

L'amministrazione fiscale ed i principi della buona amministrazione nel diritto belga

Jacques Malherbe, David Renders ed Edoardo Traversa¹

1. Premessa

L'amministrazione finanziaria è una pubblica amministrazione. In Belgio, come altrove, occorre chiedersi in quale misura il contribuente abbia il diritto di appellarsi al rispetto del principio di "buona amministrazione" nelle relazioni con l'amministrazione fiscale.

La questione, così posta, richiede di esaminare preliminarmente a che cosa rinvia la nozione di "buona amministrazione" nel diritto belga (2), per poi misurare le potenzialità della sua applicazione nel campo fiscale (3).

2. I lineamenti del principio di buona amministrazione nel diritto pubblico belga

Nell'esperienza belga viene spesso evocato il principio di buona amministrazione. Qualcuno dubita tuttavia della sua esistenza, in quanto ha un contenuto, se non vago, almeno variabile².

A seconda che sia inteso in maniera più o meno ampia, a tale principio si possono ricondurre dai cinque ai dodici significati. Dal momento che il

¹Gli autori sono Professori di diritto tributario presso l'Université Catholique de Louvain e Avvocati in Bruxelles. Traduzione italiana a cura di Paolo Barabino, dottorando in Diritto Tributario Europeo presso l'Università di Bologna – Alma Mater Studiorum.

²V. Bouvier, P., *Eléments de droit administratif*, Bruxelles, De Boeck-Université, 2002, p. 49; Renders, D., «W poszukiwaniu dobrej administracji. Doswiadczenia Belgii», in *W poszukiwaniu dobrej administracji*, Warszawa, Wydział Prawa I Administracji, Biuro Informacji Rady Europy, 2007, p. 65; Goffaux, P., *Dictionnaire élémentaire de droit administratif*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 39, voce «bonne administration (principe de-)» ; Mast, A., Dujardin, J., Van Damme, M., e Vande Lanotte, J., *Overzicht van het Belgisch administratief recht*, Mechelen, Kluwer, 18^e ed., 2009, p. 52-64. Sui principi di buona amministrazione, si vedano ancora Conradt, J., «Les principes de bonne administration dans la jurisprudence du Conseil d'Etat», *Administration publique trimestrielle*, 1999, p. 262 e s.; Opdebeek, I., e Van Damme, M., (ed.), *Beginnselen van behoorlijk bestuur*, Brugge, Die Keure, 2006, 491 p.

Consiglio di Stato belga dichiara inammissibili le impugnazioni genericamente fondate sul principio di buona amministrazione, esigendo che il ricorrente si riferisca alla sua specifica accezione presumibilmente violata³, si è inclini a pensare che, se la buona amministrazione risponde alla qualificazione giuridica di «principio», è preferibile farvi riferimento al plurale e, pertanto, parlare di «principi» di buona amministrazione⁴.

La molteplicità di significati necessita, a nostro parere, che vengano distinte due aree di indagine.

Una prima area comprende gli elementi che si riferiscono ai principi della buona amministrazione considerati in senso stretto (2.1). Una seconda area raggruppa invece gli elementi che costituiscono, senza dubbio, esigenze cardinali nell'esercizio della funzione amministrativa, ma che si impongono ben al di là dei limiti assegnati a questa funzione e che possono ricondursi solo ad un'interpretazione larga del principio (2.2).

2.1. I principi della buona amministrazione in senso stretto

Sotto l'influenza del diritto pubblico dei Paesi Bassi⁵, la giurisprudenza belga ha consacrato una prima area di requisiti di buona amministrazione, che costituiscono altrettante forme e formalità imposte all'autorità amministrativa, in vista dell'adozione di un atto amministrativo unilaterale regolare.

I requisiti di questa categoria sono richiesti per assicurare la regolarità sia formale (2.1.1), che sostanziale dell'atto (2.1.2).

³V. Consiglio di Stato, sentenza *Streel*, n° 188.251 del 27 novembre 2008.

⁴In questo senso, v. Jaumotte, J., «Les principes généraux du droit administratif à travers la jurisprudence administrative», in Blero, B., (a cura di), *Le Conseil d'Etat de Belgique cinquante ans après sa création*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 690; ugualmente Suetens, L.P., «Algemene Rechtsbeginselen en algemene beginselen van behoorlijk bestuur in het Belgisch administratief recht», *Tijdschrift voor Bestuurswetenschappen en publiekrecht*, 1970, p. 379-396; Suetens, L.P. «Algemene beginselen van behoorlijk bestuur in de rechtspraak van de Raad van State», *Tijdschrift voor Bestuurswetenschappen en publiekrecht*, 1981, p. 81-89.

⁵V., in questo senso, Goffaux, P., *op. cit.*, p. 39, voce «bonne administration (principe de)»; Mast, A., Dujardin, J., Van Damme M., e Vande Lanotte, J., *op. cit.*, p. 55.

2.1.1. I requisiti di regolarità formale

I requisiti di regolarità formale comprendono il rispetto del diritto di difesa nell'ambito dell'azione amministrativa o, almeno, l'esigenza del contraddittorio preventivo, come pure il principio d'imparzialità dell'azione amministrativa e il dovere di correttezza e di tempestività.

2.1.1.1. Il diritto di difesa

Il diritto di difesa deve essere rispettato ogni volta che l'autorità amministrativa ha la volontà di sanzionare, ovvero, di punire⁶. Tale è evidentemente il caso in cui sia intrapresa una procedura disciplinare nei confronti di un pubblico funzionario⁷. E vi rientra, più in generale, il caso in cui sia prevista una sanzione amministrativa⁸. È noto, a quest'ultimo riguardo, che in Belgio le norme legislative e regolamentari tendono sempre più a realizzare ciò che non è niente meno che un "diritto penale degenerato"⁹.

Il funzionario o il cittadino che l'amministrazione intende sanzionare deve essere posto nella condizione di presentare la sua difesa, per iscritto od oralmente¹⁰. Egli ha il diritto di essere assistito da una persona di sua fiducia¹¹.

Al fine di presentare efficacemente la sua difesa, l'interessato deve essere informato con un preavviso sufficiente¹² sull'insieme dei fatti che gli sono contestati¹³, e deve aver accesso a ciascuno degli atti del procedimento

⁶V., in proposito, Renders, D., Joassart, M., Piret, F., e Pijcke, G., «Le régime juridique de la sanction administrative», in Andersen, R., Deom, D., e Renders, D., (dir.), *Les sanctions administratives*, Bruxelles, Bruylant, 2007, p. 197 et s., e bibliografia ivi citata.

⁷Consiglio di Stato, sentenza *Doevenspeck*, n° 140 del 24 ottobre 1949.

⁸V., in proposito, Renders, D., Joassart, M., Piret, F., e Pijcke, G., «Le régime juridique de la sanction administrative», in Andersen, R., Deom, D. e Renders, D. (dir.), op. cit., p. 197 e s., e bibliografia ivi citata.

⁹Martens, P., «Les sanctions administratives, un droit pénal dégénéré?», in Andersen, R., Deom, D. e Renders, D. (dir.), op. cit., p. 13 e ss..

¹⁰Consiglio di Stato, sentenza *s.p.r.l. Biorim*, n° 58.752 del 22 marzo 1996.

¹¹Consiglio di Stato, sentenza *Leenders*, n° 29.357 del 17 febbraio 1988.

¹²Consiglio di Stato, sentenza *Demarest*, n° 13.783 del 12 novembre 1989.

¹³Consiglio di Stato, sentenza *Desrousseaux*, n° 18.777 del 23 febbraio 1978.

amministrativo¹⁴. Egli deve essere anche convocato al contraddittorio¹⁵ e può domandare che, per la sua difesa, siano ascoltati dei testimoni in sua presenza¹⁶.

Il rispetto dovuto al diritto di difesa è a tal punto fondamentale che l'amministrazione deve essere in grado di provare, per iscritto, che ciascuna formalità è stata rigorosamente rispettata, in quanto la violazione di una sola di esse rende illegittimo l'intero processo decisionale. Non è mai permesso, d'altronde, di discostarsi dal rispetto dei requisiti previsti, nemmeno in caso di urgenza o di forza maggiore¹⁷.

Tenuto conto del carattere d'ordine pubblico del principio¹⁸, la violazione del diritto di difesa può essere invocata in ogni momento, sia all'interno della procedura amministrativa che nella procedura giurisdizionale conseguente e, in questo caso, fino alla chiusura del dibattimento¹⁹.

2.1.1.2. Il contraddittorio preventivo

Il contraddittorio preventivo, che assomiglia al diritto di difesa, ma con questo non deve essere confuso, è necessario ogniqualvolta l'amministrazione sia in procinto di adottare una decisione sfavorevole per il destinatario, di solito un funzionario, fondata sul comportamento personale di quest'ultimo²⁰.

Alcune precisazioni meritano tuttavia d'essere fatte rispetto a ciò che, fino ad ora, parrebbe essere solo una presentazione di principio.

Il principio del contraddittorio preventivo, se è vero che si applica di solito ai pubblici funzionari, può tuttavia applicarsi anche a un cittadino²¹, nell'ipotesi

¹⁴Consiglio di Stato, sentenza *Devigne*, n° 63.376 del 29 novembre 1996.

¹⁵Consiglio di Stato, sentenza *Saint-Viteux*, n° 37.631 du 7 gennaio 1991.

¹⁶Consiglio di Stato, sentenza *Jacquard*, n° 64.967 del 4 marzo 1997.

¹⁷V. Goffaux, P., *op. cit.*, p. 101. Come rileva tuttavia Salmon, J., «L'autorità è tuttavia [dispensata] dall'audizione dell'interessato qualora quest'ultimo metta l'amministrazione nell'impossibilità di procedere alla sua audizione, ad esempio omettendo di rispondere alle convocazioni a lui indirizzate» (*Le Conseil d'Etat*, t. Ier, Bruxelles, Bruylant, 1994, p. 440).

¹⁸Consiglio di Stato, sentenza *Vangeebergen*, n° 27.307 du 7 gennaio 1987.

¹⁹V. Salmon, J., *op. cit.*, p. 439; Goffaux, P., *op. cit.*, p. 101.

²⁰V. Batselle, D., Mortier, T. e Scarcez, M., *Manuel de droit administratif*, Bruxelles, Bruylant, 2010, p. 48.

²¹V. Lewalle, P. (con la collaborazione di Donnay, L.), *Contentieux administratif*, Bruxelles, Larcier 2008, p. 223.

in cui l'amministrazione si appresti ad adottare nei suoi confronti un atto sfavorevole²².

La giurisprudenza fornisce, a tal riguardo, diverse tipologie di esempi. Il contraddittorio preventivo deve essere attivato quando l'amministrazione intende sospendere la licenza per lo svolgimento del servizio taxi, in ragione del comportamento dell'operatore²³. Similmente, quando essa si appresta a ritirare l'autorizzazione di occupazione del suolo pubblico accordata a un ristorante per i mesi estivi²⁴ o a chiedere la restituzione dell'importo di una sovvenzione accordata a un istituto di insegnamento gratuito²⁵.

Il principio del contraddittorio preventivo, se si applica perlopiù nell'ipotesi in cui la misura adottata dall'amministrazione dipende dal comportamento del soggetto al quale è destinata, trova peraltro attuazione anche in altre circostanze. In tal caso, l'idea sottostante all'orientamento giurisprudenziale che impone questo requisito testimonia tuttavia la volontà di rispettare non tanto il principio del contraddittorio quanto quello di un'azione amministrativa scrupolosa²⁶. Così, ad esempio, la giustizia amministrativa belga esige il rispetto del principio del contraddittorio preventivo quando il sindaco d'un comune pensa di dichiarare un immobile inagibile²⁷. Si ritiene, in tal caso, che il rappresentante pubblico non potrebbe ottenere migliori chiarimenti in vista della decisione da prendere se non dal proprietario del bene immobile in questione.

Il principio del contraddittorio preventivo è necessario se l'amministrazione dispone di un potere discrezionale, vale a dire quando il potere decisionale dell'amministrazione prevede un margine d'apprezzamento, per quanto ridotto esso sia. Al contrario, nell'ipotesi in cui la competenza dell'amministrazione sia vincolata e non lasci ad essa alcuna scelta sulla decisione da prendere, l'assenza di un contraddittorio preventivo non rende illegittima la misura adottata, in quanto le informazioni raccolte nell'ambito

²² *Ibidem*, p. 221 e s.

²³ Consiglio di Stato, sentenza *Saint-Viteux*, n° 37.631 del 16 settembre 1991.

²⁴ Consiglio di Stato, sentenza *Phenix Resto*, n° 67.695 dell'8 agosto 1997.

²⁵ Consiglio di Stato, sentenza *a.s.b.l. Enseignement technique de l'Évêché de Liège*, n° 39.233 del 27 aprile 1992.

²⁶ Cfr. *infra*: punto 21.

²⁷ Consiglio di Stato, sentenza *Lobijn*, n° 16.217 del 30 gennaio 1974.

del contraddittorio non avrebbero potuto, in alcun modo, influenzare il contenuto della misura da adottare, per ipotesi vincolata²⁸.

È unanimemente riconosciuto che, nel suo contenuto, il requisito del contraddittorio preventivo non si limita all'ascolto dell'interessato, ma richiede, in realtà, il rispetto di tutti i requisiti garantiti dal diritto di difesa, con due precisazioni di grande importanza pratica.

Da una parte, il contraddittorio preventivo non necessita, a differenza del diritto di difesa, di alcun formalismo rigoroso. Così, la comunicazione scritta prima del contraddittorio non è indispensabile per rispettare questo requisito di buona amministrazione²⁹.

D'altra parte, il contraddittorio preventivo non deve, a differenza del diritto di difesa, essere garantito in ogni momento. Così, ad esempio, l'urgenza può essere un valido motivo per ometterlo³⁰.

2.1.1.3 L'imparzialità

Il requisito d'imparzialità non è, notoriamente, appannaggio esclusivo della buona amministrazione. Esso è anche una delle condizioni indispensabili per l'esercizio della funzione giudiziaria, garantita peraltro da disposizioni convenzionali con effetto diretto nell'ordinamento giuridico belga³¹.

Nel campo dell'azione amministrativa, l'imparzialità trova ampia applicazione in materia disciplinare e in tutte le altre procedure ispirate all'iter giurisdizionale³². L'imparzialità richiede, in questo caso, che colui il quale ha sostenuto l'accusa – termine da intendere nell'accezione più ampia – non potrà di regola prendere parte alle deliberazioni della finale decisione amministrativa³³.

²⁸ Consiglio di Stato, sentenza *Cousin*, n° 35.668 del 17 ottobre 1990.

²⁹ V. Salmon, J., *op. cit.*, p. 445; ugualmente Goffaux, P., *op. cit.*, p. 29.

³⁰ V. Renders, D. e Bombois, Th., «La motion de méfiance constructive communale: un acte justiciable du Conseil d'Etat», *J.T.*, 2006, p. 321 e la bibliografia ivi citata; nonché De Beys, J., Gors, B., Thiebaut, Ch., «La procédure d'octroi des subventions», in Renders, D. (dir.), *Les subventions*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 397, e la bibliografia ivi citata.

³¹ V. l'art. 6, §1°, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali; art. 14, §1°, del Patto internazionale sui diritti civili e politici.

³² V. Coolsaet, A., «Het onpartijdigheidsbeginsel», in Opdebeek, I. e Van Damme, M. (ed.), *op. cit.*, pp. 279-314.

³³ Consiglio di Stato, sentenza *Broeckx*, n° 24.937 del 20 dicembre 1984.

Un altro terreno fertile per l'attuazione del requisito d'imparzialità è quello che vede operare un'autorità amministrativa collegiale di cui, per ipotesi, uno dei membri abbia un interesse diretto nella decisione da prendere.

Rispetto all'obiettivo della buona amministrazione, l'imparzialità è un'esigenza di non poca importanza: la giurisprudenza amministrativa richiede che non ci sia un'apparenza di parzialità in capo a coloro ai quali il principio d'imparzialità è applicabile³⁴.

Chiaramente, non c'è bisogno di dimostrare che tale rappresentante o agente ha peccato - o peccherà - di parzialità verso il destinatario dell'atto amministrativo: è sufficiente dimostrare il fondato timore di una condotta non imparziale³⁵.

Tale requisito rappresenta l'imparzialità oggettiva, nel senso che l'apparenza obiettiva di parzialità è sufficiente a costituire una violazione del principio. Si parla, invece, d'imparzialità soggettiva quando, per ritenere la violazione del principio in questione, si richiede di dimostrare che la parzialità si è effettivamente verificata nel processo che ha condotto all'adozione dell'atto amministrativo.

2.1.1.4. Il dovere di correttezza e tempestività

Nell'esercizio delle sue funzioni, l'amministrazione è tenuta a dare prova di correttezza e di tempestività.

I comportamenti che l'amministrazione adotta non dovrebbero essere in malafede e nemmeno complicare l'accesso al servizio pubblico che l'amministrazione stessa si fa carico d'assicurare. Come rileva Michel Paques, l'amministrazione non può «rendere la conoscenza del diritto più difficoltosa. Non può eccepire la segretezza delle informazioni, porre in essere manovre dilatorie o agire in maniera esageratamente rapida»³⁶.

³⁴Il Consiglio di Stato considera sufficiente anche che un sospetto di parzialità abbia potuto far sorgere nel ricorrente un legittimo dubbio sulla completa imparzialità dell'amministrazione nell'approccio al suo caso (Consiglio di Stato, sentenza *Ebens*, n° 167.303 del 30 gennaio 2007). V. nello stesso senso Cass., 9 gennaio 2002, *J.T.*, 2002, p. 607; Van Laer, N., «Le principe d'impartialité appliqué au choix du mode de réparation en droit de l'urbanisme», *Administration publique trimestrielle*, 2003, p. 23.

³⁵V. Bouvier, Ph., *op. cit.*, p. 48; per un'esemplificazione, Consiglio di Stato, sentenza *Reyniers*, n° 39.156 del 3 aprile 1992.

I doveri di correttezza e di tempestività sono da rapportare ad alcuni doveri gravanti sul responsabile della funzione pubblica, specialmente quelli di «legalità», «comprensione» e di divieto di discriminazione nei confronti degli «utenti»³⁷.

Il mancato rispetto di questo dovere può portare all'applicazione di una sanzione disciplinare nei confronti del funzionario³⁸.

2.1.2. I requisiti di regolarità sostanziale

Nell'esercizio della funzione amministrativa, l'autorità è tenuta non solo al rispetto di forme e formalità, che sono anche garanzie democratiche, ma anche al rispetto di requisiti di contenuto dell'azione.

L'amministrazione è tenuta — bisogna stupirsene? — a prendere le sue decisioni con perfetta cognizione di causa. In questa prospettiva, essa ha l'onere di informarsi prima di decidere³⁹.

Il Consiglio di Stato precisa, a questo riguardo, che «il dovere di cura impone all'autorità di agire con cura quando essa indaga sui fatti, e quello di vigilare a che tutti i dati utili le siano forniti affinché la sua decisione possa esser presa in seguito ad una valutazione conveniente di tutte le informazioni utili alla causa»⁴⁰. In un'altra decisione, il Consiglio di Stato stabilisce che il dovere in questione «obbliga l'autorità a procedere ad una ricerca scrupolosa dei fatti, a raccogliere le informazioni necessarie per prendere la decisione e a valutare tutti gli elementi del fascicolo, al fine di

³⁶ Paques, M., «L'application de la loi fiscale — Principes de bonne administration en droit administratif et en droit fiscal. Présentation et mise en œuvre», *Actualités du droit*, 1993, p. 418; per un esempio nel diritto belga, v. Consiglio di Stato, sentenza *Lavent*, n° 38.802 del 20 febbraio 1992; per un esempio nel diritto europeo, v. Corte Giust., sentenza del 9 dicembre 2003, causa C-129/00, *Commissione c. Repubblica italiana*.

³⁷ V. gli art. 4 e 5 dell'A.R. del 22 dicembre 2000 «che stabiliscono i principi generali dello statuto amministrativo e retributivo dei funzionari dello Stato, applicabile al personale dei servizi governativi, delle comunità, delle regioni e dei collegi della Commissione comunitaria comune e della Commissione comunitaria francese, nonché alle persone giuridiche di diritto pubblico che da esse dipendono», *Mon. b.* del 9 gennaio 2001.

³⁸ Si veda, in proposito, Batsele, D., «Le régime disciplinaire», in Sarot, J. (dir.), *Précis de fonction publique*, Bruxelles, Bruylant, 1994, p. 373-459; ugualmente Lombaert, B., Mathy, I. e Rigodanzo, V., *Éléments du droit de la fonction publique*, Waterloo, Kluwer, 2007, p. 183-230.

³⁹ V. Bouvier, Ph., *op. cit.*, p. 47; Schwarze, J., *Droit administratif européen*, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 1364; per un esempio concreto, v. Consiglio di Stato, sentenza *s.c.r.i.s. Elevage piscicole de la Strange*, n° 190.517 del 16 febbraio 2009.

⁴⁰ Consiglio di Stato, sentenza *Hadad*, n° 58.328 del 23 febbraio 1996.

poter assumere la decisione con piena cognizione di causa e dopo aver ragionevolmente apprezzato tutti i fattori utili per la risoluzione del caso di specie»⁴¹.

Il dovere di operare scrupolosamente, che si applica nell'elaborazione sia degli atti individuali sia di quelli regolamentari, genera delle implicazioni per l'amministrazione.

Per essere adeguatamente informata, prima di decidere, l'amministrazione è tenuta, almeno in alcuni casi, a dare al destinatario dell'atto l'occasione di esporre il suo punto di vista.

Come già sottolineato, è questo il caso in cui l'amministrazione ha intenzione di adottare una misura sfavorevole all'interessato, almeno quando il contraddittorio preventivo con l'interessato è l'unico mezzo per potersi informare completamente delle circostanze di fatto e di diritto rilevanti ai fini della decisione⁴².

Nello stesso senso si è deciso in merito alla decisione di negare il permesso di costruzione: durante il procedimento di adozione di tale atto, infatti, l'amministrazione non aveva concesso al richiedente l'occasione di fornire spiegazioni e ulteriori elementi di prova rispetto ad una situazione che l'amministrazione stessa aveva bisogno di conoscere, per essere pienamente - e dunque regolarmente - informata prima di decidere⁴³.

Per essere adeguatamente informata, l'amministrazione deve, se necessario, integrare le informazioni utilizzando i chiarimenti di un esperto. Così il Consiglio di Stato ha ritenuto che un'amministrazione poteva regolarmente disconoscere l'esistenza di un certificato medico prodotto da un funzionario, in vista dell'adozione di una decisione contraria, a condizione che tale decisione fosse supportata da un altro parere medico⁴⁴.

Lo stesso giudice, d'altronde, ha considerato che se la valutazione delle offerte richiede un delicato apprezzamento di elementi tecnici e finanziari sui quali l'amministrazione non è in grado di esprimersi con sufficiente certezza, un esperto deve essere chiamato per chiarire la questione prima che si prenda una decisione⁴⁵.

⁴¹ Consiglio di Stato, sentenza *s.p.r.l. Castronovo*, n° 192.284 del 21 aprile 2009.

⁴² Cfr. *supra*: n° 2.1.1.2.

⁴³ V. Consiglio di Stato, sentenza *Scheers*, n° 33.645 del 19 dicembre 1989.

⁴⁴ V. Consiglio di Stato, sentenza *Wéry*, n° 38.310 del 11 dicembre 1991.

⁴⁵ V. Consiglio di Stato, sentenza *Integan*, n° 19.671 del 31 maggio 1979.

2.2. I principi di buona amministrazione in senso ampio

La buona amministrazione non si riduce al rispetto del diritto di difesa o del contraddittorio preventivo, e nemmeno al rispetto dell'imparzialità e al dovere di scrupolosità.

A dire il vero, si potrebbe affermare che la buona amministrazione impone il rispetto della legalità, cioè di tutte le regole e i principi necessari per l'esercizio della funzione amministrativa. Il che, però, non avrebbe senso.

Non si può tuttavia nascondere che da più parti si reclama, sotto la copertura dei principi di buona amministrazione, il rispetto delle regole di uguaglianza e di non discriminazione, dei principi di motivazione e, più in generale, di trasparenza, dei principi di prudenza, ragionevolezza o proporzionalità, dei principi di certezza del diritto e del legittimo affidamento o ancora del principio del divieto di abuso di potere.

Tali regole e principi, che rappresentano il principio di buona amministrazione largo nella sua accezione ampia, hanno – lo si è scritto – una consistenza che va al di là – e di gran lunga – del nucleo essenziale della funzione amministrativa.

2.2.1. Uguaglianza e non discriminazione

L'uguaglianza e la non discriminazione sono consacrate dalla Costituzione belga⁴⁶, oltre che da numerose convenzioni internazionali ed europee⁴⁷.

La giurisprudenza belga ha ammesso l'esistenza di un principio che l'amministrazione ha il dovere di rispettare⁴⁸, soprattutto in materia fiscale⁴⁹, per quanto non sia arrivata a giudicarlo un principio di ordine pubblico⁵⁰.

⁴⁶V. gli art. 10 e 11 della Costituzione belga.

⁴⁷V. l'art. 14 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

⁴⁸V. Jaumotte, J., *op. cit.*, p. 625.

⁴⁹Consiglio di Stato, sentenza *V.Z.W. Onthaalcentrum voor gastarbeiders van Brussel*, n° 28.277 del 29 giugno 1987.

⁵⁰Consiglio di Stato, sentenza *Coulon*, n° 46.230 del 23 febbraio 1994.

Secondo il Consiglio di Stato belga, l'uguaglianza e la non discriminazione implicano che tutti coloro che sono nella stessa situazione devono essere trattati allo stesso modo.

Una tale esigenza non esclude una disparità di trattamento tra le diverse categorie di persone, a condizione che tale differenza si basi su una giustificazione oggettiva e ragionevole rispetto al fine legittimamente perseguito e sempre che esista una relazione ragionevole di proporzionalità tra il mezzo usato e lo scopo considerato⁵¹.

Tale requisito non consente, d'altra parte, che siano trattate «in modo identico senza che appaia una giustificazione oggettiva e ragionevole, categorie di persone che si trovano in situazioni che, nei confronti della misura considerata, sono essenzialmente diverse»⁵².

L'uguaglianza e la non discriminazione sono suscettibili di applicazione in tutti i settori: le cariche pubbliche⁵³, gli impieghi pubblici⁵⁴, i culti⁵⁵ o nel quadro delle offerte nel mercato pubblico⁵⁶.

Ad esempio, i criteri con cui svolgere l'istruttoria dei titoli e dei meriti dei candidati ad un impiego o ad una promozione⁵⁷ o quella di offerte nel settore economico⁵⁸ non sono altro che applicazioni derivate dei principi di uguaglianza e non discriminazione.

La giurisprudenza belga ha inoltre stabilito che non c'è uguaglianza nell'illegittimità. Pertanto, in questo contesto, il trattamento irregolare ma

⁵¹V. Corte Costituzionale, sentenza n° 23/89 del 13 ottobre 1989 e la giurisprudenza costante della Corte Costituzionale dopo questa pronuncia; nello stesso senso Cass., 5 ottobre 1990, *Pas.*, I, p. 123; Consiglio di Stato, sentenza *a.s.b.l. Association des femmes au foyer*, n° 34.814 del 25 aprile 1990.

⁵²Corte Costituzionale, sentenza n° 70/99 del 17 giugno 1999.

⁵³V., in proposito, l'art. 172 della Costituzione belga; ugualmente Andersen, R., «Le Conseil d'Etat et le principe d'égalité en matière fiscale», in Andersen, R. e Malherbe, J. (dir.), *Protection des droits fondamentaux du contribuable*, Bruxelles, Bruylant, 1993, pp. 41-62; Willemart, E., *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 165-250.

⁵⁴V. l'art. 10 della Costituzione belga; per un esempio, v. Consiglio di Stato, sentenza *Koot*, n° 72.723 del 25 marzo 1998.

⁵⁵Consiglio di Stato, sentenza *a.s.b.l. Association protestante pour la radio et la télévision*, n° 11.838 del 20 maggio 1966.

⁵⁶Consiglio di Stato, sentenza *s.a. Location-gérance*, n° 32.616 del 17 maggio 1989.

⁵⁷V. Jaumotte, J., *op. cit.*, p. 631.

⁵⁸V., per un esempio nel diritto europeo, Corte Giust., sentenza del 20 marzo 1990, causa C-21/88, *Du Pont de Nemours Italiana SPA*, *Rec.*, I, p. 889.

favorevole di un altro soggetto non è tale da permettere la rivendicazione legittima di un trattamento identico da parte di un altro soggetto⁵⁹.

2.2.2. Motivazione e trasparenza

Negli anni novanta si è assistito all'affermazione del principio di trasparenza amministrativa: fino ad allora, infatti, l'amministrazione somigliava piuttosto ad un dedalo.

La legge del 29 luglio 1991⁶⁰ ha imposto la motivazione formale di ogni decisione amministrativa di portata individuale, non essendo i regolamenti soggetti allo stesso regime, salvo che una norma disponga diversamente.

In sostanza, l'amministrazione è tenuta, quando deve motivare la decisione, a spiegare nell'atto, in modo comprensibile e adeguato, le considerazioni di fatto e di diritto che sono servite da fondamento⁶¹.

Le eccezioni esistono, ma sono poco numerose e suscettibili di interpretazione restrittiva⁶².

Non si confonderà l'esigenza di motivazione formale con l'esigenza di motivazione materiale che si impone ad ogni atto amministrativo, sia di portata individuale sia regolamentare.

Per ovvio che sia, è necessario che l'atto amministrativo si basi su cause e su ragioni legalmente ammissibili⁶³.

⁵⁹Consiglio di Stato, sentenza *Schoutteet*, n° 29.514 del 8 marzo 1988; Consiglio di Stato, sentenza *Erkan*, n° 175.489 del 9 ottobre 2007, *J.T.*, 2007, p. 764 e obs. Renders, D., «Décret 'Bologne': entre le droit à la réussite et l'épreuve modifiée, une place pour l'indulgence».

⁶⁰Legge del 29 luglio 1991 «relativa alla motivazione formale degli atti amministrativi», *Moniteur belge* del 12 settembre 1991. Sulla motivazione formale degli atti amministrativi unilaterali di portata individuale nel diritto belga, v. Vande Lanotte, J. e Cerexhe, E., *De motiveringsplicht van bestuurshandelingen*, Brugge, Die Keure, 1992, 45 p.; Andersen, R. e Lewalle, P., «La motivation formelle des actes administratifs», *A.P.T.*, 1993, pp. 62 e s.; Bouvier, Ph., «La motivation formelle des actes administratifs», *R.R.D.*, 1994, pp. 165-184; Mareen, D., «Het motiveringsbeginsel», in Opdebeek, I. e Van Damme, M. (ed.), *op. cit.*, pp. 131-173; Jadoul, P. e van Drooghenbroeck, S. (dir.), *La motivation formelle des actes administratifs*, Bruxelles, La Chartre, 2005, 379 p.

⁶¹V. l'art. 3 della legge.

⁶²V. l'art. 4 della legge.

⁶³V. Jaumotte, J., *op. cit.*, p. 636, e bibliografia ivi citata.

Lo stesso Consiglio di Stato belga ha talvolta qualificato quest'esigenza quale «principio di buona amministrazione», per quanto essa non sia esplicitamente consacrata nell'insieme dei testi in vigore nel diritto belga⁶⁴.

Oltre alle esigenze di motivazione, l'amministrazione deve permettere a «ciascuno»⁶⁵ di accedere ai documenti di cui è in possesso l'amministrazione. Non c'è bisogno di dimostrare un interesse specifico: qualsiasi documento deve essere presentato al richiedente, il quale può arrivare persino a sollecitare spiegazioni su ciò che esamina, o estrarne una copia⁶⁶.

Solo i documenti a carattere personale – quelli che comportano «una valutazione o un giudizio di valore relativo ad una persona fisica designata per nome o facilmente identificabile (...)»⁶⁷ – impongono la dimostrazione di un interesse qualificato. Anche in questo caso esistono delle eccezioni – più numerose che in materia di motivazione – le quali moderano, tanto qui quanto nel caso precedente, la portata del principio di trasparenza⁶⁸.

A differenza delle motivazioni – formali e materiali – che costituiscono requisiti di regolarità dell'azione amministrativa, la mancata pubblicità dei documenti non intacca, in quanto tale, la regolarità dell'azione, ma può, se necessario, essere motivo di impugnazione⁶⁹.

⁶⁴ Consiglio di Stato, sentenza *De Bleecker*, n° 22.444 dell'8 luglio 1982.

⁶⁵ V. l'art. 32 della Costituzione belga.

⁶⁶ V., sul piano federale, la legge dell'11 luglio 1994 «relativa alla pubblicità dell'amministrazione», *Moniteur belge* del 30 giugno 1994. Sull'esperienza della pubblicità dell'amministrazione, v. Renders, D. (dir.), *L'accès aux documents administratifs*, Bruxelles, Bruylant, 2008, 987 p.; Renders, D., Bombois, Th., Gors, B., Thiebaut, Ch. e Vansnick, L., *Droit administratif*, t. III, *Le contrôle de l'administration*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 79-86.

⁶⁷ « (...) o la descrizione di un comportamento la cui divulgazione potrebbe manifestamente causare un pregiudizio alla persona» (art. 1, b), 3°, della legge dell'11 aprile 1994.

⁶⁸ V., su questo tema, Deom, D. e Bombois, Th., «Les exceptions au droit d'accès», in Renders, D. (dir.), *L'accès aux documents administratifs*, op. cit., p. 171-425; Renders, D., Bombois, Th., Gors, B., Thiebaut, Ch. e Vansnick, L., *Droit administratif*, op. cit., p. 86-114.

⁶⁹ V. Renders, D., Gors, B. e Thiebaut, Ch., «La procédure d'accès aux documents administratifs», in Renders, D. (dir.), *L'accès aux documents administratifs*, op. cit., p. 427-616.

2.2.3. Prudenza, ragionevolezza e proporzionalità

La giurisprudenza belga esige, sotto diversi aspetti, che l'amministrazione non si mostri troppo sospettosa quando non può verificare tutto e quando nessuno può, per ipotesi, fornirle chiarimenti⁷⁰.

Come previsto nel diritto europeo⁷¹, l'amministrazione non può adottare una decisione manifestamente irragionevole o che conduca ad un errore manifesto di valutazione o sia sproporzionata⁷². Tutto ciò presuppone che l'attività amministrativa in questione concretizzi un potere discrezionale⁷³, perché, al contrario, la competenza vincolata, per natura, non lascia all'amministrazione alcun margine di autonomia.

Una delle applicazioni pratiche più diffuse del principio in questione – da cui si evince che non si tratta di principio d'ordine pubblico – è, senza dubbio, quella per cui l'amministrazione deve deliberare entro un termine ragionevole, ovviamente se non è soggetta al rispetto di un termine perentorio⁷⁴.

Un'altra applicazione molto diffusa è quella della proporzionalità della sanzione rispetto all'infrazione amministrativa commessa⁷⁵.

⁷⁰V. Bouvier, Ph., *op. cit.*, p. 50.

⁷¹Van Raepenbusch, S., *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 448.

⁷²V. Batselle, D., Mortier, T. e Scarcez, M., *op. cit.*, p. 55; nello stesso senso Leroy, M., *Contentieux administratif*, Bruxelles, Bruylant, 2008, pp. 437-442.

⁷³Sulla nozione di competenza discrezionale rispetto alla competenza vincolata, v. Bouvier, Ph., *op. cit.*, p. 98; nonché Leroy, M., *op. cit.*, pp. 438-439; Lewalle, P. (con la collaborazione di Donnay, L.), *Contentieux administratif, op. cit.*, not. p. 1030; Goffaux, P., *op. cit.*, p. 63.

⁷⁴V. Lewallw, P. (con la collaborazione di Donnay, L.), *op. cit.*, p. 1040 e s. Il superamento del termine ragionevole deve essere valutato in concreto, cioè tenuto conto degli elementi specifici di ogni causa » (Consiglio di Stato, sentenza *Aquesbi*, n° 179.590 del 14 febbraio 2008). Sulla possibilità per un terzo di far valere la violazione del principio del termine ragionevole, v. W. VOGEL, nota a Consiglio di Stato, sentenza *Borsus et Dumont de Chassart*, n° 201.463 del 2 marzo 2010, *C.D.P.K.*, 2010, p. 525-547.

⁷⁵V., in proposito, Renders, D., Joassart, M., Piret, F. e Pijcke, G., «Le régime juridique de la sanction administrative», in Andersen, R., Deom, D. e Renders, D. (dir.), *op. cit.*, p. 220-224, e bibliografia ivi citata.

2.2.4. Certezza giuridica, non retroattività, legittimo affidamento e *patere legem quam ipse fecisti*

Nell'esercizio della funzione che le è assegnata, l'amministrazione non può comportarsi in modo da mettere il cittadino nell'incertezza, né da tradire il suo affidamento e le sue attese legittime.

A differenza dell'atto legislativo, l'atto amministrativo non può retroagire, ovvero sia produrre effetti «ad una data anteriore a quella della sua entrata in vigore»⁷⁶, «che deve essere intesa come il momento in cui la norma acquisisce un effetto obbligatorio»⁷⁷. Così vuole un principio generale di diritto, e non tanto l'articolo 2 del codice civile⁷⁸.

In alcune circostanze, la retroattività tuttavia è ammessa. Ciò avviene quando il legislatore autorizza, in modo specifico, l'amministrazione ad adottare un atto amministrativo retroattivo; quando il legislatore conferisce ad un atto amministrativo portata retroattiva; quando l'amministrazione dispone di una competenza vincolata relativa ad un tempo (per ipotesi) passato; quando, per ragioni contingenti, il giudice lo ammetta; o anche nell'ambito della cosiddetta teoria del ritiro dell'atto⁷⁹.

Che l'amministrazione faccia o meno retroagire la sua azione, essa deve rispettare la certezza giuridica, valore di rango costituzionale⁸⁰.

Secondo la giurisprudenza classica della Corte Costituzionale e del Consiglio di Stato belga, il principio di «certezza giuridica» impone, «in linea di principio» che «il contenuto del diritto» sia «prevedibile ed accessibile in modo che il soggetto giuridico possa prevedere, ad un grado ragionevole, le conseguenze di un atto determinato nel momento in cui quest'atto si

⁷⁶V. Lewalle, P., *Contribution à l'étude de l'application des actes administratifs unilatéraux dans le temps*, Liège, Faculté de droit de Liège, La Haye, Martinus Nijhoff, 1975, p. 160; Horevoets, Ch., «Les principes qui régissent la promulgation et la publication des lois, arrêtés et règlements, et leurs effets», *C.D.P.K.*, 1998, p. 421.

⁷⁷V., sul punto, Horevoets, Ch., «Les principes qui régissent la promulgation et la publication des lois, arrêtés et règlements, et leurs effets», *op. cit.*, p. 421.

⁷⁸V. Renders, D., *La consolidation législative de l'acte administratif unilatéral*, Bruxelles, Bruylant, Paris, L.G.D.J., 2003, p. 60, e la bibliografia ivi citata.

⁷⁹Sulle eccezioni al principio di non retroattività degli atti amministrativi, v. Renders, D., *La consolidation législative de l'acte administratif unilatéral*, *op. cit.*, p. 60-64, e la bibliografia ivi citata.

⁸⁰V., in proposito, Renders, D., *La consolidation législative de l'acte administratif unilatéral*, *op. cit.*, p. 105, e bibliografia citata.

realizza»⁸¹. Secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, ne risulta «in particolare che il cittadino deve potere avere fiducia verso i servizi pubblici e gli deve essere garantito che essi rispettano le regole e perseguono una politica costante, non suscettibile di un'interpretazione diversa da parte del cittadino»⁸².

Molto vicino alla certezza giuridica, il legittimo affidamento beneficia, anch'esso, di un riconoscimento giurisprudenziale, anche al livello del diritto europeo⁸³.

Il Consiglio di Stato belga accetta di esaminare, come tale, il principio, in base al quale «l'amministrato deve poter contare su una linea di condotta chiara e ben definita dell'amministrazione o, in linea di principio, sulle promesse a lui fatte dall'amministrazione nel caso concreto»⁸⁴.

Jacques Jaumotte rileva che la giurisprudenza amministrativa esige la realizzazione di tre condizioni perché il principio trovi applicazione: l'amministrazione deve avere commesso un errore; da questo errore deve essere nata un'aspettativa legittima; nessun motivo grave permetterebbe all'amministrazione di ritornare su questo riconoscimento⁸⁵.

Il principio generale di diritto *patere legem quam ipse fecisti* può apparire, in questo contesto, come l'estensione della tutela del legittimo affidamento, così come, del resto, dell'uguaglianza e della non discriminazione.

Il brocardo implica che l'amministrazione non può derogare, con una decisione particolare, al regolamento generale che essa stessa ha anteriormente emanato, salvo abbia previsto - così anteriormente - il potere di derogarvi⁸⁶.

In numerosi settori, tale requisito ha dato luogo a questioni pratiche⁸⁷.

⁸¹V. Corte Costituzionale, sentenza 25/90 del 5 luglio 1990; n° 36/90 del 22 novembre 1990; n° 49/98 del 20 maggio 1998, B.4; n° 17/2000 del 9 febbraio 2000, B.4; n° 36/2000 del 29 marzo 2000, B.5; nonché il parere della sezione per la legislazione del Consiglio di Stato del 23 gennaio 1997, reso su un progetto di legge «recante conferma dei decreti reali adottati in applicazione della legge del 26 luglio 1996 che mirava a realizzare le condizioni di bilancio epr la partecipazione del Belgio all'Unione economica e monetaria europea, e della legge del 26 luglio 1996 recante la modernizzazione del sistema di previdenza sociale e la conferma dei regimi pensionistici », *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 1996-1997, n° 925/1, p. 28.

⁸²Cass., 14 giugno 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 352 ; così anche Cass., 13 febbraio 1997, *R.W.*, 1997-1998, p. 400.

⁸³V. Van Raepenbusch, S., *op. cit.*, p. 448-449, e bibliografia ivi citata.

⁸⁴Jaumotte, J., *op. cit.*, p. 687.

⁸⁵Jaumotte, J., *op. cit.*, p. 687.

⁸⁶V. Goffaux, P., *op. cit.*, p. 192-193.

⁸⁷V. Jaumotte, J., *op. cit.*, p. 643-644.

2.2.5. Il divieto dell'abuso di potere

Alcuni autori hanno ritenuto che la buona amministrazione comprendesse il divieto dell'abuso di potere.

È fuor di dubbio che l'azione dell'amministrazione deve essere condotta allo scopo di garantire la soddisfazione dell'interesse generale e che qualsiasi divergenza da questa traiettoria deve essere qualificata come abuso di potere⁸⁸.

Così, ad esempio, l'amministrazione non potrebbe «con mezzi illeciti, scaltamente ed in mala fede, impedire o rendere più difficile il conseguimento, per un contribuente, di ciò che lo stesso richiede»⁸⁹.

La giurisprudenza amministrativa rivela poche pronunce in materia, non tanto inesistenti, ma piuttosto inconsistenti⁹⁰. Si tratta in genere dell'ultimo aspetto dell'esame di regolarità effettuato dal Consiglio di Stato belga⁹¹, stante l'esigenza di rinviare la causa all'assemblea generale⁹².

Inserire il divieto di mancanza di scopo tra i principi di buona amministrazione completa il convincimento che, intesa in un senso così ampio, la buona amministrazione finisce per rinviare a tutte le norme e a tutti i principi che l'amministrazione è obbligata a rispettare nell'esercizio della sua azione, cosa che non ha affatto senso.

Si comprende perciò che un'interpretazione in senso più stretto è chiaramente più rigorosa, ma anche più didattica.

3. L'applicabilità del principio di buona amministrazione nel diritto fiscale belga

In materia fiscale, i principi di buona amministrazione assumono una dimensione particolare. La loro applicazione da parte dell'amministrazione deve avvenire in modo compatibile con altri principi fondamentali del diritto tributario, in particolare il carattere d'ordine pubblico della legge fiscale,

⁸⁸V., sul punto, Bouvier, Ph., *op. cit.*, p. 109.

⁸⁹Jaumotte, J., *op. cit.*, p. 689.

⁹⁰V., in proposito, Bouvier, Ph., *op. cit.*, p. 109.

⁹¹V., in questo senso, Batsele, D., Mortier, T. e Scarcez, M., *op. cit.*, p. 851.

⁹²V. l'art. 91 delle leggi «coordinate sul Consiglio di Stato».

l'interpretazione rigorosa della norma fiscale, il principio di legittimità del risparmio d'imposta. In questa parte, si esporranno brevemente questi principi, prima di mettere in evidenza alcune applicazioni particolari dei principi di buona amministrazione in materia fiscale.

3.1. La norma fiscale come norma di ordine pubblico e il suo impatto sulla prassi amministrativa

L'articolo 170 della Costituzione non enumera soltanto le autorità pubbliche competenti per istituire imposte. Prevede il principio di legalità in materia fiscale, dal quale deriva il carattere d'ordine pubblico delle norme tributarie. L'articolo 170 Cost. deve essere messo in parallelo con l'articolo 6 del codice civile, il quale dispone che «non si può derogare, con pattuizioni particolari, alle leggi che interessano l'ordine pubblico e il buon costume».

Secondo la Corte di Cassazione, «è d'ordine pubblico la legge che tocca gli interessi essenziali dello Stato o della collettività, o che fissa, nel diritto privato, le basi giuridiche sulle quali poggia l'ordine economico o morale della società»⁹³. Il diritto tributario, quando riguarda gli interessi essenziali dello Stato, è dunque considerato come norma di ordine pubblico.

Ciò comporta importanti conseguenze per quanto riguarda sia la sua applicazione sia la sua interpretazione. In particolare, l'obbligazione tributaria, essendo d'ordine pubblico, è inalienabile: le parti, ovvero sia l'amministrazione e i contribuenti, non possono di conseguenza modificarne i vari elementi.

Ciò, per il contribuente, implica l'obbligazione di pagare personalmente l'imposta dovuta, nelle forme e nei termini prescritti. Invece, egli è autorizzato a scegliere tra le diverse opzioni offerte dalla legge, quella che genera il carico fiscale meno elevato (scelta della soluzione meno tassata ed evitabilità lecita dell'imposta, v. *infra*).

D'altra parte, se il contribuente non può trasferire l'obbligazione tributaria ad un terzo, una convenzione, che gli permettesse di cedere il pagamento dell'imposta a carico di un terzo, rispetterebbe l'articolo 6 del codice civile. Questa convenzione non sarebbe tuttavia opponibile all'amministrazione,

⁹³Cass., 15 marzo 1968, *Pas.*, 1968, I, p.884.

per la quale l'unico debitore resta il contribuente principale, ma sarebbe perfettamente valida tra parti della convenzione.

Per l'amministrazione, l'articolo 170 Cost. implica che solo la legge fiscale può determinare l'imposta e il soggetto passivo. Tuttavia, sarebbe illusorio pensare che la legge fiscale possa essere applicata senza misure esecutive. Esistono così molte tipologie di disposizioni d'applicazione delle leggi fiscali che emanano dal potere esecutivo e che hanno conseguenze sui contribuenti e sul debito d'imposta.

Queste disposizioni amministrative sono principalmente le circolari, i commentari amministrativi o anche le risposte alle questioni parlamentari. Secondo la giurisprudenza consolidata delle Corti e dei tribunali, stabilita dalla Corte di Cassazione già dal 1949⁹⁴, le «disposizioni amministrative» menzionate non hanno forza vincolante e non vincolano, in linea di principio, né le Corti né i tribunali, né il contribuente, né del resto l'amministrazione stessa. Tuttavia, può succedere che queste «non fonti» del diritto tributario producano alcuni effetti giuridici tramite l'applicazione dei principi di buona amministrazione (v. *infra*). Inoltre, nella prassi, queste disposizioni influenzano l'interpretazione e dunque l'applicazione delle norme fiscali, tanto nei confronti dei contribuenti che della giurisprudenza. L'ammontare dell'imposta non si negozia⁹⁵. Salvo deroghe espresse, l'amministrazione non può così rinunciare, nemmeno parzialmente, ad un'imposta legalmente dovuta. Inoltre, non può accettare che il contribuente rinunci a una riduzione o a un'esenzione d'imposta legalmente prevista, a meno che la legge lo autorizzi espressamente. L'amministrazione non può dunque transare sull'applicazione della legge fiscale: le transazioni aventi ad oggetto il presupposto dell'imposta o il tasso d'imposizione sono vietate e le convenzioni in tal senso nulle di diritto⁹⁶.

Tuttavia, nella prassi, l'amministrazione fiscale conclude numerosi accordi con i contribuenti. Questi accordi sono resi possibili a causa del fatto che il divieto di transazione non deve essere considerato come divieto assoluto di concludere accordi in materia fiscale⁹⁷.

Esistono infatti casi in cui un accordo può legalmente intervenire:

⁹⁴Cass. 22 novembre 1949, *Rev. Jur.*, 1950, 94.

⁹⁵Un accordo tra il contribuente e il fisco non vincola il giudice (Anvers, 23 dicembre 1991, *F.J.F.*, 1992, n°92/63).

⁹⁶V. Cass., 30 maggio 2008 e *infra*, sui principi di buona amministrazione.

- l'amministrazione può transare sull'esistenza e sull'importanza dei fatti sottesi al calcolo della base imponibile, sempre che questi fatti siano sufficientemente accertati⁹⁸;
- l'amministrazione può transare sulle sanzioni, sugli interessi e sulle altre spese;
- l'amministrazione può concludere accordi con i contribuenti se la legge fiscale lo autorizza specificamente, come ad esempio in materia di spese professionali (art. 49 e 50 del Codice delle Imposte sui Redditi, "CIR"), in materia di sospensione del recupero delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto, o anche nel quadro del nuovo servizio di conciliazione fiscale recentemente introdotto;
- l'amministrazione può stabilire in alcuni casi basi forfettarie di tassazione per alcune attività economiche (art. 342 CIR e art. 56, §1 Codice IVA);
- il contribuente può ottenere una decisione anticipata in materia fiscale (*ruling*, che formalizza in alcuni casi un vero accordo, come ad esempio in materia di rettifica del reddito tra società associate (prezzi di trasferimento - art. 185, § 2, comma 2 CIR). Il *ruling* tuttavia non può generare «esenzione o riduzione d'imposta»⁹⁹.

Inoltre, i principi di buona amministrazione operano in alcune ipotesi in cui il contribuente viene indotto in errore dal comportamento dell'amministrazione (v. *infra*).

Per quanto riguarda l'onere della prova in materia fiscale, questo ricade in capo all'amministrazione¹⁰⁰. Tuttavia, quando si tratta per il contribuente di beneficiare di una deduzione o di un'esenzione particolare, la legge talvolta trasferisce questa prova a carico del contribuente¹⁰¹, come accade in materia di deduzione delle spese professionali dall'imposta sul reddito (art. 49 CIR).

⁹⁷Sugli accordi in materia fiscale, v. E. Van de Velde, *Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Bruxelles, Larcier, 2009.

⁹⁸V. Cass. 11 maggio 1998, *Courrier fiscal*, 1998, p. 360, nonché la giurisprudenza citata *infra*, a proposito dei principi di buona amministrazione in materia tributaria.

⁹⁹Legge del 24 dicembre 2002, *M.B.*, 31 dicembre 2002, art. 20, che riprende il testo dell'art. 172 Cost. Quanto al *ruling*, v. Traversa, E., «Le statut ambigu du ruling fiscal», in Traversa, E. e altri (dir.), *Les dialogues de la fiscalité- Anno 2010*, Larcier, 2010, p. 181-190.

¹⁰⁰La prova del diritto di imposizione, la prova del presupposto e la prova della sua esistenza. V. in questo senso Cass., 2 dicembre 2010, *F.J.F.*, 2011, vol. 4, p. 403.

¹⁰¹V. in materia di deduzioni per investimenti: Cass., 12 dicembre 2008, *T.F.R.*, 2009, vol. 364, p. 591.

Inoltre, alcune misure anti-abuso o antifrode consistono in un'inversione dell'onere della prova a scapito del contribuente; spetta allora a quest'ultimo provare che si trova nel campo d'applicazione delle disposizioni di cui invoca l'attuazione. Ad esempio, l'articolo 344, § 2 CIR permette all'amministrazione di non riconoscere effetti fiscali ad alcune operazioni (vendite, cessioni o apporti) realizzate dal contribuente a favore di una persona stabilita in un Paese a fiscalità privilegiata, a meno che il contribuente provi che queste operazioni rispondono «a esigenze legittime di carattere finanziario o economico». Alcune di queste norme possono essere incompatibili con i principi del diritto europeo o con le convenzioni contro la doppia imposizione. Anche nell'assolvimento dell'onere della prova, l'amministrazione deve rispettare i principi di buona amministrazione.

3.2. La necessaria interpretazione restrittiva del diritto tributario

Un'altra regola che deriva dall'articolo 170 Cost. riguarda l'interpretazione: la legge fiscale deve essere interpretata in senso stretto¹⁰². Non è mai ammessa in materia fiscale un'interpretazione amministrativa per analogia¹⁰³, cioè basata su un raffronto, o teleologica, cioè fondata sull'obiettivo della norma piuttosto che sul suo contenuto testuale.

Se il testo di legge è chiaro, si ricorre all'interpretazione testuale («ciò che è chiaro non deve essere interpretato»), basandosi sul senso corrente delle parole utilizzate.

Se risultano necessarie ulteriori precisazioni, occorre ricercare l'intenzione del legislatore. Questa si trova generalmente nell'illustrazione della legge o nei lavori preparatori. Se il testo della legge resta oscuro o ambiguo, si applica il principio «*in dubio contra fiscum*»¹⁰⁴: ossia, in caso di dubbio il vantaggio deve essere a favore del contribuente.

¹⁰²Cass., 10 novembre 1997, *F.J.F.*, 97/282

¹⁰³Cass., 13 aprile 1978, *Pas.*, 1978, I, p. 910-912.

¹⁰⁴Si tratta di un principio generale di diritto: Cass. 28 maggio 1942, *Pas.*, 1942, I, p. 134. V.

3.3. Il principio di legittimità del risparmio d'imposta e l'assenza della teoria dell'abuso del diritto nel diritto tributario belga

Il carattere d'ordine pubblico della legge tributaria e il principio dell'interpretazione in senso stretto (conseguenze dell'esigenza costituzionale di legalità dell'imposta) implicano che l'amministrazione può stabilire un'imposta soltanto sulla base di tutte le "realtà" considerate dalla legge. *A contrario*, il contribuente usufruisce, per parte sua, della libertà di scegliere la soluzione meno tassata (per realizzare le sue volontà o perseguire i suoi fini) finché questa soluzione non comporti un'alterazione della "realtà" agli occhi dell'amministrazione¹⁰⁵.

3.3.1. Distinzione tra elusione lecita dell'imposta, frode fiscale e simulazione

L'elusione lecita dell'imposta presuppone, come la frode fiscale, l'intenzione di evitare o diminuire il carico fiscale, ma si concretizza, al contrario della frode, in comportamenti "effettivi" che non comportano alcuna alterazione della realtà agli occhi dell'amministrazione¹⁰⁶. Tale metodo è sempre lecito (non suscettibile di sanzione penale a titolo di frode fiscale) e *a priori* efficace (non suscettibile di rettificazione fiscale), con riserva dell'applicazione di misure espresse «anti abuso».

La frode fiscale, diversamente, può definirsi come un'infrazione alla norma fiscale (elemento materiale, che comporta generalmente un'alterazione della verità) commessa allo scopo di evadere l'imposta (elemento intenzionale).

L'intenzione di evitare o diminuire il carico fiscale non è dunque illecita in quanto tale; diventa fraudolenta soltanto quando si concretizza in alcune pratiche ingannevoli nei confronti dell'amministrazione fiscale.

¹⁰⁵Su questi temi, v. Garabedian, D., «Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – Un état des lieux» in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*, Larcier, 2009; Autenne, J. e Dupont, M., «L'évitement de l'impôt et sa licéité», in *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruxelles, Bruylant, 2006, pp. 41-97.

¹⁰⁶V. gli esempi pratici di tale distinzione, recensiti e analizzati da Bourgeois, M. e Nollet, A., «Les impôts sur les revenus», *Chroniques notariales*, vol. 52, 2010, pp. 209 à 228.

Quando "l'alterazione della verità" nei confronti dell'amministrazione interviene nelle relazioni giuridiche che i contribuenti tessono tra loro, si tratta allora di ipotesi di simulazione. Secondo i principi del diritto civile, c'è simulazione quando le parti stipulano un "atto apparente" di cui decidono di modificare o distruggere gli effetti con un'altra convenzione, rimasta segreta (chiamata "contro-dichiarazione")¹⁰⁷. La simulazione presuppone dunque due convenzioni, contemporanee, di cui una è destinata soltanto a creare un'apparenza ingannevole riguardo ai terzi. In materia generale di obbligazioni, tale metodo è legale finché non è applicato con l'intenzione di frodare i diritti del terzo o di evadere l'applicazione di leggi imperative o d'ordine pubblico (come le leggi tributarie)¹⁰⁸.

3.3.2. La posizione della giurisprudenza sull'estensione della nozione di «simulazione» (costitutiva di «frode fiscale»)

La giurisprudenza si è confrontata in numerose occasioni con i tentativi da parte dell'amministrazione di considerare fraudolente o abusive costruzioni giuridiche aventi per oggetto la riduzione del carico fiscale in capo ai contribuenti che le pongono in essere. La differenza tra le nozioni di "legittimo risparmio d'imposta" e di "simulazione vietata dalla legge" o "costitutiva di frode fiscale" si è così gradualmente raffinata¹⁰⁹. A volte, tuttavia, la linea di confine resta ancora difficile da stabilire nella pratica.

All'inizio degli anni sessanta, l'amministrazione fiscale ha tentato di applicare una teoria, ammessa nel diritto internazionale privato - la teoria della frode alla legge - per impedire che le fossero opposti degli atti giuridici effettivi (dunque, non simulati nel senso civilistico), ma anormali. La Corte di Cassazione ha respinto l'applicazione, nel diritto tributario, della teoria della frode alla legge in una sentenza fondamentale del 6 giugno 1961 (caso

¹⁰⁷ De Page, H., *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. II, Bruxelles, Bruylant, 1964, n° 618.

¹⁰⁸ Van Ommeslaghe, P., «La simulation en droit des obligations», in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, Jeune barreau Bruxelles, 2000, pp. 147-219, spec. pp. 165-170 e pp. 183-191.

¹⁰⁹ V., per uno studio approfondito di questa nozione, Nollet, A., «Contours et alentours de la notion de 'simulation' en droit fiscal, 50 après 'Brepols'», in *En quête de fiscalité et autres propos...Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours*, Bourgeois, M. e Richelle, I. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 125-161.

Brepols): "non c'è né simulazione vietata verso l'amministrazione, né, perciò, frode fiscale, quando, in attesa di beneficiare di un regime fiscale più favorevole, le parti, utilizzando la propria libertà contrattuale, senza tuttavia violare alcun obbligo giuridico, formano degli atti di cui accettano tutte le conseguenze, anche se la forma che essi scelgono non è la più normale"¹¹⁰. Successivamente, la Corte di Cassazione ha confermato questa giurisprudenza¹¹¹ in molte altre sentenze, anche se con una variante, trasformando cioè l'espressione «... anche se la forma che essi scelgono non è la più normale» in «... anche se questi atti sono compiuti al solo fine di ridurre il carico fiscale»¹¹².

La Corte di Cassazione ha anche respinto la teoria della realtà economica, talora invocata dall'amministrazione, secondo la quale "anche se il contribuente può scegliere la soluzione fiscale più favorevole, non basta accertare la realtà giuridica dell'atto elaborato, ma occorre inoltre esaminare se la costruzione giuridica realizzata corrisponde anche alla realtà economica e commerciale. Tale costruzione non può tuttavia consistere in una serie di atti il cui solo scopo è beneficiare di vantaggi fiscali, e con ciò, evadere l'imposta"¹¹³.

Più recentemente la Corte di Cassazione tuttavia ha considerato che erano inopponibili all'amministrazione le convenzioni illecite non simulate concluse allo scopo di ridurre il carico fiscale, anche se la norma di diritto violata non era una norma fiscale¹¹⁴.

D'altra parte, si constata un'altra tendenza recente della Corte di Cassazione, probabilmente ispirata dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea¹¹⁵, sia in materia di IVA che in materia di imposte dirette, a rifiutare di riconoscere gli effetti di alcune operazioni

¹¹⁰Cass., 6 giugno 1961, *Pas.*, 1961, I, 1082.

¹¹¹Cass., 27 febbraio 1987, *Etat Belge / S.A. Maas International, R.G.F.* 1987, 183, nota di J. Dessain.

¹¹²Così, in una sentenza della Corte di Cassazione del 22 marzo 1990 (causa *Au vieux Saint-Martin*). V., più recentemente, Cass., 14 settembre 2007.

¹¹³Cass., 29 gennaio 1988, *Pas.*, 1988, I, p. 633; Cass., 22 marzo 1990, *J.D.F.*, 1990, p. 110.

¹¹⁴Cass., 5 marzo 1999, *J.T.*, 2000, p. 200. Su questa sentenza, si rimanda a Kirkpatrick, J., «L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées», *Journal des tribunaux*, 2000, pp. 193-199; Cass., 16 ottobre 2009, *F.J.F.*, n° 2010/34. V. anche Civ. Liège, 2 maggio 2006, *F.J.F.*, n° 2008/40.

¹¹⁵Corte Giust., sentenza del 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*; Corte Giust., sentenza del 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*.

compiute dal contribuente, in particolare in materia di spese professionali¹¹⁶. Alcuni autori criticano questa giurisprudenza, ritenendola contraria al testo della legge¹¹⁷.

Tuttavia, allo stato attuale della giurisprudenza, l'amministrazione fiscale non può (o non può ancora?) basarsi su un principio generale antiabuso o antifrode per impedire ai contribuenti di ricorrere a meccanismi giuridici volti a diminuire il loro carico fiscale. Per evitare gli abusi, sono state dunque inserite nella legislazione misure che riguardano alcune situazioni particolari e d'altra parte, misure antiabuso generali, come l'articolo 344, §1 CIR, la cui applicazione risulta tuttavia limitata, che permettono all'amministrazione fiscale di riqualificare alcuni atti posti in essere dai contribuenti¹¹⁸.

3.4. I principi di buona amministrazione in materia fiscale

La tutela dei diritti del contribuente nel corso delle varie fasi della procedura di applicazione e riscossione dell'imposta è in particolare garantita dai principi generali di buona amministrazione.

3.4.1. Il principio di legittimo affidamento e di certezza giuridica

Il principio di legittimo affidamento è legato al principio di certezza giuridica. Si basa sull'idea che il contribuente ha potuto riporre fiducia in un atteggiamento dell'amministrazione che, dal suo punto di vista, poteva considerarsi espressione di una linea di condotta consolidata dell'autorità¹¹⁹.

¹¹⁶Cass., 18 gennaio 2001; Cass., 3 maggio 2001; Cass., 12 dicembre 2003.

¹¹⁷Th. AFSCHRIFT, «L'appréciation de la réalité juridique des actes par le juge du fond», nota di giurisprudenza sulla sentenza della Corte d'Appello di Bruxelles del 10 novembre 2005, *J.D.F.*, 2007, pp. 82-105, spec. p. 102 e s. Si veda altresì Coppens, P.-F., Deckers, V. e Franck, C., *Les frais professionnels*, Bruxelles, Larcier, 2007, p. 42 e ss..

¹¹⁸Bourgeois, M. e Traversa, E., «Últimas medidas en la lucha contra el fraude fiscal en Belgica» in M. A. Collado (dir.), *Lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, Barcelona, Atelier Libros Juridicos, 2008, p. 435-459. Voir plus récemment Garabedian, D., «Cassation, 10 juin 2010, et CIR, 344, § 1^{er}: révolution ou confirmation?», *R.G.F.*, 2011/3, pp. 4-13.

¹¹⁹Anversa, 3 aprile 1995, *F.J.F.*, 1995, n° 95/146 e Anversa, 29 giugno 1999, *F.J.F.*, 1999, n° 99/271.

Il contribuente merita, dunque, una tutela contro i cambiamenti d'atteggiamento dell'amministrazione.

Un problema può tuttavia porsi quando l'atteggiamento dell'amministrazione non era conforme alla legge; in questo caso, il contribuente può comunque invocare questa tutela? In una sentenza del 27 marzo 1992, la Corte di Cassazione si è pronunciata per la prima volta a favore dell'applicazione del principio di legittimo affidamento agli atti dell'amministrazione fiscale. Secondo la Corte di Cassazione, "atteso che i principi generali di buona amministrazione comportano il diritto alla certezza giuridica; che questi principi si impongono anche all'amministrazione delle finanze; che il diritto alla certezza giuridica implica in particolare che il cittadino deve poter dare fiducia a ciò che concepisce come una norma fissa di condotta e d'amministrazione; ne consegue che in principio i servizi pubblici sono obbligati ad onorare le aspettative giustificate che hanno fatto insorgere in capo del cittadino"¹²⁰.

Tuttavia, la portata di questo principio di legittimo affidamento è stata successivamente limitata. Così, in una sentenza pronunciata il 14 giugno 2002, la Corte ha precisato che "l'amministrazione può verificare per ogni esercizio se la spesa o il carico che il contribuente intende dedurre dal proprio reddito professionale riveste o meno il carattere professionale; [e] i principi generali invocati dai richiedenti e l'articolo 50, § 2, del codice delle imposte sui redditi del 1992 sono estranei alla questione, che è di diritto e non di fatto". La Corte di Cassazione ha ulteriormente precisato la sua posizione. Secondo la Corte, "il diritto alla certezza giuridica, compreso nei principi di buona amministrazione che s'impongono all'amministrazione fiscale, non implica che il contribuente, il quale ha concluso con l'amministrazione un accordo che fa sorgere un regime contrario a determinate disposizioni legali, può esigere dall'amministrazione l'applicazione di tale accordo, dal momento che quest'ultimo non ha potuto far sorgere in capo a lui aspettative giustificate"¹²¹. Infatti, "(...) l'amministrazione fiscale deve applicare la legge e non è libera di rinunciare ad accertare l'imposta legalmente dovuta. Il diritto alla certezza giuridica non implica che il contribuente possa fare valere l'atteggiamento precedente

¹²⁰ Cass., 27 marzo 1992, *Pas.*, I, p. 680.

¹²¹ Cass., 20 novembre 2006, n° F050059F, www.cass.be.

dell'amministrazione, anche costante durante molti esercizi, che ha potuto far sorgere la convinzione giustificata che l'amministrazione rinunciava all'applicazione in senso stretto della legge"¹²². Sembra dunque che la Corte di Cassazione consideri che il principio di legittimo affidamento si applica per questioni di fatto, ma non per questioni di diritto¹²³. In quest'ultimo caso, il principio di legalità dovrebbe di conseguenza prevalere.

Questa posizione - poco favorevole al contribuente - non è condivisa da tutta la giurisprudenza di merito. Così, una sentenza del Tribunale di primo grado di Bruxelles si oppone all'orientamento della Corte di Cassazione considerando che l'amministrazione non può protestare il carattere illegittimo di una circolare applicata in numerosi esercizi per rifiutarne poi l'applicazione senza avere in anticipo informato il contribuente. Secondo il tribunale, "il funzionario accertatore ha violato il principio della certezza giuridica grazie al quale il contribuente deve poter riporre fiducia nell'amministrazione, la quale è obbligata ad onorare le aspettative legittime che il suo comportamento ha fatto sorgere in capo al contribuente e che costui percepisce come una linea di condotta consolidata"¹²⁴.

Per risolvere la discussione, alcuni autori suggeriscono di trovare ai principi di buona amministrazione e di certezza giuridica un fondamento nel diritto sovranazionale, che prevarrebbe dunque sul diritto nazionale, anche di rango costituzionale (in particolare, sul principio di legalità dell'imposta)¹²⁵.

Inoltre, anche in caso d'accordo legittimo, la Corte di Cassazione non ha ammesso che il principio di certezza giuridica possa valere per il futuro:

¹²²Cass. 30 maggio 2008, *F.J.F.*, n° 2009/91. Si vedano anche Cass., 16 maggio 2003, *F.J.F.*, 2003/233; Cass., 3 giugno 2002; Cass., 26 ottobre 2001, n° F.00.0034.F, n° 577, concl. di Henkes, M.; Cass., 3 novembre 2000, n° F.98.0072.N, n° 596, concl. di M. THijs; Cass., 6 novembre 2000, n° F.99.0108.F, n° 598, concl. M.P., nonché B. Peeters, «Het rechtszekerheidsbeginsel in het fiscaal recht: verduidelijkingen van het begrip gerechtvaardigde verwachting», nota alla sentenza Cass. 3 e 6 nov. 2000, *T.F.R.*, 2001, p. 169 e s.

¹²³V. Stevenart Meeus, F., «Le rôle du juge en cas d'accord avec l'administration fiscale», *Les dialogues de la fiscalité*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 171.

¹²⁴Civ. Bruxelles, 23 maggio 2007, www.fiscalnet.be.

¹²⁵M. BOURGEOIS e A. NOLLET, «Les impôts sur les revenus», *Chroniques notariales*, o.c., p. 236: «Così la Corte Europea dei diritti dell'uomo considera che il principio di certezza giuridica derivi dall'art. 1 del Primo Protocollo Addizionale alla CEDU (si vedano le pronunce segnalate da Velu e Ergec, *La Convention européenne des droits de l'homme*, Bruxelles, Bruylant, pp. 147 e s.). Inoltre, lo stesso principio, già riconosciuto come un 'principio generale del diritto comunitario, di rango superiore' dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (Corte Giust. sentenza dell'11 luglio 1991, causa C-368/89, *Crispoltoni*), deriverebbe anche dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, ormai integrata al TFUE grazie al Trattato di Lisbona ».

l'amministrazione resta sempre libera di modificare la sua linea di condotta per gli esercizi futuri¹²⁶. In virtù dei principi di buona amministrazione, questo cambiamento d'atteggiamento deve tuttavia essere motivato¹²⁷.

3.4.2. Gli altri principi di buona amministrazione

Il principio di certezza giuridica non è il solo principio di buona amministrazione applicato in materia fiscale. Di seguito, sono enunciate alcune applicazioni fiscali dei principi enunciati nella prima parte, ciascuno dei quali è relativo ad un rischio particolare d'abuso da parte dell'amministrazione fiscale contro il contribuente.

Innanzitutto, l'amministrazione dispone di un ampio margine di valutazione, sia in virtù di disposizioni legali generiche come l'articolo 341 CIR, sia ai sensi di un'autorizzazione espressa del legislatore come quella contenuta nell'articolo 50 CIR. È dunque essenziale che il funzionario dell'amministrazione rispetti un dovere immediato ed incondizionato d'indipendenza e d'imparzialità e consenta il diritto di difesa. Così, ad esempio, un avvocato, importunato nella sua vita professionale da controlli particolarmente accaniti, ha adito con successo il giudice del ricorso per direttissima richiedendo la sostituzione, a seguito dell'esame del suo fascicolo, dei funzionari troppo zelanti. Il tribunale ha ritenuto che ci fosse nella specie una violazione dei diritti del contribuente, che impattava anche sulla serenità e sull'imparzialità con le quali deve essere effettuato un controllo¹²⁸. Durante la procedura di ricorso amministrativo, il contribuente beneficerà dei diritti della difesa.

Inoltre, il principio di correttezza riguarda l'obbligo per l'amministrazione di non rendere difficile, o impossibile, per il contribuente l'esercizio dei suoi diritti. L'amministrazione dovrà dare prova di correttezza nei confronti del contribuente in ogni fase dell'accertamento e della riscossione dell'imposta. In questo senso, è stato giudicato dalla Corte d'Appello di Anversa come contrario al principio di correttezza l'accertamento di un aumento d'imposta

¹²⁶Cass., 11 giugno 2004, *F.J.F.*, 2004/241.

¹²⁷Consiglio di Stato, sentenza 16 giugno 2005, n° 146.116; Consiglio di Stato, sentenza 20 marzo 1992, n° 39.036.

¹²⁸Civ. Namur, 20 luglio 1993, *Cour. Fisc.*, n° 93/605.

pari al 50%, successivo alla conclusione di un accordo durante la negoziazione del quale non si era fatta alcuna menzione di questa maggiore imposta dovuta¹²⁹.

Per quanto riguarda la motivazione degli atti amministrativi, l'obbligo per l'amministrazione di motivare i suoi atti giuridici unilaterali, prevista dalla legge del 29 luglio 1991 relativa alla motivazione formale degli atti amministrativi¹³⁰, deve combinarsi con l'articolo 6 della stessa legge, il quale prevede che essa si applichi anche ai regimi particolari che impongono la motivazione formale di alcuni specifici atti amministrativi, soltanto nella misura in cui questi regimi prevedano obblighi meno stringenti di quelli previsti dalla legge in questione. Pertanto, la Corte di Cassazione ha giudicato che "poiché l'articolo 351, capoverso 2 del CIR del 1992 (notifica di un accertamento d'ufficio) non impone all'amministrazione degli obblighi meno costringenti di quelli previsti dalla legge del 29 luglio 1991, si applica quest'ultima"¹³¹.

L'abuso di potere è la deviazione da parte dell'autorità dallo scopo per il quale essa è stata legalmente istituita¹³². Ad esempio, pressioni o minacce poste in essere dai funzionari dell'amministrazione fiscale non contrastano in quanto tali con le leggi tributarie. Non sono nemmeno irregolari rispetto ai principi generali del diritto, in questo caso i diritti della difesa. Ricorrendo a tali espedienti, un funzionario potrebbe estorcere al contribuente una confessione, da cui potrebbe discendere l'applicazione di un'imposta economicamente reale, ma che non potrebbe essere riscossa poiché accertata in violazione delle norme generali sull'accertamento. È con riferimento a metodi di questo tipo, usati da funzionari dell'ispettorato speciale delle imposte, che la Corte di Cassazione ha fondato il rigetto di un appello proposto dallo Stato, sul motivo che è illegale la prova ottenuta attraverso atti inconciliabili con i principi generali di diritto¹³³.

¹²⁹Anversa, 30 ottobre 1995, *Courrier fiscal*, 1995, 95/565.

¹³⁰*M.B.*, 12 settembre 1991. Per uno sviluppo più ampio, si veda Jadoul, P. e van Drooghenbroeck, S. (dir.), *La motivation formelle des actes administratifs*, Bruxelles, La Charte, 2005, p. 379.

¹³¹Cass., 10 novembre 2000, *F.J.F.*, n°2001/4. Si veda anche Gand, 8 dicembre 1988, *F.J.F.*, 1999, n° 99/152

¹³²Anversa, 27 marzo 1995, *F.J.F.*, 1995, n° 95/145.

¹³³Cass., 13 maggio 1986, *Rev. Dr. Pén.*, 1986, p. 905.

Quanto al principio di proporzionalità, come formulato negli annali parlamentari in occasione della riforma del codice delle imposte del 1962, "non è ammissibile che l'amministrazione esiga lavori e indagini di un'ampiezza tale che ne risulterebbe per il contribuente una perdita di tempo e di denaro esorbitante"¹³⁴. Questo testo conteneva *in nuce* il principio individuato nel 1982 dalla decisione della Commissione Europea per i Diritti dell'Uomo nella causa Hardy-Spirlet¹³⁵. Questa decisione implica che le circostanze di fatto sono preponderanti quanto alla determinazione dell'obiettivo da raggiungere, e dunque che la proporzione deve essere ricercata tra i mezzi usati e l'obiettivo perseguito¹³⁶.

3.4.3. Un'applicazione recente da parte della Corte di Giustizia del principio di certezza giuridica nella prassi amministrativa belga: il caso SIAT

Infine, occorre mettere in evidenza che la prassi amministrativa belga è stata recentemente sottoposta al vaglio della Corte di Giustizia dell'Unione Europea¹³⁷.

Il caso riguarda l'applicazione dell'articolo 54 del Codice delle imposte sui redditi in virtù del quale "le (...) retribuzioni di prestazioni o di servizi non sono considerate come spese professionali quando sono pagate o attribuite, direttamente o indirettamente, ad uno dei contribuenti di cui all'articolo 227 o ad una società straniera, che, in virtù delle disposizioni della legislazione del proprio Paese di stabilimento, non sono sottoposti ad un'imposta sui redditi o sono sottoposti, per i redditi in questione, ad un regime di tassazione più vantaggioso rispetto quello belga, a meno che il contribuente giustifichi con qualsiasi considerazione in diritto che tali retribuzioni corrispondono ad operazioni reali ed effettive, e che non superano i limiti normali".

¹³⁴Ann. Parl., Camera, 15 giugno 1962, p. 85.

¹³⁵Decisione della Commissione Europea dei Diritti dell'Uomo, nella causa Hardy-Spirlet, *J.T.*, 1983, p. 359.

¹³⁶Per un commento più approfondito, si veda Dassesse, M., nota a Decisione Della Commissione Europea dei Diritti dell'Uomo, *J.T.*, 1983, p. 359 e ss., e Juste, A., «Les principes de bonne administration en droit fiscal», *R.G.F.*, 1995, p. 169.

¹³⁷V. le conclusioni dell'Avvocato Generale Cruz Villalón presentate il 29 settembre 2011 nella causa C-318/10, *SIAT c. Stato Belga*.

È interessante constatare che l'Avvocato Generale nelle sue conclusioni non si è limitato ad un esame letterale della disposizione in questione, ma ha esaminato il modo in cui questa era applicata dall'amministrazione belga.

L'Avvocato Generale ha innanzitutto constatato che la disposizione non era chiara, in particolare per quanto riguardava la prova contraria che il contribuente doveva fornire per mantenere il diritto di deduzione a titolo di spese professionali delle retribuzioni versate ad un contribuente residente in un Paese a fiscalità privilegiata.

Secondo l'Avvocato Generale,

“31. Da un lato, non si riesce a determinare con chiarezza ciò che la condizione di “effettività” aggiunge a quella di “realtà”. Esistono tuttavia alcuni riferimenti che permettono di capire il contenuto di questa condizione. Risulta, infatti, dai lavori preparatori della legislazione belga, evocati nella decisione di rinvio, che la prova della realtà e dell'effettività delle prestazioni impone ai contribuenti l'obbligo di provare che le spese corrispondenti “rientrano nel quadro normale delle loro operazioni professionali”, che “corrispondono ad una necessità industriale, commerciale o finanziaria e che trovano o devono trovare normalmente una compensazione in tutto l'insieme dell'attività d'impresa”. L'idea da prendere in considerazione è dunque che le prestazioni in questione devono rispondere ad una necessità reale.

32. D'altra parte, né la legislazione belga né il commentario del Codice delle imposte sui redditi definiscono in cosa consiste esattamente l'obbligo di provare che le spese professionali non superano i limiti normali. Interrogato su questo punto in udienza, il governo belga si è limitato a precisare che il test da effettuare implicava la comparazione tra l'operazione in questione e la prassi normale degli operatori economici che agiscono sul mercato. L'articolo 54 del CIR 1992 impone così al contribuente di provare che la retribuzione della prestazione di servizi che intende dedurre dall'imposta come spesa professionale non è anormale rispetto alla prassi abituale”.

In seguito, viene evidenziata la sproporzione tra la discrezionalità a disposizione dell'amministrazione nell'applicazione dell'articolo 54 CIR e la debole informazione a disposizione del contribuente sulla prevedibilità di questa applicazione.

71. Infatti, come si è sottolineato sopra, l'articolo 54 del CIR 1992 impone al contribuente belga desideroso d'ottenere la deduzione come spese professionali della retribuzione di prestazioni di servizi realizzate da operatori stabiliti in altri Stati Membri dalla fiscalità notoriamente più vantaggiosa rispetto a quella belga, di giustificare sistematicamente l'effettività di tutte le prestazioni così realizzate e della normalità di tutte le relative retribuzioni, in mancanza di ogni sospetto oggettivo di frode o d'abuso. In tal modo, l'articolo 54 del CIR 1992 esonera l'amministrazione fiscale belga da qualsiasi obbligo di fornire la prova (le si richiede soltanto un principio di prova di frode, evasione o abuso) e di stabilisce una presunzione generale di frode, d'evasione o di pratiche abusive.

72. È chiaro, a questo proposito, che, se l'articolo 54 del CIR 1992 si applicasse soltanto in circostanze specifiche, come nei casi nei quali esiste un legame d'interdipendenza tra il contribuente belga ed il prestatore di servizi stabilito in uno Stato Membro a fiscalità notoriamente più vantaggiosa rispetto a quella belga, sarebbe più facile constatare che la misura non va al di là di ciò che è necessario per il conseguimento del suo obiettivo principale, legittimamente perseguito. È chiaro anche che l'articolo 54 del CIR 1992 si applica in tali circostanze, sulle quali spetta alla giurisdizione di rinvio esprimersi. Tuttavia, l'esistenza di un legame d'interdipendenza è, nello specifico, soltanto una circostanza la cui presenza eventuale in un caso determinato non permette di relativizzare l'universalità del campo d'applicazione dell'articolo 54 del CIR 1992, il suo difetto di specificità.

73. La situazione del contribuente belga è, inoltre, complicata dalla circostanza che non dispone di alcuna informazione sull'individuazione degli Stati Membri a fiscalità più vantaggiosa rispetto a quella belga. È dunque costretto a valutare personalmente, quando intende utilizzare i servizi di una persona stabilita in un altro Stato Membro, se la fiscalità del suddetto Stato Membro è notoriamente più vantaggiosa rispetto a quella belga, per determinare di quale regime di deduzione delle spese professionali potrà godere, fatto che lo mette in una situazione d'incertezza giuridica. A ciò si aggiunge il fatto che è particolarmente difficile identificare con precisione le situazioni a cui si riferisce

l'avverbio "notoriamente". Certamente, la difficoltà sorta da tale incertezza giuridica potrebbe scomparire se l'amministrazione fiscale belga fosse in grado di elaborare l'elenco dei regimi fiscali notoriamente più vantaggiosi del regime belga, suscettibili di rientrare nel campo d'applicazione dell'articolo 54 del CIR 1992. Tale non è tuttavia la prassi seguita. Inoltre, e in ogni grado di giudizio, sembra particolarmente difficile prevedere tutte le applicazioni possibili di tale disposizione".

L'Avvocato Generale conclude così che l'articolo 54 CIR è incompatibile con la libera prestazione di servizi.

È difficile immaginare se l'interpretazione data dall'Avvocato Generale sarà seguita dalla Corte. Tuttavia, è interessante vedere che - più della disposizione fiscale - è la prassi amministrativa che sembra messa in discussione. Infatti, se l'amministrazione avesse precisato, con circolari o con altri mezzi, le condizioni d'applicazione di questa norma, l'atteggiamento dell'Avvocato Generale sarebbe stato probabilmente meno deciso.

In conclusione, si può affermare che la cornice giuridica della prassi amministrativa in materia fiscale in Belgio è in piena evoluzione. Accanto allo sviluppo di nuove forme di atti amministrativi, come la decisione anticipata in materia fiscale (*ruling*), si osserva che l'amministrazione è sempre più sottoposta al rispetto di alcuni limiti. Infatti, oltre al rispetto del principio costituzionale di legalità, i principi della buona amministrazione, sviluppati dalla giurisprudenza in tutti i rami del diritto amministrativo, generano nuovi diritti in capo ai contribuenti. Fanno anche emergere nuove questioni, in particolare per quanto riguarda la certezza giuridica e il legittimo affidamento in presenza di un atteggiamento *contra legem* dell'amministrazione. Come dimostra la recente causa SIAT dinanzi alla Corte di Giustizia, la sfida principale dei prossimi anni sarà la questione della "europeizzazione" della tutela dei contribuenti, che comporterà per le amministrazioni nazionali nuovi obblighi, particolarmente in termini di chiarezza e di trasparenza.