*. La convinzione che le imposte fossero in una qualche misura differenti o speciali nel cd. *judicial deference* veniva comunemente contraddistinto con il termine eccezionalità tributaria” Kristin E. Hickman, *The Need for Mead: Rejecting Tax Exceptionalism in Judicial Deference*, 90 Minn. L. Rev. 1537 (2006).

¹² Ai regolamenti di autorità particolare (anche definiti regolamenti normativi) veniva attribuita forza di legge a meno che gli stessi 1) eccedessero lo scopo del potere delegato dal Dipartimento del Tesoro; 2) fossero in contrasto con altra legislazione, 3) fossero irragionevoli. Erin M. Collins & Edward M. Robbins, Jr., *Internal Revenue Service Practice and Procedure Deskbook*, 1-7 (Practising Law Institute, 2010).

¹³ La distinzione tra regolamenti di autorità particolare e di autorità generale venne riconosciuta nella giurisprudenza federale. *Rowan Cos., Inc and Vogel Fertilizer. Rowan Companies, Inc. v. United States*, 452 U.S. 247, 101 S. Ct. 2288, (1981); *U.S. V. Vogel Fertilizer Co.*, 455 U.S. 16, 102 S. Ct. 821, (1982). Ai regolamenti di autorità generale veniva attribuito un minor grado di cd. *deference* rispetto a quelli di autorità speciale dato che i primi erano “meramente orientativi”. L'interazione degli atti tributari amministrativi *sui generis* con i principi generali del diritto amministrativo era fonte di incertezza in quanto, per esempio, i regolamenti di autorità generale potevano essere classificati come “atti normativi” ai fini del diritto amministrativo ma essere poi sottoposti ad analisi secondo il cd. *non-deferential standard* enunciato in *National Muffler* invece che il *deferential standard* di *Chevron*. *Nat'l Muffler Dealers Ass'n, Inc. v. U.S.*, 440 U.S. 472 99 S. Ct. 1304, 59 L. Ed. 2d 519 (1979).

Secondo il nuovo criterio federale enunciato nella sentenza *Mayo*, “non siamo orientati a desumere un’applicazione della revisione amministrativa solo per la norma tributaria (...) i principi affermati nel caso *Chevron* trovano applicazione a pieno titolo nel contesto tributario”¹⁴. L’applicazione, quindi, della dottrina *Chevron* ai regolamenti del Dipartimento del Tesoro escluderà di fatto quelli di natura legislativa dal processo di revisione giudiziale. Infatti, d’ora in avanti, un regolamento del Dipartimento del Tesoro sarà “confermato se rappresenta semplicemente una ragionevole interpretazione della legge”¹⁵. Secondo questo nuovo parametro, anche ove il regolamento del Dipartimento del Tesoro fosse incoerente con una pronuncia precedente sulla questione, lo stesso giudice rispetterà la posizione dell’ufficio e non utilizzerà i propri precedenti¹⁶.

Omologare i regolamenti del Dipartimento del Tesoro ai principi generali del diritto amministrativo cancella quindi la distinzione tra atti di autorità generale e atti di autorità particolare. In un certo qual modo, tale distinzione formale aveva segnato una demarcazione precisa nella prassi tra risultato di un’interpretazione delle norme (autorità speciale) e regolamenti aventi ad oggetto una prassi amministrativa coerente nell’assenza di una scelta espressa del Congresso (autorità generale). L’applicazione della dottrina *Chevron* in questo settore sposta le attenzioni dall’interpretazione legislativa alla delega amministrativa con il dubbio sulla ragionevolezza della posizione del dipartimento e sul fatto che il provvedimento fosse autorizzato direttamente dal Congresso.

¹⁴ *Mayo Found. for Med. Educ. & Research v. United States*, 131 S. Ct. 704, 713, 178 L. Ed. 2d 588 (2011).

¹⁵ “Ora, per ragioni pratiche il contribuente deve sperare che i giudici stabiliscano che, conformemente alla prima fase di *Chevron*, la norma sottesa non sia ambigua, in quanto una volta che l’analisi applichi la seconda fase di *Chevron*, è altamente probabile che la controversia riguardante il regolamento veda il contribuente soccombere”. Roger Dorsey, *Mayo and the End of ‘Tax Exceptionalism’ in Judicial Deference*, 87 *Practical Tax Strategies* 63, Aug. 2011 at 68.

¹⁶ La sentenza *Mayo* ha introdotto il principio *Brand X* per il quale “un ufficio può (...) superare quella che il tribunale considera la migliore interpretazione della norma ambigua” [e questa nuova posizione dell’ufficio sarà sottoposta alla cd. *Chevron* deference]. *Nat’l Cable & Telecommunications Ass’n v. Brand X Internet Services*, 545 U.S. 967, 125 S. Ct. 2688, 162 L. Ed. 2d 820 (2005). Collins & Robbins, *op.cit.*, at 1-9.

3. Regolamenti procedurali

I regolamenti procedurali vengono emanati dal Direttore dell'Internal Revenue per indirizzare "i dipendenti dell'IRS nell'esercizio delle loro funzioni"¹⁷. A differenza dei Regolamenti del Tesoro, i Regolamenti procedurali non sono soggetti alla procedura di pubblicazione e commento¹⁸, possono essere retroattivi¹⁹ e non sono vincolanti per l'IRS²⁰. In *Luhring v. Glotzbach*²¹ si afferma che i regolamenti procedurali possono essere, agli effetti di legge, solo "di guida ma non vincolanti, poiché se lo fossero limiterebbero il potere gerarchicamente superiore del Segretario del Tesoro [all'atto dell'emanazione dei Regolamenti del Tesoro]"²². In quanto tali, i regolamenti procedurali – una forma centralizzata di prassi amministrativa adottata dal Direttore dell'IRS nell'assenza di un potere legislativo sul punto – non possono essere impugnati dal contribuente. Dall'altro lato, se il contribuente riesce a dimostrare che i Regolamenti procedurali sono in contrasto con la legge o con i Regolamenti del Tesoro, verranno annullati e considerati inefficaci.

4. Il Manuale operativo dell'Internal Revenue

Il manuale operativo dell'Internal Revenue ("IRM") è la fonte primaria ed ufficiale di istruzioni ai dipendenti sulla direzione e sul funzionamento del medesimo²³. Un caso fondamentale per la definizione del rapporto contribuente-Internal Revenue nell'ambito dell'IRM è stata la pronuncia *United States v. Caceres*²⁴ della Corte Suprema nel 1979. Così come per i

¹⁷ Gli atti di gestione interna dell'IRS sono adottati dal Direttore del medesimo ai sensi del 5 U.S.C.A § 301. "Il responsabile del dipartimento esecutivo (...) può adottare regolamenti per la gestione del suo dipartimento, per la condotta dei suoi dipendenti, per la distribuzione e per l'esercizio dell'attività... Collins & Robbins, *op.cit.*, at 1-13.

¹⁸ 5 U.S.C.A. § 553 b(A) il processo di formazione delle norme non si applica agli "atti di organizzazione, procedura e prassi dell'ufficio".

¹⁹ Nota bene, non tutti gli atti che riguardano problemi di procedura sono regolamenti procedurali.

²⁰ *Luhring v. Glotzbach*, 304 F.2d 560, 565 (4th Cir. 1962); *Rosenberg v. Comm'r*, 450 F.2d 529, 533 (10th Cir. 1971); *Iowa Investors Baker v. Comm'r*, T.C. Memo 1992-490.

²¹ *Luhring v. Glotzbach*, 304 F.2d 560, 565 (4th Cir. 1962).

²² Collins & Robbins, *op.cit.*, at 1-13.

²³ Internal Revenue Manual, 1.11.2.2, (Thomson RIA, 2011).

²⁴ *U.S. v. Caceres*, 440 U.S. 741, 99 S. Ct. 1465, 59 L. Ed. 2d 733 (1979).

Regolamenti procedurali, la Corte Suprema ritenne che quella dell'IRM da parte dell'Internal Revenue non fosse una violazione di diritto azionabile in giudizio da parte dei contribuenti. Nella sentenza *Caceres*, il contribuente imputato era accusato di istigazione alla corruzione nei confronti di un funzionario dell'IRS sulla base di un'intercettazione audio che il funzionario aveva acquisito in violazione delle norme procedurali prescritte dall'IRM²⁵. L'imputato richiese di escludere la prova ma la Corte ritenne che, in mancanza di rilievo costituzionale dell'IRM, la violazione delle sue istruzioni non implicasse automaticamente un giudizio di legittimità costituzionale²⁶. La Corte Suprema eluse la richiesta di applicare la clausola del Giusto Processo²⁷ nella convinzione che l'imputato non avesse fatto affidamento su quelle disposizioni e quindi, che "lo stesso non si sarebbe trovato in una situazione peggiore rispetto al caso in cui le avesse rispettate"²⁸. Dall'altro lato, però, la Corte riconobbe anche che, nei casi in cui l'attore fosse riuscito a dimostrare un affidamento in una particolare direttiva dell'ufficio "Non esclude che [dal fatto che l'IRM non abbia rilievo costituzionale] l'ufficio debba attenersi [all'IRM]. L'esatta portata delle considerazioni della Corte Suprema rimane ambigua ma sembra supportare un dovere debole di considerazione dell'eccezione di mala fede, capace di obbligare l'Internal Revenue ad attenersi all'IRM in circostanze eccezionali²⁹.

5. Forme alternative di prassi amministrativa

Letter rulings, *Revenue rulings* e *Revenue procedures* costituiscono ulteriori forme di prassi amministrativa impartite ad un livello centrale (nazionale),

²⁵ *U.S. v. Caceres*, at 743; Thomas W. Merrill, *The Accardi Principle*, 74 Geo. Wash. L. Rev. 569, 579 (2006).

²⁶ *U.S. v. Caceres*, at 749-751.

²⁷ U.S. Constitution, XIV Amendment, §1 "(...) ne possono gli Stati privare alcuna persona della vita, della libertà personale o della proprietà, senza un giusto processo".

²⁸ Joshua I. Schwartz, *The Irresistible Force Meets the Immovable Object: Estoppel Remedies for an Agency's Violation of Its Own Regulations or Other Misconduct*, 44 Admin. L. Rev. 653, 684 (1992).

²⁹ Schwartz, *op.cit.*, a p. 684 e p. 686: "La Corte non ritiene che gli uffici siano vincolati alle loro direttive secondo la clausola del Giusto Processo solo quando possa essere dimostrato un affidamento dannoso. Invece (...) è più plausibile interpretare *Caceres* nel senso di richiedere una dimostrazione di pregiudizio e affidamento unicamente quando la clausola del Giusto Processo è invocata per facilitare l'estoppel-like alla parte danneggiata da una violazione da parte dell'Agenzia delle sue stesse regole".

ma, in assenza di una regolamentazione del Dipartimento del Tesoro o del Congresso. Questo perché questi atti dell'IRS riguardano questioni tributarie dei singoli contribuenti piuttosto che generali.

5.1. Letter rulings

La cd. *letter ruling* (o *private letter ruling*) consiste in "un'indicazione scritta al contribuente da parte dell'ufficio in risposta ad un quesito scritto presentato dal singolo sul suo status ai fini tributari o sulle conseguenze tributarie dei suoi atti o accordi, prima della presentazione della dichiarazione dei redditi (...) Una *letter ruling* interpreta e applica la normativa tributaria alla situazione fattuale specifica del contribuente e, quando, opportuno viene predisposta nell'interesse dell'amministrazione fiscale"³⁰. La *letter ruling* è indirizzata ad un preciso contribuente e definisce le conseguenze tributarie sul piano federale rispetto al quesito posto dal medesimo³¹. Tale tipo di *ruling* vincola il contribuente (ed al contempo l'IRS in quello specifico caso) se e in quanto rispetti le fasi ed i requisiti previsti dall'autorità nella pronuncia³². In ogni caso, esso non ha valore di precedente; né il contribuente, né i funzionari dell'IRS possono utilizzarlo con riferimento ad altre operazioni³³. In quanto tale, il suddetto *ruling* fornisce un ulteriore esempio di condotta amministrativa definita a livello nazionale e adottata per fornire soluzioni applicative a determinate fattispecie (e come tali, spesso in assenza di una chiara previsione legislativa), ma che non è vincolante per gli altri contribuenti (e su cui gli stessi non possono fare affidamento).

³⁰ Rev Proc. 2011-1, I.R.B. 1. Le letter rulings sono impartite anche in circostanze simili: 1) la questione non deve essere meramente fattuale e 2) il quesito deve interessare l'intera transazione e non solamente un elemento di questa.

³¹ C Collins & Robbins, *op.cit.*, at 1-15.

³² 26 C.Fr. § 601.201(2).

³³ Treas. Reg. §601.201(1)(l). C Collins & Robbins, *op.cit.*, at 1-16.

5.2. Revenue rulings

I cd. *revenue rulings* sono "un'interpretazione ufficiale da parte dell'IRS, pubblicati nel Bollettino dell'IRS (...) emessi solo dall'Ufficio Nazionale per informare e orientare i contribuenti, i funzionari dell'IRS e gli altri interessati"³⁴. Come le *letter rulings*, i *revenue rulings* sono emanati da un ufficio centrale: l'Ufficio Nazionale, ma a differenza di quelli hanno un'efficacia generale e non circoscritta al singolo contribuente al quale vengono indirizzate. Tuttavia, nonostante la pubblicazione e l'applicabilità generalizzata i *revenue rulings*, hanno effetti solo amministrativi e non normativi costituendo solo l'interpretazione del Direttore riguardo "alla norma così come si rapporta ad una data situazione fattuale"³⁵. Dall'altro lato, gli stessi hanno valore di precedente nella controversia contribuente-IRS e sono vincolanti per il Fisco³⁶ - anche se non possono essere utilizzati in un giudizio sull'interpretazione di una norma tributaria federale da parte del giudice³⁷.

5.3. Revenue procedures

Le cd. *revenue procedures* sono indicazioni ufficiali dell'IRS su di un particolare aspetto di procedura o classificazione dell'imposta federale. Nonostante tali indicazioni siano pubblicate, non sono invece vincolanti per l'IRS³⁸ in quanto si presume che contengano istruzioni derogabili e non imperative³⁹.

³⁴ Treas. Reg. §601.201(a)(6); Indicazioni scritte fornite al contribuente (...) da parte dell'Ufficio Nazionale il quale interpreta e applica le norme tributarie a delle specifiche situazioni fattuali. Treas. Reg. §601.201(a)(2).

³⁵ *In Omohundro v. United States.*, 300 F.3d 1065, 1068-69; Collins & Robbins, *op.cit.*, at 1-32.

³⁶ Revenue Procedure 89-15, 189-1 C.V. 814.

³⁷ *Stubbs, Overbeck and Assocs, Inc v. United States*, 445 F.2d 112 (5th Cir. 1971) ("un ruling è meramente un'interpretazione di un giurista dell'IRS e come tale deve essere considerata").

³⁸ Dall'altro lato, anche se non vincolanti "l'IRS segue generalmente le revenue procedures". Collins & Robbins, *op.cit.*, at 1-33.

³⁹ *Chrysler Corp v Brown*, 441 U.S. 281, 302 (1979); *Christian v Comm'r*, 1994 T.C.M. 332.

5.4. Technical Advice Memoranda

I *Technical Advice Memoranda* ("TAMs") comprendono le risposte dell'IRS alla richiesta di "assistenza su questioni poco chiare di interpretazione ed applicazione di norme tributarie con riguardo a casi che sono in quel momento soggetti ad esame o appello"⁴⁰. Essi sono emanati dall'Ufficio Nazionale – nonostante la richiesta venga presentata dal contribuente presso l'ufficio locale. Una volta emesso, il TAM produce un effetto simile a quello delle *letter rulings*, senza valore di precedente rispetto agli altri casi. Comunque il TAM sarà vincolante per il competente ufficio locale (dal quale è stata promossa inizialmente l'istanza) anche se il parere tecnico opera in favore del contribuente e non dell'amministrazione. Anche se l'Ufficio Appelli può presentare richiesta di revisione del TAM, in caso di contrasto, l'opinione dell'Ufficio Nazionale prevarrà e sarà considerata definitiva⁴¹. Anche i TAMs sono un esempio di prassi tributaria centralizzata impartiti dall'ufficio centrale e vincolanti le singole amministrazioni periferiche.

5.5. Chief Counsel Advice

Le direttive interne impartite ai funzionari dell'IRS in tutto il Paese sono denominate *Chief Counsel Advice* ("CCA") e vengono definite nella legge come "pareri o direttive scritti (...) preparati da un componente del Consiglio Superiore che è incaricato di rispondere e prestare assistenza al centro dipendenti dell'IRS o ai dipendenti regionali o distrettuali del Consiglio Superiore, e di comunicare ogni interpretazione giuridica di una previsione tributaria..."⁴². Grazie a un esito favorevole di una controversia sull'applicazione della Legge sulla Libertà di Informazione⁴³ alla previgente forma di CCA (allora definita *Field Service Advice*), il contribuente può ora accedere a un CCA e prenderne visione. Tuttavia i CCA hanno un'efficacia limitata, in quanto non vincolano né l'IRS, né l'interpretazione dei giudici

⁴⁰ Collins & Robbins, *op.cit.*, at 1-33.

⁴¹ Collins & Robbins, *op.cit.*, at 1-35.

⁴² IRC §6110 (i).

⁴³ The Freedom of Information Act è una legge fondamentale nel panorama statunitense la quale garantisce ai cittadini l'accesso agli atti pubblici.

sulla legislazione tributaria federale, ma costituiscono solo “parte del processo con cui il governo formula l’indirizzo politico”⁴⁴.

6. La riorganizzazione dell’IRS

Come la panoramica delle varie procedure amministrative ha evidenziato, la nozione di organizzazione federale “decentralizzata” poco si adatta a descrivere l’attuale sistema di amministrazione fiscale. Ciò è in parte dovuto all’ampia riforma a cui l’IRS è stato sottoposto con la Legge di Riorganizzazione dell’IRS del 1998⁴⁵. Prima di tale normativa, quest’ultimo era organizzato secondo regioni geografiche ed uffici distrettuali (complessivamente 7 regioni con 63 uffici distrettuali). Ad eccezione di “istanze di ruling e/o interpelli amministrativi, la maggior parte dei contatti tra contribuenti-professionisti e l’IRS avveniva a livello distrettuale”⁴⁶. La Legge di Riorganizzazione ha modificato tale dimensione geografica in favore di una struttura orientata al lato operativo con una divisione dell’Amministrazione fiscale in quattro settori: Stipendi e Investimenti, Piccole imprese – Lavoro autonomo, Grandi imprese e Multinazionali, agevolazioni ed Enti Governativi⁴⁷.

Per fornire “stabilità all’IRS consentendogli di proseguire in una direzione mirata e persuasiva”⁴⁸, venne costituito un Consiglio di Supervisione con il compito di controllarlo “nella sua amministrazione, gestione, condotta, direzione e supervisione nell’esecuzione e nell’applicazione delle norme tributarie”⁴⁹. Inoltre, vennero intraprese numerose iniziative che hanno coinvolto tutta l’amministrazione, per promuovere “coerenza di posizioni, revisione e coordinazione sostanziali” inclusi il Programma di verifica coordinata, quello orientato alle imprese industriali e al mercato e quello di

⁴⁴ Collins & Robbins, *op.cit.*, at 1-39.

⁴⁵ Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998, [Taxpayer Bill of Rights III], (Pub.L. 105-206), 112 Stat. 685, entrato in vigore il 22 luglio 1998.

⁴⁶ Collins & Robbins, *op.cit.*, at 3-5.

⁴⁷ Robert E. Meldman & Richard J. Sideman, *Federal Taxation Practice and Procedure* (2001, CCH) 102.

⁴⁸ 26 U.S.C.A. § 7802. Collins & Robbins, *op.cit.*, at 3-5.

⁴⁹ Collins & Robbins, *op.cit.*, at 3-9.

coordinamento tra gli interpelli, tutte orientate a migliorare la coerenza interna e l'uniformità tra i vari uffici⁵⁰.

7. Un obbligo di coerenza

Mentre sia la legislazione tributaria, sia l'amministrazione fiscale manifestano una tendenza ad un funzionamento uniforme e centralizzato dell'IRS, non si registra invece una tutela a livello costituzionale per il contribuente che sostiene l'incoerenza dell'operato statale. Quindi, non si riscontra un dovere giuridicamente fondato e azionabile di "coerenza fiscale da parte dello Stato"⁵¹ attuato a livello nazionale. Nonostante i miglioramenti apportati dall'introduzione di servizi orientati al contribuente da parte della legge del 1998, le osservazioni espresse dal Professor Davis più di 40 anni orsono paiono pericolosamente attuali: "[l'IRS può essere] il peggior trasgressore dei principi nell'uso del precedente (...) non ritenendo possibile garantire la coerenza non compie nessuno sforzo per operare con coerenza e quindi non utilizza i precedenti, anche allontanandosene senza motivo"⁵².

Questo comportamento è in parte agevolato dall'incoerente risposta giudiziale alla condotta dell'IRS. I giudici hanno valutato in maniera molto diversa tale comportamento, passando da "l'inesistenza di un obbligo di coerenza"⁵³ alla necessità di un "forte dovere" di coerenza⁵⁴. È stata proprio l'incapacità dei giudici di delineare un principio uniforme di *common law* che ha ispirato la dottrina a proporre l'introduzione di un obbligo previsto dalla legge in casi particolari⁵⁵.

⁵⁰ David M. Richardson, Jerome Borison & Steve Johnson, *Civil Tax Procedure* 100, 130 (2d ed. 2008).

⁵¹ Steve R. Johnson, *An IRS Duty of Consistency: The Failure of Common Law Making and Proposed Legislative Solution*, *Tennessee Law Review*, 563 (2010).

⁵² 2 Kenneth Culp Davis, *Administrative Law Treatise* §8:12 (2d ed. 1979).

⁵³ *Manhattan Gen. Equip. Co. v. Comm'r*, 297 U.S. 129, 133-34 (1936); *Temple v. Comm'r*, 62 F. App'x 605, 609 (6th Cir. 2003); *Mid-Continent Supply Co. v. Comm'r*, 571 F.2d 1371, 1376 (5th Cir. 1978); *Vons Cos. v. United States* 51 Fed. Cl. 1, 6-12 (2001).

⁵⁴ *Estate of McLendon v. Comm'r*, 135 F.3d 1017, 1025 (5th Cir. 1998); *Powell v. United States*, 945 F.2d 374, 377-78 (11th Cir. 1991); *United States v. Kaiser*, 363 U.S. 299, 308 (1960); *Rowe v. Comm'r*, 128 T.C. 13, 21-26 (2007) (Gale, J., concurring); *id.* at 27-28 (Goeke, J., concurring); *Rauenhorst v. Comm'r*, 119 T.C. 157, 170-71 (2002).

⁵⁵ Johnson, *An Irs Duty of Consistency*, *op.cit.*

8. Tutele costituzionali

La Costituzione federale può essere applicata a protezione del contribuente solamente nei casi più eclatanti di operato incoerente ed arbitrario dell'amministrazione tributaria. La cd. Clausola di pari tutela del Quattordicesimo Emendamento vieta "la discriminazione intenzionale ed arbitraria, provocata direttamente da una legge o dalla sua applicazione illegittima da parte di funzionari nell'esercizio delle loro funzioni"⁵⁶. In ogni caso, la tutela è azionabile solo se la condotta dell'organo o dell'ufficio sia andata ben oltre "un errore di valutazione da parte dei funzionari (...) costituendo invece una violazione intenzionale del fondamentale principio di uniformità pratica"⁵⁷.

In via alternativa, il contribuente può richiedere la tutela dei propri diritti ricorrendo al Quinto Emendamento⁵⁸ se riesce a dimostrare la discriminazione subita per essere stato sottoposto a giudizio⁵⁹, ovvero se fornisce la prova che "altri soggetti in una situazione simile generalmente non vengono sottoposti a giudizio, e (...) che il processo nei suoi confronti da parte dello Stato è discriminatorio, odioso, in malafede o basato su motivazioni inammissibili quali la razza, la religione o il suo esercizio dei diritti costituzionali"⁶⁰.

Una delle sentenze-pilota sulle conseguenze della teoria dell'uniformità risale al tempo in cui International Business Machines e Remington erano gli unici concorrenti nel campo dell'industria dei computers⁶¹. Al gruppo Remington era stata concessa un'esenzione dalle accise grazie ad una *private letter ruling* che però venne negata all'IBM, una volta presentata la medesima istanza. L'IBM non chiese la revoca dell'esenzione dall'accisa (dato che la *private letter ruling* alla Remington era di per se stessa errata nell'interpretazione della norma applicabile) ma contestò di essere stata trattata ingiustamente nella misura in cui il Gruppo Remington aveva beneficiato per sei anni di un'esenzione non dovuta, che invece era stata negata all'IBM con l'efficacia retroattiva della *private letter ruling*. La Corte

⁵⁶ *Sunday Lake Iron Co. v. Twp. of Wakefield*, 247 U.S. 350, 352-53 (1918).

⁵⁷ *Sunday Lake Iron Co. v. Twp. of Wakefield*, 247 U.S. 350, 352-53 (1918).

⁵⁸ Amendments of the U.S. Constitution.

⁵⁹ *United States v. Kahl*, 583 F.2d 1351, 1353 (5th Cir. 1978).

⁶⁰ Johnson, *An Irs Duty of Consistency*, *op.cit.* at 575.

⁶¹ *Int'l Bus. Machs. Corp. v. United States*, 343 F.2d 914 (Ct. Cl. 1965).

decise in favore dell'IBM e ritenne che l'IRS avesse abusato della propria discrezionalità ai sensi del § 7805 (b)⁶² nel momento in cui aveva applicato retroattivamente il diniego di concessione dell'esenzione dall'accisa all'IBM richiedendo di conseguenza, solo a lei il pagamento dell'imposta. Nonostante la chiara pronuncia della Corte, il caso è rimasto circoscritto alla specifica situazione fattuale e viene ora considerato come decisione dubbia⁶³.

9. Intervento del Congresso per ristabilire l'uniformità

Nell'assenza di un obbligo di coerenza elaborato giudizialmente (anche a causa delle differenti competenze giurisdizionali delle varie Corti federali che ha impedito ai tribunali di grado inferiore di adottare un criterio uniforme su scala nazionale), il Congresso è intervenuto spesso per risolvere casi di palese incoerenza ed ambiguità. Uno di questi riguardava l'attuazione del 26 U.S.C.A. § 132⁶⁴ sul regime dei *fringe benefits* nei contratti di lavoro subordinato. Il rapporto del Congresso presentato dalla Commissione sulla Legge di Riforma Tributaria del 1983 e sulla sua attuazione, – la relazione legislativa che accompagna la normativa – evidenzia come “chi è tenuto ad applicare il diritto tributario non abbia avuto chiare direttive in tale settore, e perciò contribuenti che si trovavano nella stessa situazione erano stati trattati in modo differente”⁶⁵. Di qui un'auspicabile sollecitazione al Congresso per adottare una disciplina chiara e precisa ed evitare quindi un'applicazione discriminatoria del diritto.

10. Interazione fra legge statale e legge federale

Quale considerazione finale, è importante ricordare che l'interazione fra il regime fiscale federale degli Stati Uniti e quello statale rende ancora più

⁶² § 7805 (b).

⁶³ Lawrence Zelenak, *Should Courts Require the Internal Revenue Service to be Consistent?*, 40 Tax Law Review 411, 422 (1985).

⁶⁴ 26 U.S.C.A. § 132

⁶⁵ Michael J. Graetz & Deborah Schenk, *Federal Income Taxation: Principles and Policies*, (Sixth Edition, 2009) 116.

complessa l'applicazione della normativa tributaria federale. L'IRS non solo deve impegnarsi ad assicurare un trattamento coerente dei contribuenti in un Paese che, per dimensioni e popolazione, è paragonabile approssimativamente all'Europa occidentale, ma deve anche rispondere per le competenze sovrapposte delle autorità tributarie statali. In generale, ciò è stato reso possibile accentrando l'imposta federale (a livello prima regionale e ora nazionale) con differenti basi imponibili a seconda del livello statale e federale. Anche se le imposte statali variano significativamente tra uno Stato e l'altro, in generale gli Stati hanno competenza per le imposte sui redditi fondiari e per quella sulle vendite e applicano un'imposta sui redditi che è deducibile nel calcolo dell'imposta federale⁶⁶. Alcuni Stati utilizzano gli archivi fiscali federali per i loro accertamenti principali in linea con la tendenza ad una centralizzazione nell'amministrazione fiscale.

11. Conclusioni

Come questa breve analisi sul sistema fiscale federale degli Stati Uniti ha evidenziato, la nozione di amministrazione fiscale decentralizzata mal si adatta all'attuale organizzazione dell'IRS. La prassi amministrativa è caratterizzata da un metodo operativo basato sulla competenza gerarchica piuttosto che su una gestione geograficamente delimitata. Nella misura in cui la prassi amministrativa coerente si è sviluppata in assenza di legislazione del Congresso, la stessa è sempre soggetta a quest'ultima, sia quando sia il Congresso a legiferare sia quando venga delegato tale potere al Dipartimento del Tesoro.

⁶⁶ Howard Chernick & Jennifer Tennant, *Federal-State Tax Interactions in the United States and Canada*, Publius: The Journal of Federalism, 40 (3) 2010, 510.