

## La noción de “Práctica Administrativa” en el Derecho Tributario Federal en EE.UU.

Jacopo Crivellaro<sup>1</sup>

### 1. Introducción

Este artículo atenderá al concepto de “práctica administrativa” en la administración tributaria federal de los Estados Unidos de América. Tras un breve resumen de los distintos instrumentos administrativos que constituyen el núcleo de la práctica administrativa tributaria, el artículo se planteará si puede establecerse una distinción entre práctica interpretativa estatutaria y práctica administrativa tal como se desarrolla por las agencias competentes en ausencia de unas directrices estatutarias claras.

A modo de introducción, es útil comprender como la Administración Tributaria federal de EE.UU. es desarrollada por el Servicio de Ingresos Internos (*Internal Revenue Service*, “IRS”)<sup>2</sup> de acuerdo con tres fuentes principales de autoridad: normativa, administrativa y judicial. La autoridad normativa para la práctica administrativa incluye la legislación contenida en el Código de Ingresos Internos (*Internal Revenue Code*) de 1986 (Título 26 del Código de EE.UU.), los Tratados en materia tributaria y todos los aspectos relevantes de la historia legislativa. La autoridad administrativa incluye Reglamentos del Tesoro (*Treasury Regulations*), Directrices de Ingresos (*Revenue Rulings*) y Consultas tributarias escritas (*Letter Rulings*), Procedimientos de Ingresos (*Revenue Procedures*), Memoranda de Asesoramiento Técnicos (*Technical Advice Memoranda*), Memoranda de Asesoramiento del Consejo Jefe (Chief Counsel Advice Memorandums) y el Manual de Ingresos Internos (*Internal Revenue Manual*). La autoridad

---

<sup>1</sup> Jacopo Crivellaro, Columbia Law School, Doctor en Derecho, 2012, King's College, London, LLB (Hons) exp, 2012. Editor Jefe del Columbia Journal of European Law online. Traducido por Ángel Fornieles Gil, Universidad de Almería.

<sup>2</sup> *Internal Revenue Code, Título 26 del Código de EE.UU.*

judicial es el cuerpo de jurisprudencia desarrollada por el Tribunal Supremo y los doce diferentes Tribunales de Apelación, así como el Tribunal Federal de Quejas de EE.UU. y el Tribunal Tributario de EE.UU.<sup>3</sup>. Este ensayo sólo atenderá a la segunda de estas fuentes, la autoridad administrativa.

## 2. Reglamentos del Tesoro

Con diferencia, el componente más importante del Derecho tributario de carácter administrativo se compone por los reglamentos promulgados por el Secretario del Tesoro bajo delegación del Congreso.<sup>4</sup> Los reglamentos del Tesoro se engloban dentro de los principios generales de Derecho que crean las agencias reguladoras. Los reglamentos de las agencias pueden tener fuerza jurídica (son entonces conocidos como “normas legislativas”) o no (en cuyo caso se definen como “reglas interpretativas”). De acuerdo con la Ley de Procedimiento Administrativo de 1946, sólo las normas legislativas se someten al “proceso de publicidad y comentario”<sup>5</sup>, mientras que “las normas interpretativas, pronunciamientos generales de política o las reglas de organización, procedimiento o práctica de la agencia”<sup>6</sup> están exentas de ese proceso. Por otra parte, las normas legislativas se revisan bajo un respetuoso estándar *Chevron*<sup>7</sup> mientras que las reglas interpretativas están sometidas a un estándar de revisión más alto, bajo el test *Skidmore*.<sup>9</sup>

---

<sup>3</sup> Véase, de manera general, 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).

<sup>4</sup> 26 U.S.C.A. § 7805 (West). Véase, de manera general, Westlaw Editorial, *Mertens Law of Federal Income Taxation*, § 1:6, (2012); 20 Federal Procedure, Lawyer's Edition, § 48:181, (Dec. 2011).

<sup>5</sup> El proceso de publicación y comentario se regula por el 5. U.S.C.A. §553(b) y asegura que “la publicidad de la actividad reguladora propuesta sea realizada en el Registro Federal, excepto que personas sujetas a ella sean nombradas o que sea de utilidad personal o, por lo demás, se tenga ya publicidad del mismo de acuerdo a la Ley. La publicidad incluirá:  
a) establecimiento del tiempo, lugar y naturaleza del procedimiento regulador público;  
b) referencia a la autoridad legal bajo la que se propone la norma, así como los términos y sustancia de la norma propuesta o una descripción de los sujetos y supuestos a los que incumbe.”

<sup>6</sup> 5. U.S.C.A. §553(b) (A).

<sup>7</sup> *Chevron U.S.A., Inc. v. Natural Resources Defense Council, Inc.*, 467 U.S. 837 (1984).

<sup>8</sup> La doctrina *Chevron* considera si 1) el Congreso ha considerado expresamente el problema particular específicamente. Si este es el caso, la agencia debe atender “a la intención expresada sin ambigüedades del Congreso” y no puede aplicar su propia discreción al emitir una norma legislativa. Si el Congreso no se ha expresado sobre el problema, las

Hasta la reciente sentencia del Tribunal Supremo en *Mayo Foundation*,<sup>10</sup> los Reglamentos del Tesoro no estaban sujetos al mismo control que las reglas administrativas ordinarias, sino a un grado más alto de respeto judicial.<sup>11</sup> De hecho, la práctica tributaria administrativa no distingue entre normas interpretativas y legislativas, sino que más bien dibuja una línea entre “reglamentos de autoridad específica” y reglamentos de “autoridad general”. Los reglamentos de autoridad específica comprendían a los reglamentos promulgados según una delegación específica del Congreso (por lo general, una sección de la normativa) y se les concedía “deferencia de control”.<sup>12</sup> Las normas de autoridad general se promulgaban en ausencia de legislación del Congreso y eran, a todos los efectos importantes, equivalentes a normas interpretativas en los términos del grado aplicable de deferencia judicial.<sup>13</sup>

Bajo el nuevo estándar federal consecuencia de *Mayo*, “no estamos inclinados a forjar un enfoque para la revisión administrativa bueno sólo en

---

normas legislativas deben ser coherentes con “una construcción permisible por la ley.” *Chevron U.S.A. Inc. v. Natural Resources Defense Council, Inc.*, 467 U.S. 837 (1984).

<sup>9</sup> El test *Skidmore* considera el peso dado a un aspecto particular de una regla interpretativa a la luz de la “rigurosidad evidente en su consideración, la validez de su razonamiento, su coherencia con pronunciamientos anteriores y posteriores, y todos los hechos que dan la fuerza de persuadir, en ausencia de poder de control”. *Skidmore v. Swift & Co.*, 323 U.S. 134 (1944). Las reglas interpretativas se distinguen de las normativas en que es claro (1) que el Congreso “delegó su autoridad a la agencia de manera general para hacer reglas que acarreen fuerza de ley” y en que (2) “la interpretación que reclama la deferencia debida fue emitida en el ejercicio de esa autoridad.” *United States v. Mead Corp.*, 533 U.S. 218 (2001).

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

<sup>11</sup> “la comunidad tributaria ha creído largamente... que los reglamentos tributarios estaban sujetos a un régimen específico de agencia que era *sui generis*. La creencia de que el tributo era de algún modo distinto o especial en la deferencia a aplicar a los reglamentos del Tesoro se refería comúnmente a la excepcionalidad tributaria.” Kristin E. Hickman, *The Need for Mead: Rejecting Tax Exceptionalism in Judicial Deference*, 90 Minn. L. Rev. 1537 (2006).

<sup>12</sup> Los reglamentos de autoridad específica (también llamados reglamentos normativos) obtuvieron fuerza jurídica a menos que 1) excedieran del ámbito de la autoridad delegada del Tesoro, 2) fuesen contrarios a otra legislación, 3) no fueran razonables. Erin M. Collins & Edward M. Robbins, Jr., *Internal Revenue Service Practice and Procedure Deskbook*, ¶1-7 (Practising Law Institute, 2010).

<sup>13</sup> La distinción entre autoridad general y específica fue aceptada por la jurisprudencia federal. *Rowan Cos, Inc y 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). Los reglamentos de autoridad general tiene derecho a menos deferencia que los reglamentos de autoridad específica, siendo “simplemente persuasivos.” La interacción de las reglas tributarias administrativas *sui generis* con los principios generales del Derecho administrativo fue fuente de inseguridad ya que, por ejemplo, los reglamentos de autoridad general podían ser calificados como “reglas normativas” a efectos del Derecho administrativo, pero quedando sujetas entonces al estándar no deferente de revisión del *National Muffler* en vez del análisis deferente de *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)

la legislación tributaria... los principios que subyacen a nuestra decisión en *Chevron* se aplican plenamente en el ámbito tributario.”<sup>14</sup> Aplicando la doctrina *Chevron* a los reglamentos del Tesoro se aislarán *de facto* las normas legislativas del control judicial. De hecho, un Reglamento del Tesoro ahora “se sostendrá si es simplemente una construcción razonable del estatuto”<sup>15</sup>. Bajo este nuevo estándar, incluso si el Reglamento del Tesoro es incoherente con una decisión judicial anterior sobre la cuestión, el mismo Tribunal respetará la decisión de la agencia y no dará peso a su consideración anterior.<sup>16</sup>

La homologación de los Reglamentos del Tesoro con los principios generales del Derecho administrativo elimina la distinción entre reglas de autoridad general y específica. Hasta cierto punto, la antigua distinción había dibujado la línea de manera precisa en la diferencia entre la práctica de un resultado de interpretación de las leyes (autoridad específica) y los reglamentos que emiten una práctica administrativa coherente en ausencia de declaración de voluntad del Congreso (autoridad general). La aplicación de la doctrina *Chevron* en este campo movió la preocupación de la interpretación estatutaria a la delegación administrativa, exigiendo razonabilidad en la decisión de la agencia, dependiendo de si la acción fue directamente autorizada por el Congreso.

### 3. Reglamentos de procedimiento

Los reglamentos de procedimiento se promulgan por el Comisionado de Ingresos Internos (*Commissioner of Internal Revenue*) con el propósito de dirigir la “conducta de los agentes del Servicio en el desarrollo de su

---

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

<sup>15</sup> “Ahora, a todos los efectos prácticos, los contribuyentes deben esperar que un tribunal determine que el estatuto subyacente no sea ambiguo bajo el primer paso de *Chevron*, ya que, una vez que el análisis llega al paso dos de *Chevron*, es abrumadoramente probable que el desafío fallará.” Roger Dorsey, *Mayo and the End of ‘Tax Exceptionalism’ in Judicial Deference*, 87 *Practical Tax Strategies* 63, Aug. 2011 en el 68.

<sup>16</sup> Mayo introdujo el principio *Brand X* según el cual “una agencia [puede] ... hacer caso omiso de lo que un Tribunal considere como mejor interpretación [de una] normativa ambigua” [y en esta nueva determinación de la agencia, quedará sujeto a la deferencia *Chevron*.] *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 ¶11-9.

deber"<sup>17</sup>. A diferencia de los Reglamentos del Tesoro, los Reglamentos de procedimiento no están sujetos a los requisitos de publicidad y comentario,<sup>18</sup> pueden ser retroactivos<sup>19</sup> y no son obligatorios para el IRS.<sup>20</sup> *Luhring v Glotzbach*<sup>21</sup> sostiene que los Reglamentos de procedimiento solo pueden ser "directivos y no coercitivos jurídicamente, ya que si son coercitivos, restringirían la autoridad más alta del Secretario del Tesoro [al emitir los Reglamentos del Tesoro]"<sup>22</sup>. Como tal, los reglamentos de procedimiento –una forma centralizada de práctica administrativa emitida por el Comisionado en ausencia de normativa en la materia- no pueden ser denunciados por un contribuyente ante los Tribunales. Por otra parte, si un contribuyente puede probar que los reglamentos de procedimiento son incoherentes con la normativa o con los reglamentos del Tesoro, serán desautorizados y considerados inefectivos.

#### 4. Manual de Ingresos Internos

El Manual de Ingresos Internos ("IRM") "es la principal fuente oficial de instrucciones del IRS al personal vinculado a la administración y operativo del Servicio."<sup>23</sup> Un supuesto importante en la caracterización de las relaciones IRS-contribuyente en el contexto del IRM ha sido la sentencia del Tribunal Supremo *United States v Caceres*<sup>24</sup> de 1979. De manera similar a los reglamentos de procedimiento, el Tribunal Supremo mantuvo que una violación del IRM por el IRS no podía dar lugar a una consecuencia negativa para los contribuyentes. En *Caceres*, el contribuyente defendía que había sido acusado de intentar sobornar a un agente IRS en base a la prueba de

---

<sup>17</sup> Las normas de administración interna del IRS se promulgan por el Comisionado de Ingresos Internos bajo el 5 U.S.C.A. §301 "La cabeza de un departamento ejecutivo... puede prescribir reglamentos para el gobierno de su departamento, la conducta de sus empleados, la distribución y realización de sus negocios..."; Collins & Robbins, *op.cit.*, en ¶11-13.

<sup>18</sup> 5.U.S.C.A. §553b (A) la regulación no se aplica a "las reglas de organización de la agencia, de procedimiento o de práctica"

<sup>19</sup> *Nota Bene*, no todos los reglamentos que se dedican a la materia de los procedimientos son reglamentos de procedimiento.

<sup>20</sup> *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.

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

<sup>22</sup> Collins & Robbins, *op.cit.*, en ¶11-13.

<sup>23</sup> Internal Revenue Manual, ¶1.11.2.2, (Thomson RIA, 2011).

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

que un agente de IRS había dado indicios de la violación de las normas de procedimiento contenidas en el IRM.<sup>25</sup> El abogado defensor se dedicó a contradecir la prueba, pero el Tribunal sostuvo que el IRM no es una exigencia constitucional, sino que es esencialmente un código de conducta auto-regulador de una agencia departamental, su violación no conlleva automáticamente revisión constitucional.<sup>26</sup> El Tribunal esquivó la apelación al *Due Process*<sup>27</sup> argumentando que el abogado defensor no había confiado en los reglamentos y, consecuentemente, que “no estaba peor de lo que hubiera estado si los reglamentos hubieran sido respetados.”<sup>28</sup> Por otra parte, el Tribunal reconoció también que en los casos en los que el acusado pueda probar el perjuicio por confiar en una norma de agencia particular “no se seguiría necesariamente [por el hecho de que el IRM no es una exigencia constitucional] que la agencia no tuviera deber de obediencia [al IRM].” El alcance exacto de la doctrina del Tribunal Supremo resulta ambiguo, pero parece sostener un deber débil de *stoppel* equitativo capaz de compeler al IRS a atenerse por el IRM en circunstancias excepcionales.<sup>29</sup>

## 5. Formas alternativas de práctica administrativa

Las consultas tributarias escritas del IRS, las decisiones de ingresos y los procedimientos de ingresos constituyen formas adicionales de práctica administrativa surgidos a nivel (nacional) centralizado, pero en ausencia de normas de autoridad del Tesoro o del Congreso, como consecuencia de que

---

<sup>25</sup> *Caceres*, at 743; Thomas W. Merrill, *The Accardi Principle*, 74 *Geo. Wash. L. Rev.* 569, 579 (2006).

<sup>26</sup> *Caceres*, at 749-751.

<sup>27</sup> Constitución de los Estados Unidos, XIV Enmienda, §1... “ni ningún Estado privará a ninguna persona de su libertad o de su propiedad, sin el debido procedimiento de ley.”

<sup>28</sup> 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).

<sup>29</sup> Schwartz, *op.cit.*, en 684, 686: “The Court does *not* hold that agencies are bound to their own regulations by the Due Process clause only when detrimental reliance can be shown. Instead... it is most plausible to interpret *Caceres* to require a showing of prejudice and reliance only when the Due Process Clause is invoked to provide *estoppel-like relief* to a party harmed by an agency violation of its own rules.” (“El Tribunal no sostiene que las agencias estén obligadas por sus propios reglamentos por la cláusula *Due Process* sólo cuando pueda aparecer un perjuicio por la confianza. En cambio... es más plausible interpretar que *Caceres* requiere que se muestre el perjuicio y la confianza sólo cuando la Cláusula *Due Process* se invoque para estipular un recurso similar al *estoppel* a una parte dañada por la violación por una agencia de sus propias normas.”)

estos pronunciamientos del IRS afecten a las obligaciones de los contribuyentes individuales más que a la base imponible de manera genérica.

### 5.1. Decisión por carta

Una Decisión por carta (*Letter ruling* o *Private Letter Ruling*) es una “decisión escrita emitida a un contribuyente por una Oficina asociada como respuesta a una pregunta escrita por un particular ... sobre su posición a fines fiscales o los efectos tributarios de sus actos o transacciones, antes de la presentación de las declaraciones... Una decisión por carta interpreta y aplica las normas tributarias al conjunto de hechos específicos del contribuyente y se da cuando resulta apropiado en interés de una correcta administración tributaria.”<sup>30</sup> Cuando se emite una decisión por carta, se dirige a un contribuyente particular y determina de manera conclusiva las implicaciones fiscales federales para la cuestión planteada por el contribuyente.<sup>31</sup> Las decisiones por carta son obligatorias para el contribuyente (y, a la inversa, para el IRS en el caso particular) siempre que el contribuyente cumpla los pasos o requisitos especificados por las autoridades en la consulta.<sup>32</sup> Sin embargo, la decisión por carta no tiene valor de precedente; no pueden servir de apoyo en negocios distintos ni para el contribuyente ni para el personal del IRS.<sup>33</sup> Como tal, las decisiones por carta constituyen otra caso de conducta administrativa centralizada emitida para dirigir hechos particulares (y como tal, frecuentemente en ausencia de un cuerpo normativo claro) pero que no es vinculante (o no puede servir de apoyo) para otros contribuyentes.

---

<sup>30</sup> Proc. Ingr. 2011-1, I.R.B. 1. Las decisiones por carta se emiten en circunstancias estrictas: 1) la cuestión no debe ser intrínsecamente de hecho 2) la pregunta debe dirigirse al conjunto de la operación y no sólo a una parte de ella.

<sup>31</sup> C Collins & Robbins, *op.cit.*, en ¶1-15.

<sup>32</sup> 26 C.Fr. §601.201(2).

<sup>33</sup> Reg. Tes. §601.201(1)(l). C Collins & Robbins, *op.cit.*, en ¶1-16.

## 5.2. Decisiones de Ingresos

Las decisiones de ingresos (*Revenue rulings*) son “una interpretación oficial del Servicio que ha sido publicada en el Boletín de Ingresos Internos (*Internal Revenue Bulletin*)... emitidos sólo por la Oficina Nacional y ... publicados para información y guía a los contribuyentes, oficiales del Servicio de Ingresos Internos, y otros interesados.”<sup>34</sup> Al igual que las decisiones por carta, las decisiones de ingresos se emiten por un departamento centralizado: la Oficina Nacional (*National Office*). Sin embargo, se diferencian en la medida en que las decisiones de ingresos se aplican de manera generalizada, mientras que las decisiones por carta quedan restringidas al contribuyente particular que realizó la consulta. Sin embargo, obviando su publicación y aplicabilidad general, a los efectos del Derecho administrativo una decisión de ingresos tiene el valor de ser únicamente la interpretación del Comisionado del “Derecho según el relato de un conjunto dado de hechos”<sup>35</sup> y, consecuentemente, las decisiones de ingresos no están dotados con fuerza jurídica. Por otra parte, las Decisiones de Ingresos tienen valor de precedente en los litigios entre IRS y contribuyente y son obligatorios para el Revenue<sup>36</sup>— aunque no en un Tribunal en la interpretación y construcción judicial de un estatuto tributario federal.<sup>37</sup>

## 5.3. Procedimientos de Ingresos

Los procedimientos de ingresos (*Revenue Procedures*) son los pronunciamientos oficiales del IRS en un aspecto particular de las declaraciones y procedimientos tributarios federales. Estos pronunciamientos no son obligatorios para el IRS hasta que no se

---

<sup>34</sup> Reg. Tes. §601.201(a)(6); pronunciamiento escrito emitido a un contribuyente ... por la Oficina Nacional que interpreta y aplica las leyes fiscales a un específico conjunto de hechos. REg. Tes. §601.201(a)(2).

<sup>35</sup> *In Omohundro v United States*, 300 F.3d 1065, 1068-69; Collins & Robbins, *op.cit.*, en ¶1-32.

<sup>36</sup> Procedimiento de Ingresos 89-15, 189-1 C.V. 814.

<sup>37</sup> *Stubbs, Overbeck & Assocs, Inc. v United States*, 445 F.2d 112 (5th Cir. 1971) (“una decisión es simplemente la opinión de un jurista en la agencia y debe ser aceptada como tal.”)

publiquen<sup>38</sup>, al igual que se presume que contienen instrucciones directivas y no preceptivas<sup>39</sup>.

#### 5.4. Memoranda de Asesoramientos Técnicos

Los Memoranda de Asesoramientos Técnicos (*Technical Advice Memoranda*, "TAMs") se componen de la respuesta del IRS a solicitudes de "asistencia sobre cuestiones no claras de interpretación y aplicación del Derecho tributario a casos que están siendo en el momento sometidas a examen o recurso."<sup>40</sup> Los TAMs se emiten por la Oficina Nacional –aunque promovido por el contribuyente en la Oficina local-. Una vez emitido, un TAM tiene un efecto similar a las consultas tributarias escritas; no tiene valor de precedente para otros casos. Sin embargo, un TAM será obligatorio en la oficina local (desde la cuál el requerimiento ha sido iniciado) incluso si el asesoramiento técnico opera en favor del contribuyente y no de la Administración. A pesar de que una Oficina de Apelaciones (*Appeals Office*) puede reconsiderar el TAM, en casos de conflicto la opinión de la Oficina Nacional prevalecerá y será tenida en cuenta en última instancia.<sup>41</sup> Los TAMs son, aún, otro supuesto de práctica tributaria centralizada emitida por la Oficina Central y obligatorias para las administraciones periféricas.

#### 5.5. Asesoramiento del Consejo Jefe

Las instrucciones internas emitidas a los agentes IRS de todo el país se conocen como Asesoramiento del Consejo Jefe (*Chief Counsel Advice*, "CCA") y se definen en el estatuto como "asesoramiento o instrucciones escritas... preparadas por un miembro de la Oficina del Consejo Jefe que emite a los empleados de campo o del servicio central del IRS o a los empleados regionales o de distrito, y comunica una interpretación legal de

---

<sup>38</sup> Por otra parte, mientras que no son obligatorias, el "Servicio sigue típicamente el procedimiento de ingreso." Collins & Robbins, *op.cit.*, en ¶1-33.

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

<sup>40</sup> Collins & Robbins, *op.cit.*, en ¶1-33.

<sup>41</sup> Collins & Robbins, *op.cit.*, en ¶1-35.

una norma fiscal".<sup>42</sup> Siguiendo al exitoso litigio *Freedom-of-Information*<sup>43</sup> bajo una forma anterior del actual CCA (que se definió como el Asesoramiento de Servicio de Campo (*Field Service Advice*)), un contribuyente puede acceder y ver una CCA. Sin embargo, las CCA tienen un valor jurídico limitado en la medida en que no son obligatorias ni para el IRS ni para la interpretación de los Tribunales de la normativa tributaria federal, sino que simplemente comprende "parte de los procesos a través de los cuáles el gobierno formula Derecho o directrices."<sup>44</sup>

## 6. Reestructuración de la IRS

Como esta breve exposición de los distintos procedimientos administrativos ha puesto de manifiesto, la idea de una organización federal "descentralizada" no se acomoda con la definición del actual régimen de administración tributaria. Parte de ello se debe a la reforma extensiva de la IRS llevada a cabo por la Ley de Reestructuración de la IRS de 1998.<sup>45</sup> Antes de la ley de 1998, la IRS se administraba en regiones geográficas y oficinas de distrito (en un momento dado, 7 regiones con 63 oficinas de distrito en total). Con la excepción de un "requerimiento de decisión o consulta o un recurso administrativo, el contacto de la mayoría de los contribuyentes/profesionales con el IRS se hacía a nivel de distrito."<sup>46</sup> La Ley de Reestructuración modificó esta dimensión geográfica hacia una estructura centrada en lo operativo, con la Administración dividida en cuatro segmentos: Salarios e Inversiones, Pymes y autónomos, Grandes empresas e internacionales, Exenciones Fiscales y Entidades gubernamentales.<sup>47</sup> Con el propósito de conceder "estabilidad al ISR de manera que pudiera proceder en una dirección orientada y convincente"<sup>48</sup>, se nombró una Junta

---

<sup>42</sup> IRC §6110(i).

<sup>43</sup> La Ley de libertad de información es el la norma en EE.UU que encabeza la concesión a los ciudadanos del derecho de acceso a los registros públicos.

<sup>44</sup> Collins & Robbins, *op.cit.*, en ¶1-39.

<sup>45</sup> Ley de Reestructuración y Reforma del Servicio de Ingresos Internos de 1998, [Taxpayer Bill of Rights III], (Pub.L. 105-206), 112 Stat. 685, promulgada el 22 de Julio de 1998.

<sup>46</sup> Collins & Robbins, *op.cit.*, en ¶3-5.

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

<sup>48</sup> 26 U.S.C.A. §7802. Collins & Robbins, *op.cit.*, en ¶3-5.

de Vigilancia con la tarea de supervisar el "IRS en su administración, gestión, conducción, dirección y supervisión de la ejecución y aplicación de las normas sobre ingresos internos."<sup>49</sup> Además, se llevaron a cabo numerosas iniciativas en un nivel administrativo amplio para ayudar a conceder "coherencia de posiciones y coordinación y revisión sustantiva", incluyendo el Programa de Examen Coordinado (*Coordinated Examination Program*), Programa de Especialización Industrial (*Industry Specialization Program*), Programa de Especialización de Segmento de Mercado (*Market Segment Specialization Program*), Programa de Enfoque sobre Supuestos Industriales (*Industry Issue Focus Program*), y Programa de Asuntos Coordinados (*Appeals Coordinated Issue Program*); todos dirigidos a la coherencia interna y la uniformidad entre las oficinas.<sup>50</sup>

## 7. Un deber de coherencia

Aunque que la legislación y la administración sugieren una tendencia hacia el funcionamiento centralizado y uniforme del IRS, no existe aún protección constitucional para el contribuyente que alegue tratamiento incoherente por el IRS. En consecuencia, no hay deber jurídicamente vinculante de "coherencia fiscal del Gobierno"<sup>51</sup> que se mantenga para todo el territorio nacional. Mientras que la situación puede mejorarse siguiendo la introducción de servicios de orientación al contribuyente en la Ley de 1998, lo planteado por el Profesor Davis hace unos 40 años sueña alarmantemente aplicable a nuestros días: "[El IRS debe ser] la peor ofensa a los principios sólidos en el uso de los precedentes... [Su] actitud básica es esa porque la coherencia es imposible, un esfuerzo para ser coherente es innecesario; por tanto, no necesita tener en cuenta los precedentes, y puede desviarse de los precedentes sin explicar por qué."<sup>52</sup>

---

<sup>49</sup> Collins & Robbins, *op.cit.*, en ¶13-9.

<sup>50</sup> David M. Richardson, Jerome Borison & Steve Johnson, *Civil Tax Procedure* 100, 130 (2ª ed. 2008).

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

<sup>52</sup> 2 Kenneth Culp Davis, *Administrative Law Treatise* §8:12 (2ª ed. 1979).

En parte, la facilidad con la que el IRS puede desviarse del precedente se debe a la incoherente respuesta judicial ante la conducta de las agencias. Los Tribunales han variado extensivamente en su trato de este supuesto, yendo desde un “no deber de coherencia”<sup>53</sup> hasta el requerimiento de un “fuerte deber”<sup>54</sup> de coherencia. Ha sido la incapacidad de los Tribunales para dar un principio general del Derecho lo que ha movido a la doctrina a proponer deberes estatutarios en supuestos concretos.<sup>55</sup>

## 8. Protecciones constitucionales

La Constitución federal es aplicable para proteger a los contribuyentes sólo en los ejemplos más atroces de práctica incoherente y arbitraria de las agencias. La Cláusula de Igual Protección de la Decimocuarta Enmienda prohíbe “discriminación intencional y arbitraria, tanto si se debe a los términos expresos de la normativa como si es ejecución impropia a través de los agentes debidamente autorizados.”<sup>56</sup> Sin embargo, para que un contribuyente se valga de esta protección, la conducta de la agencia debe ser más que un “error de juicio por los oficiales... [debe ser] algo que en efecto equivalga a una violación intencional del principio esencial de la uniformidad de la práctica.”<sup>57</sup>

Alternativamente, un contribuyente puede encontrar protección de sus derechos bajo la Quinta Enmienda<sup>58</sup> si puede probar “persecución selectiva”<sup>59</sup>, esto es, si el contribuyente puede ofrecer pruebas de que “otros situados en una posición similar no han sido perseguidos, y... que la persecución que el Gobierno le realiza es selectiva, individual, en mala fe o

---

<sup>53</sup> *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).

<sup>54</sup> *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.* en 27-28 (Goeke, J., concurring); *Rauenhorst v. Comm'r*, 119 T.C. 157, 170-71 (2002).

<sup>55</sup> Johnson, *An Irs Duty of Consistency*, *op.cit.*

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

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

<sup>58</sup> Enmiendas a la Constitución de EE.UU.

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

basada en consideraciones impermisibles como la raza, la religión o su ejercicio de derechos constitucionales.”<sup>60</sup>

Uno de los casos más importantes en la doctrina de la uniformidad data de los tiempos en los que International Business Machines y Remington eran los únicos competidores en la industria de la informática.<sup>61</sup> Remington Band había acordado una exención de impuestos especiales con base a una decisión por carta que a IBM, habiendo cumplido requisitos análogos, se le denegó. IBM no se dirigió contra la exención de los impuestos especiales (cuando la decisión por carta para Remington era en sí incorrecta respecto a la interpretación del Derecho aplicable), pero argumentó que había sido tratada injustamente en la medida en que Remington Band había disfrutado de 7 años de una exención injusta que a IBM le había sido denegada en la aplicación retroactiva de la decisión por carta. El Tribunal falló en favor de IBM y afirmó que el IRS había abusado de su discrecionalidad bajo el §7805(b)<sup>62</sup> cuando retroactivamente aplicó la denegación de la petición sobre los impuestos especiales únicamente a IBM. A pesar de lo claro de la decisión del Tribunal, el caso se ha restringido a los concretos hechos y ahora se combate considerándola una decisión dudosa.<sup>63</sup>

## 9. Intervenciones del Congreso para restaurar la uniformidad

En ausencia de un deber de coherencia elaborado judicialmente (y a causa de las diferentes competencias jurisdiccionales de los distintos tribunales que evitan que un Tribunal único a un nivel inferior introduzca un estándar uniforme aplicable en toda la nación), el Congreso ha intervenido frecuentemente para resolver supuestos de incoherencia y ambigüedad patentes. Uno de esos casos fue el pronunciamiento de 26 U.S.C.A. §132<sup>64</sup> para la regulación de beneficios marginales en contratos de empleo. El Informe del Congreso del Comité sobre Métodos y Significados sobre la Ley

---

<sup>60</sup> Johnson, *An Irs Duty of Consistency*, *op.cit.* en 575.

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

<sup>62</sup> § 7805 (b).

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

<sup>64</sup> 26 U.S.C.A. § 132.

de Reforma Tributaria de 1983 (*Congressional Report of the Committee on Ways and Means on the Tax Reform Act of 1983*) –el informe legislativo que propuso esta normativa- apunta como “los administradores del Derecho tributario no tienen líneas claras en este área, y, por ello, contribuyentes en situaciones idénticas pueden ser tratados de forma diferente.”<sup>65</sup> Como tal, el diferente trato de los contribuyentes puede inducir la intervención del Congreso en la medida en la que el Congreso crea posible diseñar una norma con líneas claras.

## 10. Interacción del Derecho Federal con el Derecho Estatal

Como consideración final, es importante recordar que la interacción entre los regímenes tributarios federal y estatales añade una capa adicional de complejidad a la administración de los estatutos tributarios federales. No sólo hace que el IRS tenga que esforzarse para asegurar un tratamiento igual de los contribuyentes en un país de la dimensión y población similar a Europa Occidental, sino que también tiene que tener en cuenta las competencias solapadas de las autoridades tributarias estatales. Generalmente, esto ha sido posible a través de la centralización del tributo federal (a nivel nacional y regional) y a causa de las bases tributarias distintas de la Administración estatal y federal. Mientras que los tributos estatales varían significativamente entre ellos, en general, los Estados tienen competencia sobre tributos sobre propiedad y ventas y establecen un tributo sobre la renta que es deducible para los contribuyentes en el tributo federal.<sup>66</sup> Algunos Estados confían en los formularios fiscales federales para su valoración, conduciendo una vez más al firme sendero de la centralización fiscal en la Administración tributaria.

---

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

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

## 11. Conclusión

Como ha resaltado esta breve exposición de la tributación federal de EE.UU., la noción de administración fiscal descentralizada es inadecuada para definir la actual Administración IRS. La práctica administrativa se caracteriza por una operación basada en la competencia jerárquica más que en una administración limitada geográficamente. En la medida en que una práctica administrativa coherente se haya desarrollado en ausencia de legislación del Congreso, quedará siempre a expensas de que el Congreso legisle o delegue autoridad en el Departamento del Tesoro.