

La prassi dell'amministrazione fiscale e la sua tutela legale¹

Richard Happé e Melvin Pauwels ²

1. Introduzione

Può un contribuente affidarsi all'interpretazione amministrativa sull'efficacia fiscale di una nuova disposizione anche quando non appare conforme alla legge? Dovrebbe il giudice tutelare le aspettative sorte da tale interpretazione, o applicare comunque la legge? Questo contributo mira a rispondere a questi interrogativi. La dottrina ritiene che se si adotta una rigida separazione dei poteri, la prassi amministrativa in materia fiscale non sembra costituire, in verità, un problema interessante. Infatti, in questa ottica rigorosa, l'amministrazione sembra chiusa tra il potere legislativo e quello giudiziario. Da un lato, il legislatore adotta le norme generali che l'amministrazione deve "limitarsi" ad applicare ai casi concreti. Dall'altro, la magistratura decide - in sede di controversia - se tale applicazione può dirsi legittima. Nel diritto tributario sembra esserci a mala pena uno spazio per una indipendente prassi amministrativa, per la grande importanza che nello stesso ha il principio di legalità: non vi può essere tassazione se non in base ad una legge. Tale principio, calato nel contesto fiscale, obbliga l'amministrazione ad applicare la legge, senza poter deviare dalla norma per favorire il contribuente.

Nella prassi fiscale olandese, comunque, la posizione dell'amministrazione nel campo del diritto tributario è molto più importante di quanto finora detto.

¹ Alcune parti di questo lavoro sono state trattate dagli Autori in *Balancing of powers in Dutch tax law: general lines and recent developments*, in *Tax Discretion and the Rule of Law*, di Judith Freedman e Chris Evans (ed.), forthcoming (IBFD), 2011.

² R. Happé è Professore di Diritto Tributario presso il Fiscal Institute ed il Centro di Diritto societario dell'Università di Tilburg, e giudice onorario presso la Corte d'appello di Amsterdam.

M. Pauwels è Lecturer in Diritto Tributario presso il Fiscal Institute dell'Università di Tilburg e assistente giudiziario presso l'Ufficio Tecnico della Suprema Corte Olandese.

La traduzione è stata curata da Leonardo Silvestri, Dottorando in Diritto Tributario Europeo presso l'Università di Bologna.

In primo luogo, oggi, nel contesto costituzionale olandese, non vi è una rigida applicazione della dottrina della separazione dei poteri. Sono specialmente importanti i "two hats" del Ministro delle Finanze, il quale, a capo dell'Amministrazione finanziaria olandese, è politicamente responsabile, nei confronti del Parlamento, delle *performances* di quest'ultima. In tal senso, il Ministro è parte dell'amministrazione. Inoltre, egli è anche "co-legislatore". In Olanda, infatti, l'approvazione di un atto legislativo è affidata al Parlamento, su proposta del Governo, ed il Ministro – così come gli altri Ministri – è parte del Governo. Sia il Governo sia il Parlamento possono assumere iniziativa legislativa presentando il relativo progetto. Anche se, in molte occasioni, è il Governo che presenta un disegno di legge. La materia fiscale non fa eccezione con l'iniziativa legislativa del Ministro.

In secondo luogo, *de facto*, i poteri tra il legislatore e l'amministrazione non sono rigidamente separati. L'Amministrazione finanziaria influenza il contesto legislativo. Prima di tutto con il ruolo centrale del Ministro. Poi, come generalmente riconosciuto nella dottrina tributaria, per la difficoltà del Parlamento a bilanciare in modo effettivo il potere del Ministro nel procedimento legislativo.

Ci siamo occupati di queste due questioni, i cd. "two hats" del Ministro e l'influenza della prassi dell'amministrazione fiscale nella legislazione, in un'altra pubblicazione.³

In questo capitolo affrontiamo un altro argomento a dimostrazione che in Olanda non vi è una rigida applicazione della nozione della separazione dei poteri. A questo punto non analizzeremo l'influenza della prassi dell'Amministrazione finanziaria sulla legislazione, ma un altro aspetto: la discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria nell'applicare la legislazione tributaria. Si tratta di una discrezionalità che solleva alcune interessanti problematiche, soprattutto per la tutela legale dei contribuenti. È questa, quindi, la questione centrale del presente lavoro: comprendere quali siano le conseguenze del potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente, assicurandogli una tutela giuridica. In merito,

³ Happé/Pauwels 2011. Si veda anche, *in exenso*, Hans Gribnau, *Separation of powers in taxation: The quest for balance in the Netherlands*, in Ana Paula Dorado (ed.), *Separation of Powers in Tax Law*, European Association of Tax Law Professors International Tax Series vol. 7, Amsterdam, IBFD, 2010.

analizzeremo alcuni aspetti principali. In primo luogo, effettueremo una breve panoramica sulla discrezionalità amministrativa nell'applicazione della normativa fiscale in Olanda.

In seguito, nella sezione 3, discuteremo se l'Amministrazione finanziaria abbia effettivamente una tale discrezionalità. In relazione a ciò, esamineremo i concetti di "*contra legem*", "*praeter legem*" e "*inter jus*". Successivamente, nella Sezione 4, affronteremo alcuni aspetti generali del bilanciamento tra potere giudiziario e discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria con riguardo alla tutela dei contribuenti. Nella sezione 5, in un primo momento, osserveremo che l'esercizio del potere discrezionale da parte dell'amministrazione – qualche volta oltre i confini della legislazione in senso stretto – può causare in linea di principio problemi dal punto di vista sia dell'applicazione delle norme di legge sia della protezione legale dei contribuenti. In un secondo momento, analizzeremo come la magistratura provveda alla tutela legale in base ai cosiddetti "principi di corretto comportamento dell'amministrazione". A tal riguardo, introdurremo il concetto di "*priority rules*", con il quale generalmente vengono indicate le regole che la Suprema Corte fornisce per bilanciare con il "principio di legalità" il "principio di corretto comportamento dell'amministrazione".

Nella sezione 6, discuteremo più in dettaglio le "*priority rules*" relativamente ai principi di corretto comportamento dell'amministrazione che rilevano maggiormente nella pratica fiscale, come ad esempio il principio di eguaglianza e quello di legittimo affidamento.

Il capitolo terminerà con alcune osservazioni finali.

2. La discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria in Olanda – Breve panoramica

2.1. Introduzione

A stretto rigore, l'Amministrazione finanziaria olandese non ha alcun potere discrezionale nell'applicazione delle norme fiscali (salvo alcune piccole eccezioni).

Le norme tributarie generalmente non concedono discrezionalità all'amministrazione. L'obbligo tributario di un contribuente è una "logica" conseguenza dell'applicazione della disciplina fiscale ai fatti presi in considerazione. Questo si collega al principio di legalità che, con riferimento alle imposte, è stabilito all'art. 104 della Costituzione olandese. Tale norma dispone: «*I tributi statali sono imposti in forza di leggi*». Per un verso ciò implica che non possono essere fissate imposte dall'amministrazione se manca una legge fiscale.⁴ Con tale base legislativa, l'ammontare del tributo sarà comunque limitato all'ammontare della tassazione che deriverebbe dall'applicazione della legge considerata. Per altro verso il principio di legalità – ad esempio il principio secondo cui la legge deve essere applicata – implica anche che l'Amministrazione finanziaria non dovrebbe deviare dalla legge per favorire un contribuente. Per questo l'Amministrazione fiscale non dovrebbe applicare imposte né troppo elevate né troppo basse, ma corrispondenti ad un livello legittimo di tassazione, sempre nel rispetto del principio di uguaglianza.

Fermo quanto precede, a stretto senso, quindi, l'Amministrazione finanziaria olandese non ha potere discrezionale nell'applicare la legislazione fiscale. Tuttavia, in pratica e tradizionalmente, alla stessa viene attribuito tale potere. Anche la Suprema Corte ha confermato, infatti, che l'Amministrazione finanziaria olandese ha effettivamente alcune competenze al riguardo (si veda la successiva sezione 3.2.).

In questa sezione discuteremo brevemente su alcuni esempi di esercizio della discrezionalità da parte dell'Amministrazione finanziaria. In primo luogo, ci occuperemo delle "norme" dell'Amministrazione finanziaria, tra le altre "*policy rules*". Poi, verrà discussa una "*opinion*" del funzionario fiscale ed un "accordo transattivo" sottoscritto tra contribuente ed il funzionario stesso. Successivamente introdurremo brevemente il fenomeno dell'"*enforcement covenants*". Al termine verrà discussa una disposizione relativamente nuova del *General Tax Act* in forza della quale viene attribuito maggiore spazio procedurale all'Amministrazione finanziaria nell'applicazione della legge tributaria.

⁴ Si veda la sentenza della Suprema Corte 8 ottobre 1993, n.15101, BNB 1994/19 e la sentenza della Suprema Corte dell'8 maggio 1998, n. 16553, NJ 1998/890.

2.2. Norme emanate dall'Amministrazione

Non solamente il legislatore, ma a volte anche la stessa amministrazione, adottano norme fiscali, che a loro volta si distinguono in due categorie.

Nella prima, la regolamentazione può esplicitamente basarsi su una Legge. È il caso in cui il legislatore attribuisce all'Amministrazione l'autorità di emettere norme previa apposita delega. Proprio perché si tratta di un potere delegato, la magistratura ha l'obbligo di conformarsi alle norme emanate dall'Amministrazione.

Con la seconda, la regolamentazione da parte dell'Amministrazione può avvenire attraverso le cosiddette "*policy rules*", che devono essere a loro volta distinte in due tipologie.

Attraverso la prima, definita "*interpretative policy rule*", l'Amministrazione finanziaria rende nota quale è, in questa ottica, la corretta interpretazione di una Legge. Una norma siffatta offre la certezza ai contribuenti di come l'Amministrazione applicherà la legge anche se spetta comunque al giudice la sua corretta interpretazione. Tuttavia, finché il giudice non si pronuncia, la "*interpretative policy rule*" ha una grande influenza sulla prassi fiscale. Infatti, i contribuenti che non desiderano adire il giudice, seguiranno la regola interpretativa della "*policy rule*".

Con la seconda, definita "*approving policy rule*", l'Amministrazione finanziaria rende nota l'approvazione – in favore dei contribuenti – dell'applicazione di una determinata legislazione fiscale per una specifica situazione, anche se essa possa deviare dall'esatto significato della legge. In tal caso, è l'Amministrazione che deliberatamente si allontana dalla precisa applicazione della norma legislativa.

Si osserva che vi è una differenza di fondo tra le due tipologie di "*policy rules*".⁵

Una "*interpretative policy rule*" si configura come opinione dell'Amministrazione finanziaria *intra legem*. Al contrario, nell'ipotesi della "*approving policy rule*", l'Amministrazione finanziaria deliberatamente devia dall'esatto significato della legge, e così una "*policy rule*" potrebbe essere

⁵ Richard Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* (Phd – thesis), Deventer: Kluwer, 1996, pp. 27-28.

adottata *contra legem*. Tuttavia, come si discuterà nella sezione 3.3., è necessaria un'ulteriore distinzione. La norma *contra legem* potrebbe non essere realmente tale, potendo qualificarsi come *praeter legem*.

In generale, le "policy rules", sia "interpretative" sia "approving", sono considerate di grande importanza per i contribuenti. Forniscono certezza, soluzioni fattibili alle problematiche delle leggi, applicazioni più appropriate rispetto a quelle derivanti dal mero significato letterale della legge. Specialmente nel campo degli affari, nessun contribuente può permettersi di ignorare tali regole. Va notato che questa capacità dell'Amministrazione finanziaria di influenzare l'applicazione della norma tributaria riguarda i contenuti, non le tipologie di cui si discuterà nelle sezioni 2.4. e 2.5..

2.3. Opinione e accordo transattivo

Nella sezione precedente abbiamo esaminato le norme emesse dall'Amministrazione finanziaria, in particolar modo dal Ministro delle Finanze.

Di norma, l'Amministrazione finanziaria qualifica, persino in anticipo, la posizione di un contribuente in relazione ad una specifica situazione. Questo generalmente a livello applicativo, ossia a quello dei funzionari fiscali, che a loro volta possono prendere contatto con chi ha adottato le interpretazioni al Ministero delle Finanze, qualora il caso posto alla loro attenzione abbia profili generali che potrebbero essere rilevanti per altri contribuenti.

La tradizionale possibilità per i contribuenti, specialmente per le società, di entrare in contatto con i funzionari per ottenere in anticipo certezza, fa riferimento al cosiddetto "ruling practise" in favore delle società.⁶ Anche questa è stata inserita nella *black list* dal Gruppo Primarolo.⁷ In seguito, il "ruling practise" è stato trasformato nell'ATR (*advance tax rulings*) e APA (*advance pricing agreements*).⁸ La maggiore differenza tra "ruling practise" è che sia le ATR sia le APA si concludono con un giudizio su

⁶ Si veda, fra gli altri autori su questo argomento, C. Romano, *Advance tax rulings and principles of law; Towards a European tax rulings system?*, Amsterdam, IBFD, 2002.

⁷ Si veda, ad esempio, Maarten J. Ellis, *The Code of Conduct in 2000: Cracking the Code or Coating the Crack?*, European Taxation 2000, pp. 414-416.

⁸ Si veda ad esempio Hans Pijl e Wobke Hählen, *The new Advance Pricing Agreement and Advance Tax Ruling Practice in the Netherland*, Bulletin for International Taxation 2001, pp. 614-629.

circostanze individuali ("*tailor - made*"), mentre le "*ruling practise*" vere e proprie sono basate su *standards* o regole relativamente fisse ("*ready - to-wear*"), ad esempio le "*standard spreads*" per le attività finanziarie.

Di norma le autorità fiscali possono prevedere in anticipo le conseguenze fiscali di una determinata fattispecie in due modi. Nel primo, su richiesta di un contribuente, il funzionario del fisco può dichiarare la sua opinione sulle conseguenze fiscali di una certa operazione. Si tratta tuttavia di una "opinione"⁹ unilaterale, alla quale il contribuente non è obbligato a conformarsi, tanto che, se in un momento successivo, si dovesse accorgere che le conseguenze fiscali sono differenti rispetto a quelle prospettate, egli può adottare una posizione diversa ed anche agire in sede giudiziale (qualora l'Amministrazione finanziaria dovesse essere in disaccordo con il punto di vista del contribuente). Al contrario, come esamineremo nelle sezioni 5.4. e 6.2., l'Amministrazione è obbligata a rispettare la propria opinione, anche se non in linea con la corretta interpretazione della legge.

La seconda modalità, trova applicazione quando l'interpretazione di una legge ad un caso specifico non risulti chiara. In tal caso un contribuente può concludere un accordo con il funzionario fiscale per determinare le conseguenze fiscali di una certa operazione negoziale. Si tratta di un vero e proprio accordo di diritto civile, nello specifico "transattivo" ("*settlement agreement*" o "*vaststellingsovereenkomst*"), ai sensi dell'articolo 7:900 del Codice Civile Olandese. Ciò implica che, diversamente dall'ipotesi di opinione del singolo funzionario, non solo questo, ma anche il contribuente coinvolto, è in linea di principio obbligato a rispettare quanto definito con l'accordo bilaterale.¹⁰ Ovviamente, dopo la conclusione dell'accordo, il contribuente ed il funzionario fiscale discuteranno se una certa questione sia riconducibile all'accordo transattivo anche in altri procedimenti, come dimostra la giurisprudenza.

⁹ La giurisprudenza e la dottrina olandese distinguono le "*promise*" (*toezegging*), le quali potrebbero essere considerate come una specie di "*opinion*" (*standpuntbepaling*). Altro esempio di "*opinion*" è la "*declaration of agreement*" (*akkoordverklaring*). Si veda a tal proposito, Happé 1996, pp. 184-201.

¹⁰ Ad esempio si veda la sentenza della Suprema Corte del 21 febbraio 2001, n. 35551, BNB 2001/149 e l'opinione dell'Avvocato - Generale Van Kalmthout, in relazione a questa decisione.

2.4. Il fenomeno dell'“*enforcement covenant*”

Dal 2005, l'Amministrazione finanziaria olandese ha cambiato radicalmente metodo per assicurare il rispetto delle disposizioni fiscali da parte dei contribuenti. L'Amministrazione finanziaria, infatti, ha cominciato a concludere pattuizioni vincolanti, cd. “*enforcement covenant*”.¹¹ Nei primi anni gli accordi (“*covenants*”) riguardavano principalmente le imprese multinazionali che operavano in Olanda. Poi sono stati successivamente applicati su ampia scala anche ad imprese nazionali, incluse quelle piccole e medie, e con gli intermediari fiscali, in particolare con le società di consulenza fiscale che assistono i contribuenti nel presentare la dichiarazione dei redditi. Sembra che al momento più della metà degli intermediari fiscali abbia concluso “*enforcement covenants*”.¹²

Gli “*enforcement covenants*” possono essere considerati «*un anticonvenzionale, quasi rivoluzionario, metodo di esercitare un effetto positivo nel sostenere (...) il rispetto, delle norme tributarie che implica una supervisione orizzontale incorporata in un contesto a supervisione verticale*» impostati sulla “fiducia reciproca”.¹³ Uno degli elementi centrali della cd. supervisione orizzontale è che l'Amministrazione finanziaria decida della verifica delle imprese o dei loro intermediari. Con l'“*enforcement covenant*” l'Amministrazione finanziaria dialoga con i contribuenti e si accorda in anticipo sulle conseguenze fiscali dei negozi giuridici che intende realizzare. In questo contesto, un cambiamento fondamentale nel metodo di gestione dei rapporti contribuente – fisco è dato proprio dalla cd. supervisione: essa si trasforma (a) da quasi pienamente verticale a largamente orizzontale, e (b) da quasi totalmente *ex post* a largamente *ex ante*. Notiamo che si tratta di un approccio nuovo che tuttavia si adatta - come elemento innovatore - al tradizionale potere discrezionale esercitato dall'Amministrazione finanziaria olandese quando applica la normativa tributaria.¹⁴

Non ci sono dubbi che questo approccio abbia effetti positivi, sia per l'Amministrazione finanziaria sia per i contribuenti. Uno dei maggiori

¹¹ Si veda, per un'analisi di questo sviluppo, Richard Happé, *Multinational, Enforcement Covenants and Fair Share*, Intertax 2007, pp. 537-547.

¹² Solo quando il contribuente approva a sua volta l'accordo concluso dal suo intermediario fiscale, l'accordo diviene per lui vincolante.

¹³ Happé, 2007, p. 537.

¹⁴ Happé, 2007, p.541.

vantaggi per questi ultimi è la certezza del loro debito e delle conseguenze fiscali della loro operazione economica, anche prima che essa abbia luogo. Va notato peraltro che per le società l'importanza di concludere un "enforcement covenant" con l'Amministrazione va oltre la motivazione fiscale. Infatti è importante sia per i loro *report* annuali sia per la loro rispettabilità e credibilità, concludere un "enforcement covenant" è considerato segno di "buona amministrazione" della società. Oltre agli effetti positivi, questo nuovo approccio potrebbe avere, comunque, nella prospettiva di un bilanciamento di poteri, un interessante effetto collaterale: la magistratura verrebbe praticamente "emarginata", in quanto i contribuenti potrebbero essere restii a promuovere un giudizio, per evitare che l'accordo concluso con l'Amministrazione finanziaria "superi il confine". Si tratta, quindi, di uno spostamento del potere dal giudiziario all'amministrativo. Tuttavia, tale argomento è stato oggetto di un'altra pubblicazione alla quale rinviamo.¹⁵

2.5. Aumento della "sala procedurale" ("procedural room") per l'amministrazione fiscale

Inoltre, c'è stato uno sviluppo legislativo volto ad incrementare la cd. "procedural room" da parte dell'Amministrazione finanziaria quando si tratta di applicare la legge. Questo sviluppo non riguarda i contenuti della tassazione ma piuttosto la discrezionalità procedurale. Al riguardo si fa riferimento all'introduzione dell'art. 64 del *General Tax Act*, del 1° gennaio 2008,¹⁶ la quale va contestualizzata.

In particolare, in alcune situazioni, era, e resta, più efficace per l'Amministrazione applicare tributi con procedure che si differenzino da quelle formalmente previste nella legislazione fiscale. Un esempio potrebbe essere quello del caso in cui, a seguito di una verifica fiscale, viene accertato che il contribuente avrebbe dovuto pagare una maggiore imposta per alcuni esercizi contabili. Formalmente, i funzionari fiscali dovrebbero emettere un avviso di accertamento per ogni periodo d'imposta considerato.

¹⁵ Happé/Pauwels, 2011.

¹⁶ Legge del 20 dicembre 2007, in Gazzetta Ufficiale del 2007, 563, articolo XVA.

In pratica, però, i funzionari ed il contribuente possono accordarsi per un solo avviso di accertamento per l'importo totale dovuto come se si trattasse di un accertamento relativo ad un unico periodo d'imposta (anche se l'imposta considerata è pari a quanto i sarebbe dovuto versare complessivamente nei vari anni).

Un altro esempio potrebbe riguardare la situazione nella quale un funzionario dell'Amministrazione ritenga che alcune società, tutte appartenenti allo stesso gruppo, abbiano sottopagato le "wage taxes". E' più efficace per l'Amministrazione finanziaria emettere un unico avviso di accertamento per tutte le società del gruppo per la somma totale dell'imposta piuttosto che procedere singolarmente per ciascuna società. L'emissione di un unico avviso di accertamento per la somma totale dell'imposta "asseritamente" evasa nei confronti dell'intero gruppo, non è rigorosamente in linea con quanto stabilito dal diritto tributario. Infatti, di norma, un contribuente può essere sottoposto ad accertamento solo per l'imposta dovuta. Tuttavia la giurisprudenza ha riconosciuto maggiore discrezionalità all'Amministrazione per una più efficace applicazione della legge fiscale, fermo restando che la "deviazione" dalla procedura formalmente e legislativamente prevista non debba essere tale da configurare una violazione delle garanzie legislativamente previste a tutela del contribuente.¹⁷

L'analisi del giudice non è limitata dall'art. 64 del *General Tax Act*. Tale norma prevede che «*per una più efficiente formalizzazione del debito fiscale (...), il funzionario può non attenersi alle "procedure" che le leggi fiscali stabiliscono*». Tuttavia, ciò può avvenire sempre se il contribuente concordi con il metodo di formalizzazione che intende applicare l'Amministrazione. In tal caso, il giudice non potrà sindacare il metodo accertativo applicato dal funzionario, anche se non corrisponde a quello previsto dalle leggi fiscali. Paradossalmente, tale discordanza con le norme da parte dei funzionari si basa sull' art. 64 del *General Tax Act*. Così, la "non conformità", alle procedure normativamente regolate, con l'esplicito consenso del legislatore, riacquista il carattere della "conformità".

¹⁷ Suprema Corte 3 giugno 1981, n. 20281, BNB 1981/230.

2.6. Conclusioni

La presente panoramica dimostra che l'Amministrazione finanziaria applica "solo" il diritto tributario e non ha discrezionalità, pertanto in Olanda la prassi fiscale non ha basi reali. Invece, l'Amministrazione ha grande influenza nell'applicazione del diritto tributario. I quattro tipi esaminati possono essere raggruppati in due categorie. Le ultime due hanno in comune il fatto che riguardano procedure con l'impiego di discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria, rispetto alle procedure previste per l'accertamento. Ovviamente si tratta di strumenti che possono anche influenzare i contenuti della tassazione, ma non si tratta del carattere essenziale. Tuttavia, considerato l'argomento del presente lavoro, saranno trascurati questi due tipi¹⁸ concentrando l'attenzione sull'analisi degli altri due prima descritti, i quali sono caratterizzati dalla discrezionalità dell'Amministrazione fiscale rispetto al contenuto, tanto da influenzare l'importo dell'imposta effettivamente dovuta.

3. Potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria all'interno dei confini della legge

3.1. Introduzione

Nella sezione 3, esamineremo come i giudici hanno reagito alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria. In primo luogo, esamineremo la posizione della Suprema Corte che ha riconosciuto il potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria nell'applicazione del diritto tributario, e discuteremo una decisione emblematica a riguardo. In seguito, dimostreremo che quando l'Amministrazione finanziaria devia dallo stretto significato della legge, realizza una applicazione *praeter legem* anziché *contra legem*, se resta comunque *intra jus*.

¹⁸ Si veda Happè/Pauwels, 2011.

3.2. Giurisprudenza di riferimento: conferma della discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria

In una emblematica pronuncia del 1978, la Suprema Corte si è pronunciata sull'esistenza di un potere discrezionale dell'Amministrazione nell'applicazione della normativa fiscale. Quindi, secondo la Suprema Corte olandese, l'Amministrazione finanziaria potrebbe effettivamente essere legittimata ad adottare regole ulteriori (cd. "*policy*") con un certo potere discrezionale nell'applicazione della legge. Secondo la Suprema Corte, infatti, l'Amministrazione finanziaria può adottare ulteriori norme nei casi in cui «... non previsti dal legislatore o non specificamente regolati nella legislazione - ad esempio per uniformare l'interpretazione e l'applicazione della legislazione fiscale - per migliorare la pratica fattibilità della legislazione fiscale, per rendere maggiore giustizia, applicando il principio che sottende la legge, o per porre rimedio a sostanziali ingiustizie».¹⁹

Da notare che la dottrina olandese, già prima di questa sentenza, aveva affermato che l'Amministrazione finanziaria ha il potere di deviare dalla rigida applicazione delle norme fiscali in favore dei contribuenti.²⁰

In modo interessante, non solo questa significativa decisione conferma che l'Amministrazione finanziaria ha davvero potere "regolamentare" in casi determinati, ma anche che il potere giudiziario può tutelare legalmente i contribuenti. Come vedremo nella successive sezioni 5 e 6, infatti, l'Amministrazione è limitata al rispetto delle proprie regole.

3.3. *Contra legem vs. praeter legem*

Come affermato in precedenza (sezione 2.2.), un "*approving policy rule*" può essere considerata *contra legem* se si parte dall'idea che la "*policy rule*" consiste in un'applicazione della normativa fiscale contraria alla sua interpretazione letterale. La sentenza del 1978, infatti, dimostra che l'Amministrazione finanziaria può effettivamente emanare ulteriori "*policy*

¹⁹ Suprema Corte, 12 aprile 1978, n.18452, BNB 1978/135.

²⁰ Si veda Happé, 1996, p.33, ed i richiami in esso riportati.

rules" ("approving"). Questo implica, per due ragioni, che la qualificazione "*contra legem*" non è in tutti i casi pertinente.

La prima è una ragione di tipo procedurale - formale. Se c'è il potere di emanare regole, esse non possono considerarsi, *ex se*, *contra legem*.

La seconda è una ragione di tipo sostanziale. Da questo punto di vista sono da tenere in considerazione casi ai quali la Suprema Corte fa riferimento quando afferma che l'Amministrazione finanziaria può adottare "*policy rules*". Si tratta di «*casi non previsti dal legislatore o non specificamente regolati nella legislazione*». Secondo noi, le "*additional rule*" emanate dall'Amministrazione finanziaria in tali ipotesi, non possono essere considerate realmente *contra legem*. Infatti, si tratta di regole create per ovviare ad una lacuna legislativa. Per esempio, il legislatore potrebbe essere "*underinclusive*" (che si verifica quando il caso previsto non ricade nell'ambito di applicazione della legge considerata, ma vi dovrebbe rientrare prendendo in considerazione lo scopo della legge stessa) o "*overinclusive*" (che si ha quando la fattispecie ricade nell'ambito di applicazione della legge interessata, ma in realtà, alla luce dello scopo perseguito, non dovrebbe rientrarvi).²¹ In altre parole, si tratta di ipotesi in cui l'applicazione amministrativa ha la funzione di rendere più giusta la norma in relazione al caso concreto. Vanno ricordati, a tale proposito, anche gli esempi che la Suprema Corte menziona: «*allo scopo di una uniforme interpretazione e l'applicazione della legislazione fiscale, per migliorare la pratica fattibilità della legislazione fiscale, per rendere maggiore giustizia nel rispetto del principio che sottende la legge, o per porre rimedio a sostanziali ingiustizie*». Considerato ciò, se l'applicazione amministrativa è finalizzata a rendere giustizia, si può affermare che essa opera all'interno della legge, ovvero *intra jus*. Questo implica che, dal nostro punto di vista, non è legittimo qualificare a priori la "*policy rule*" come *contra legem*, anche se l'applicazione potrebbe non essere in linea con il significato letterale della Legge considerata, ed in questo caso dovrebbe essere qualificata piuttosto come *praeter legem*.²²

²¹ Si veda per il concetto di "*underinclusiveness*" e "*overinclusiveness*", Joseph Tussman e Jacobus Tenbroek, *The equal Protection of the law*, California Law Review, 1949, Vol. 37:341 e, recentemente, per esempio Gribnau, 2010, par. 2.9.2.3.

²² Cfr. Happé 1996, pp.37-39.

In conclusione, una "*approving policy rule*" (che normalmente viene definita *contra legem*) dovrebbe essere considerata *praeter legem* se è *intra jus*, ma se la regola adottata è coerente con lo scopo che aveva ispirato il legislatore al momento dell'emanazione della relativa Legge, e sempre nel rispetto dei principi ad essa sottostanti. Tuttavia, se ad esempio l'Amministrazione fiscale introducesse la "*policy rule*" per proprie ragioni economiche o sociali, la linea tra *intra jus* ed *extra jus* sarebbe in questo caso superata. Perciò la "*policy rule*" (*contra legem*) non potrebbe essere qualificata come *praeter legem*, ma realmente *contra legem*.

Quanto sopra riguarda non solo le "*policy rules*" ma anche - *mutatis mutandis* - tutti i casi in cui l'Amministrazione finanziaria, anche attraverso propri funzionari operi discrezionalmente. Per esempio, la situazione di una "*opinion*" dell'ispettore fiscale, discussa nella sezione 2.3.. Generalmente, l'ispettore fiscale ritiene che la propria interpretazione corrisponde a quella corretta della legge. Tuttavia, in certe situazioni, il funzionario potrebbe deliberatamente deviare dall'interpretazione letterale della legge. Se ciò accade con l'intenzione di rendere maggior giustizia alla *ratio legis*, rispetto a quella che si avrebbe con la semplice interpretazione letterale, l'opinione dovrebbe essere qualificata come "*praeter legem*".

4. Tutela giudiziale dei contribuenti, aspetti generali

4.1. Introduzione

Nel capitolo 2, abbiamo illustrato come l'Amministrazione finanziaria abbia notevole influenza nell'applicazione del diritto tributario con riguardo ai suoi contenuti. Ad esempio, l'Amministrazione adotta norme, e può garantire certezza in merito alle conseguenze di una (prevista) azione, con una opinione o con la sottoscrizione di un accordo transattivo. Come abbiamo visto, la magistratura ha cercato di "bilanciare" questo potere dell'Amministrazione. Ci occuperemo di tale reazione in due successivi paragrafi. In questo, invero, discuteremo alcuni aspetti generali, specialmente sulla normativa dell'Amministrazione finanziaria. Nella successiva sezione, analizzeremo il fondamentale approccio della

giurisprudenza nell'assicurare tutela legale ai contribuenti. Approccio, invero, basato sul predetto principio di correttezza del comportamento dell'amministrazione.

Nella paragrafo 2.2. è stato evidenziato come l'Amministrazione finanziaria adotti norme, e come la giurisprudenza abbia cercato di bilanciare tale potere. Si tratta di meccanismi indirizzati ad assicurare la protezione legale dei contribuenti. Ricordiamo che una distinzione può essere fatta tra regole dell'amministrazione che hanno una esplicita base legale in una legge delega, e "policy rules".

4.2. Norme adottate dall'Amministrazione in attuazione di una delega e tutela giudiziale

Se le norme adottate generalmente dal Ministero delle Finanze o dal Ministro derivano da una investitura legislativa, la norma ha efficacia pienamente normativa. In questa ipotesi i giudici sono tenuti a rispettare tali disposizioni ed ad applicarle nello stesso modo in cui sono applicate le leggi. Ci sono comunque limiti alle norme regolamentari. In primo luogo il giudice è tenuto a verificare se la norma eccede o meno i vincoli posti dalla legge delega. Generalmente è quest'ultima ad individuare il soggetto al quale è destinata, e la finalità per la quale l'Amministrazione può produrre norme. Queste sono illegittime se secondo la magistratura la norma eccede i limiti della delega. In secondo luogo (sebbene le regole dell'Amministrazione hanno lo stesso valore di legge) le norme regolamentari non hanno lo stesso *status* legale di una legge. In particolare non si applica a tale regolamento l'art. 120 della Costituzione (secondo il quale il giudice non può verificare la compatibilità delle leggi con la Costituzione o con i principi di diritto "non scritti"). Il giudice quindi può esaminare la loro conformità alla Costituzione ed ai principi di diritto. Tuttavia, è ovvio che questo esame può non trasformarsi in un implicito esame dei contenuti della legge delega (altrimenti si violerebbe sostanzialmente la previsione costituzionale).

4.3. Altre "policy rules" dell'Amministrazione e la tutela giudiziale

Nelle "policy rules" senza efficacia normativa, i giudici hanno cercato un sostanziale contrappeso al potere dell'Amministrazione.

Come già esposto nel paragrafo 2.2., è importante distinguere tra una "interpretative policy rule" ed una "approving policy rule".

Nella prima categoria, il giudice non può sentirsi vincolato nell'interpretazione delle norme. Così le "interpretative policy rule" devono essere sempre conformi alle norme di legge nonostante la loro influenza nella pratica legale (i contribuenti spesso si conformano). Rispetto alla corretta interpretazione giudiziale della norma interessata, l'interpretazione proposta nella "interpretative policy rule" (1) o corrisponde a quella corretta, (2) o appare meno favorevole e (3) o appare più favorevole. Nella seconda situazione, la Corte assicura la tutela derivata dalla corretta interpretazione perchè conforme alla legge. Così è il principio di legalità che funge da protezione legale. Nella situazione inversa la terza situazione, la Corte non è tenuta a conformarsi all'interpretazione della "policy rule", con il rischio di indebolire questa tutela giudiziale del contribuente. Dopo tutto, i contribuenti possono fare affidamento sulle "interpretative policy rule" dell'Amministrazione finanziaria. I giudici dovrebbero rispettare tali aspettative o applicare la legge? Si tratta di una ipotesi in cui il principio di legalità può confliggere con il principio di certezza del diritto, e più in particolare con quello del "legittimo affidamento".

La stessa questione emerge anche per le "approving policy rules". I giudici dovrebbero applicare queste regole accantonando la legge?

Ci occuperemo di questi aspetti più in dettaglio nei successivi capitoli 5 e 6. In particolare in relazione alla questione più generale di come i giudici hanno operato il bilanciamento tra Stato di diritto e la tutela giuridica dei contribuenti, in risposta al potere discrezionale che tradizionalmente che l'Amministrazione finanziaria olandese ha da sempre esercitato. In questo momento, abbiamo menzionato solo il risultato, vale a dire la tutela giudiziale del legittimo affidamento dei contribuenti basata sulla "policy rule" (garantendo loro un trattamento fiscale in linea con la "policy rule").

5. Tutela giudiziale: il "principio di corretto comportamento dell'amministrazione" e "priority rules"

5.1. Introduzione

Abbiamo osservato che l'Amministrazione finanziaria ha una rilevante influenza nell'applicazione del diritto tributario, e menzionato esempi come la "approving policy rules" e la possibilità che la stessa esponga - spesso su richiesta di un contribuente - le conseguenze fiscali di una particolare transazione. In questa sezione in primo luogo evidenzieremo come la rilevante influenza dell'Amministrazione può, in linea di principio, causare problemi alla tutela giudiziale dei contribuenti. La giurisprudenza olandese ha cercato di risolvere la questione con il principio di buon andamento amministrativo. Con riferimento a ciò, verificheremo l'estensione del concetto di "priority rules" introdotto nella dottrina olandese. Si noti che in questa sezione, non intendiamo ritornare sull'argomento della protezione giudiziale nell'ipotesi di accordi transattivi (*vaststellingsovereenkomst*) conclusi tra contribuente e funzionario fiscale (si veda il paragrafo 2.3.). In breve, la tutela giudiziale di un contribuente che si trovi in detta situazione è garantita dal fatto che il funzionario è, per principio, obbligato al rispetto di detto accordo - trattandosi di un accordo di diritto civile - anche se le conseguenze fiscali stabilite non dovessero essere conformi al dettato normativo.²³ Comunque si osserva che, dall'altro lato, anche il contribuente è vincolato al rispetto dell'accordo, anche nel caso in cui l'imposta indicata dovesse risultare maggiore rispetto a quella prevista dalla legge.

5.2. Schizzo di un dilemma

La gamma data dalla separazione dei poteri richiede la verifica giudiziale dell'applicazione legittima della legislazione nel pieno rispetto della legge. Non opera nei casi i cui l'Amministrazione abbia una rilevante influenza sull'applicazione della legge. Si presuma che una "policy rule" pubblicata

²³ La stessa protezione legale è prevista nel caso di "interpretative policy rule" o "opinion" che sembra deviare dalla corretta applicazione della norma interessata; si vedano le sezioni 5.4. e 6.2..

dall'Amministrazione risulti più favorevole rispetto all'interpretazione della legge. Nel caso in cui un funzionario fiscale decidesse di applicare la norma e non la "policy rule", il giudice avrebbe qualche potere? Così come se lo stesso funzionario dichiara in anticipo ad un contribuente quali conseguenze fiscali comporti una determinata operazione. Che posizione dovrebbe assumere il giudice nel caso in cui il funzionario emetta un avviso di accertamento, cambi la propria precedente opinione perché la legge prevede conseguenze fiscali diverse da quelle che aveva in precedenza previsto? Se quello di legalità è l'unico principio valido, il giudice avrebbe dovuto ritenere legittimi gli accertamenti in entrambe le situazioni. Tuttavia, il principio di legalità ed il fine di evitare comportamenti arbitrari dell'Amministrazione sarebbero a rischio, dal momento che l'Amministrazione finanziaria potrebbe cambiare arbitrariamente precedenti interpretazioni che non erano state condivise dai contribuenti. Sarebbe violato in questi casi il principio della certezza del diritto, perché sarebbe disattesa la legittima aspettativa del contribuente. Inoltre, nell'esempio della "policy rule", il rispetto del principio di uguaglianza potrebbe essere fortemente compromesso nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria avesse il potere di applicare "policy rule" più favorevoli ad altri contribuenti.

5.3. L'evoluzione della giurisprudenza

Nella sezione 5.2. abbiamo visto che per la protezione giudiziale del contribuente, la legislazione non può essere l'unico criterio per valutare le decisioni assunte dall'Amministrazione. Ciononostante, per molti anni, ed in particolare fino al 1978, la giurisprudenza olandese ha sostenuto che il principio di legalità dovesse considerarsi superato. Reclami sulla condotta dell'Amministrazione finanziaria sono stati indirizzati al Ministro delle Finanze. Nel 1978, la Corte Suprema ha emesso alcune sentenze fondamentali, nelle quali ha confermato che, in alcuni casi, il principio di legalità potrebbe cedere al "principio di corretto comportamento dell'amministrazione". Secondo la Suprema Corte: «*il compito del giudice fiscale quando giudica sulla legittimità dell'accertamento è quello di verificare solo se il funzionario ha rispettato i confini definiti dal legislatore,*

*ma anche se il comportamento del funzionario non sia sotto altri profili contrario alla legge, ad esempio non rispettando il principio di corretto comportamento dell'amministrazione; in queste circostanze, l'interpretazione letterale della legge, sulla base della quale risulta direttamente dovuta l'imposta, potrebbe porre un contrasto con uno o più principi che esprimono la corretta azione amministrativa, tanto che in questi casi l'applicazione della legge, conforme all'interpretazione letterale, dovrebbe essere evitata; in generale in questi casi il problema dovrebbe essere risolto caso per caso, bilanciando il principio di legalità con quello del corretto comportamento dell'amministrazione coinvolta».*²⁴

La dottrina olandese valorizza questi come "leading cases", con i quali si è affermato per la prima volta il principio del legittimo affidamento. Tuttavia, i principi affermati nelle sentenze della Suprema Corte hanno un carattere generale e così possono assumere rilievo anche in altri ambiti connessi al rispetto del principio di corretto comportamento dell'Amministrazione. Poco dopo la Suprema Corte ha affermato ciò anche in merito al principio di uguaglianza.²⁵ La giurisprudenza successiva mostra che anche altri principi relativi al corretto comportamento dell'amministrazione possono prevedere che l'Amministrazione finanziaria debba astenersi dalla mera interpretazione letterale della legge. Un esempio è il "principio della dovuta attenzione" ("principle of due carefulness").²⁶ Tuttavia, il principio del legittimo affidamento e quello di uguaglianza sono quelli più importanti che ispirano il corretto comportamento dell'amministrazione nell'applicazione delle norme fiscali. Nel giudizio i contribuenti spesso si richiamano proprio a questi principi. Perciò, nel prossimo paragrafo, ci concentreremo maggiormente sul principio di legittimo affidamento e su quello di uguaglianza (entrambi espressione del principio di corretto comportamento dell'amministrazione).²⁷

²⁴ Corte Suprema 12 aprile 1978, n. 18452, BNB 1978/135.

²⁵ Corte Suprema 6 giugno 1979, n. 19290, BNB 1979/211.

²⁶ R.H. Happé, P.F.M. Van Loon, J.P.F. Slijpen e M.R.T. Pauwels, *Algemeen fiscaal bestuursrecht*, Deventer, Kluwer, 2010, cap. 3.

²⁷ Si osserva che il principio del legittimo affidamento e quello di uguaglianza sono principi che dovrebbero essere rispettati anche dalla legge. Sono principi che dovrebbero ispirare un corretto legislatore. Comunque, tenendo conto dell'argomento di quest'articolo, ci focalizzeremo su tali principi solo con riferimento al comportamento dell'amministrazione.

5.4. Applicazione dei principi della giurisprudenza sul corretto comportamento dell'amministrazione: il metodo del "*priority rules*"

Le svolte giurisprudenziali indicano che, in certe circostanze, il corretto comportamento dell'amministrazione dovrebbe legittimare l'Amministrazione finanziaria ad allontanarsi da quella che è la corretta applicazione della legge, sempre nel bilanciamento tra il principio di legalità e quello del corretto comportamento dell'amministrazione. Questo approccio da parte della Suprema Corte (cioè quello secondo cui l'amministrazione è obbligata non solo ad applicare la legge, ma anche a rispettare i "principi di corretto comportamento dell'amministrazione"), fa nascere un problema applicativo nel definire il corretto comportamento dell'amministrazione in nome del principio di legalità. Senza la luce interpretativa della Suprema Corte, la risoluzione caso per caso provocherebbe grave incertezza. Si tratta di linee interpretative che utili ad orientare i giudici nell'applicare i principi di legittimo affidamento ed uguaglianza.²⁸ Si tratta del metodo delle cd. "*priority rules*", che saranno analizzate in questo paragrafo.

In varie sentenze, la Suprema Corte ha distinto alcune situazioni particolari ("*standard situations*") che, con caratteristiche determinate, ricorrono nella pratica fiscale. Ad esempio, servono ad individuare quelle nelle quali l'azione dell'Amministrazione finanziaria ha quale conseguenza in generale un legittimo affidamento in capo ai contribuenti. La distinzione si basa sull'origine dell'affidamento. Si tratta di quelle in cui l'affidamento su una certa applicazione della legge si basa su "*policy rules*", quando l'affidamento dipende dall'esistenza di una opinione dell'Amministrazione o da informazioni generali fornite dall'Amministrazione.

Anche con riguardo al principio di uguaglianza, la Suprema Corte ha previsto alcune "situazioni *standard*", a seconda che venga privilegiato il principio di legalità o quello di corretto comportamento dell'amministrazione. Con la sua tesi di dottorato Happé ha introdotto il concetto di "*priority rule*".²⁹ La Suprema Corte adotta un criterio: se nella situazione "P" sono presenti le circostanze "X" e "Y", il principio "A"

²⁸ Si veda, *in extenso*, sul bilanciamento tra il principio di legalità ed il principio del legittimo affidamento, da un lato, e/o il principio di uguaglianza nell'applicazione delle norme fiscali, dall'altro lato, Happé, 1996.

²⁹ Happé, 1996, pp. 73-103.

sostituisce il principio "B". In altre parole, tale criterio prevede che data una certa situazione, prevalga un principio sull'altro. Si tratta di un approccio giurisprudenziale che sembra fondare le proprie radici nella teoria generale del diritto ed in particolare con la teoria di Dworkin.³⁰

Una delle caratteristiche della "*priority rule*" è che è sempre strutturata come una disposizione legale e, come tale, con alcuni criteri per verificare quando siano tutti presenti in uno specifico caso. In tal caso la "*priority rule*" troverà applicazione con relativa puntualità di uno dei principi. Se, invece, uno dei criteri non risulta soddisfatto, la "*priority rule*" non troverà applicazione e prevarrà l'altro principio.

Per illustrare ciò, ci siamo riferiti alla "*priority rule for opinions*", per verificare quando le aspettative derivanti da una opinione siano rispettate.³¹

Più specificamente se: (a) il funzionario dell'Amministrazione assume una certa posizione (una "*opinion*") sull'applicazione della legge fiscale nel caso sottopostogli dal contribuente; (b) il contribuente ha informato il funzionario di tutti i fatti e le circostanze rilevanti del caso in esame; (c) il contribuente può ragionevolmente ritenere che l'opinione espressa sia conforme alla legge, e (d) il funzionario può accordarsi con il contribuente. Così, nei casi in cui tutte queste condizioni si verificano, il principio di legittimo affidamento prevale rispetto a quello di legalità. In tal modo il diritto tributario dovrebbe essere applicato in modo da salvaguardare l'affidamento che ha generato, anche se ciò non sia conforme ad una interpretazione letterale della legge. Al contrario, se manca anche uno solo dei suddetti requisiti, sarà il principio di legalità a prevalere.

Oltre al sistema di "*priority rules*" nel campo del legittimo affidamento la Suprema Corte ha sviluppato un modello simile ("*priority rules*" per le situazioni *standard*) anche per il principio di eguaglianza e del corretto comportamento dell'amministrazione. Un esempio è la "*priority rule*" da utilizzare quando l'Amministrazione finanziaria segue una certa politica favorevole per il contribuente senza pubblicizzarla.³² Se il contribuente

³⁰ Happé, 1996, pp. 73-103.

³¹ Come già affermato nel paragrafo 2.3. questa include la cosiddetta "*promise*" e la "*declaration of agreement*". Inoltre, la "*priority rule*" è anche applicata alle situazioni nelle quali il contribuente ha la (ragionevole) impressione che vi fosse una promessa da parte del contribuente.

³² Come verrà osservato nella sezione 6.2., se la "*policy rule*" viene pubblicata, la Corte Suprema considera questa situazione nell'ambito di applicazione del principio di legittimo affidamento e non di quello di uguaglianza. Teoricamente, tuttavia, dovrebbe anche essere

dimostra che altri soggetti vengono trattati più favorevolmente anche se si trovano in situazioni comparabili con la propria, il funzionario deve dichiarare se effettivamente il contribuente ha diritto all'applicazione di questa "policy rule" ed in caso positivo applicarla, anche se non perfettamente conforme alla legge. In altre parole, in questo caso, il principio di uguaglianza prevale su quello di legalità.

5.5. Conclusioni

Nel paragrafo 5.2. abbiamo osservato che la discrezionalità amministrativa comporta il rischio, per il contribuente, di una insufficiente tutela rispetto a scelte arbitrarie dell'Amministrazione finanziaria, con violazione del principio di legittimo affidamento e di quello di uguaglianza. La ragione di ciò è che le disposizioni legislative sono inevitabilmente non sufficienti a prevenire l'arbitrarietà o le violazioni dei principi sopra menzionati. Nei paragrafi 5.3. e 5.4. abbiamo visto come i giudici abbiano spesso garantito la tutela dei contribuenti contro abusi del potere amministrativo. Pertanto, la Suprema Corte ha esteso l'"area di controllo": hanno efficacia normativa non solo le norme sul comportamento dell'Amministrazione finanziaria, ma anche i principi di buon andamento dell'amministrazione. In altre parole: il principio di legalità ha efficacia normativa e la norma non è concepita solo come "un complesso di disposizioni" ma comprende anche i principi legali e vincolanti. Per un profilo più filosofico, il concetto di norme è quello "integrale delle disposizioni".³³

In secondo luogo, la Suprema Corte ha adottato un sistema di criteri prioritari (cd. "priority rules") per trovare un equilibrio tra i principi di corretto andamento dell'amministrazione e quello di legalità. In casi particolari, tali "priority rules" dovrebbero essere applicate caso per caso. Curiosamente, in tal modo, i giudici hanno ovviato alle lacune legislative che avrebbero potuto provocare comportamenti arbitrari dell'amministrazione.

possibile chiedere tutela in base a tale ultimo principio.

³³ Si veda, ad esempio, Ronald Dworkin, *Law's Empire*, Cambridge, MA.: The Belknap Press of Harvard University Press, 1986, p. 225; si veda anche Ronald Dworkin, *Taking Rights Seriously*, London: Duckworth, 1978, p.22.

6. Amministrazione vincolata alla propria prassi: alcune "priority rules"

6.1. Introduzione

Quanto sopra mostra che, quando applica la legge, l'Amministrazione finanziaria olandese potrebbe essere vincolata al rispetto della propria prassi, anche se contraria all'interpretazione letterale della legge. Vale però la pena ricordare che la prassi amministrativa prevale nel caso in cui essa sia più favorevole rispetto alla legge.³⁴ In questo paragrafo discuteremo alcuni esempi di prassi ai quali l'Amministrazione è vincolata nell'applicare la legge e ci focalizzeremo sui principi più importanti su cui si fonda tale vincolo, vale a dire quello del legittimo affidamento e di uguaglianza.

6.2. La prassi dell'Amministrazione ed il principio di legittimo affidamento

L'analisi della giurisprudenza mostra che vi sono alcune situazioni ("standard situations") nelle quali l'Amministrazione è vincolata alla propria prassi, per avere generato una legittima aspettativa in capo al contribuente. In questo paragrafo, discuteremo brevemente le maggiori "priority rules" applicabili in tali circostanze.

Per prima cosa, il legittimo affidamento può dipendere da una "policy rule" ("interpretative" o "approving") pubblicata. In particolare, può verificarsi che una "policy rule" interpreti una norma in modo difforme - o apparentemente difforme - da quella che sembrerebbe *prima facie* la corretta applicazione della norma considerata. In questa ipotesi, la Suprema Corte ha previsto la seguente "priority rule": il principio di legittimo affidamento prevale su quello di legalità qualora il contribuente possa

³⁴ Se la legislazione considerata è più favorevole della prassi dell'amministrazione, il principio di legalità prevale e deve essere applicata la legge. Siccome quest'ultimo risulta meno interessante, ci focalizziamo sull'ipotesi in cui sia la prassi della amministrazione più favorevole rispetto alla legislazione applicabile.

ragionevolmente confidare nell'applicazione della norma così come interpretata dalla "*policy rule*".

In secondo e terzo luogo, una legittima aspettativa può dipendere da una "*general information*"³⁵ dell'Amministrazione finanziaria o da una specifica informazione emessa dietro richiesta del contribuente³⁶ concernente il significato di una norma, senza che vengano però esposte le circostanze concrete nelle quali si trova il contribuente medesimo. Tali informazioni potrebbero generare aspettative in capo ai contribuenti con riguardo all'applicazione effettiva della norma divergente rispetto all'interpretazione letterale della stessa. In queste situazioni *standard* (derivanti da una "*general information*" o da una specifica informazione), la Suprema Corte ha previsto "*priority rules*" sostanzialmente analoghe. In particolare la *priority rule* prevede che debba prevalere il principio di legalità, nonostante le informazioni possano creare legittime aspettative in capo ai contribuenti. In base a questo principio, le aspettative cedono avanti al rispetto della legge. Tuttavia, come eccezione, il principio di legittimo affidamento prevale se (i) il contribuente ha posto in essere un'azione confidando sulle informazioni rese dall'Amministrazione, in conseguenza delle quali non solo ha indebitamente versato una imposta non dovuta, ma ha anche subito una perdita ulteriore, (ii) l'informazione era stata resa dall'autorità competente, e (iii) l'informazione fornita non era così chiaramente contraria all'interpretazione letterale della legge.

In quarto luogo, le aspettative possono dipendere da un "*opinion*" di un funzionario del fisco, nella quale quest'ultimo ha fornito il proprio punto di vista sulle conseguenze fiscali di un caso concreto posto alla sua attenzione. Al contrario, nel caso di una "*general information*", l'amministrazione fiscale fornisce solamente il suo punto di vista nella interpretazione o nella applicazione di una legge, quindi, a prescindere dal caso concreto. In precedenza (sezione 5.4.), abbiamo descritto la "*priority rule*" come una situazione derivante da una "*opinion*" che appare non essere in linea con la corretta applicazione della legge considerata.

³⁵ Esempi sono le linee guida ("*guidelines*") e le *brochures* dell'amministrazione fiscale e le istruzioni che accompagnano i moduli della dichiarazione dei redditi.

³⁶ Ad esempio, in Olanda, un contribuente può chiamare uno speciale numero telefonico delle (*Belastingtelefoon*) per avere informazioni.

Infine, è anche possibile che una azione compiuta dal funzionario fiscale, senza nessuna intenzione di generare aspettative nei contribuenti, crei invero tali aspettative sulla applicazione della legge. Si tratta della situazione in cui il contribuente ritiene che il funzionario abbia assunto una "opinion" (c.d. implicita opinione – implicita *opinion*). Il punto di vista è dunque quello del contribuente. Secondo la "priority rule" generale in questa situazione il principio di legalità dovrebbe prevalere e pertanto queste aspettative finiscono per essere interpretate dal contribuente come una ipotesi di "opinion" non rispettata. Emettere l'accertamento in modo illegittimo non è sufficiente affinché vi siano gli estremi per giustificare un'azione del contribuente. Tuttavia, se vi fossero particolari circostanze aggiuntive, la situazione potrebbe essere differente. In vari casi, la Corte Suprema ha disciplinato in quali ulteriori circostanze il principio di legittimo affidamento debba prevalere su quello di legalità. A titolo esemplificativo consideriamo la situazione di una verifica fiscale nel corso della quale il funzionario fiscale non procede ad alcun rilievo.³⁷ In tal caso, il contribuente potrebbe ritenere che l'Amministrazione consideri la propria posizione perfettamente in linea con le disposizioni legislative ed a questa legittima aspettativa del contribuente la Corte Suprema ha accordato tutela, riconoscendo la sua prevalenza sul principio di legalità. In particolare la giurisprudenza ha ritenuto che prevalga il legittimo affidamento se (i) la violazione contestata sia così macroscopica che il funzionario fiscale avrebbe comunque dovuto avvedersene e se (ii) le conseguenze fiscali di tale violazione avrebbe legittimato il funzionario a fare osservazioni critiche o emettere un ulteriore accertamento nei confronti del contribuente.

In conclusione, l'Amministrazione finanziaria potrebbe essere obbligata al rispetto della sua stessa prassi, anche se contraria alla corretta applicazione della norma considerata, in forza del principio del legittimo affidamento. È interessante notare che questo potrebbe essere non solo il caso delle prassi "effettive" dell'amministrazione, come le "policy" pubblicate, le "opinions" o una "general information"; ma potrebbe riguardare anche una situazione dove il contribuente potrebbe ragionevolmente ritenere, errando, che esiste

³⁷ Si osservi che se l'ispettore fiscale stabilisce nella verifica fiscale che è d'accordo con la posizione del contribuente in merito ad una certa questione, tale situazione dovrebbe essere intesa come si trattasse di un "opinion".

una prassi, o una "*opinion*". Tuttavia, per evitare contrasti, in quest'ultimo caso, la prassi amministrativa trova applicazione solo se più favorevole al contribuente. In questo modo viene tutelato principalmente il contribuente.

6.3. La prassi dell'amministrazione ed il principio di uguaglianza

6.3.1. Introduzione

Oltre al principio di legittimo affidamento, anche quello di uguaglianza tutela i contribuenti nei confronti della prassi dell'Amministrazione finanziaria. Anche qui, vi è un problema di bilanciamento tra il principio di uguaglianza e quello di legalità. La Corte Suprema ha adottato "*priority rules*" per effettuare tale bilanciamento in situazioni *standard*. In questa sezione esamineremo brevemente queste "*priority rules*". In primo luogo, tuttavia, è necessario analizzare la differenza tra i concetti di uguaglianza formale ed uguaglianza materiale.³⁸

6.3.2. Uguaglianza formale vs uguaglianza materiale

Nel contesto in questione, l'uguaglianza formale si ha quando l'Amministrazione finanziaria dovrebbe applicare una disposizione a tutti i casi che rientrano nel campo di applicazione delle norme. Allo stesso modo, se l'Amministrazione finanziaria applica una certa prassi, ad esempio una "*policy rule*", essa dovrebbe essere applicata a tutti i contribuenti la cui situazione ricade nel campo di applicazione della norma. Il principio dell'uguaglianza formale sarebbe perciò a rischio se una prassi favorevole dell'Amministrazione finanziaria non venisse applicata a tutti i contribuenti. In conclusione, l'uguaglianza formale corrisponde ad una costante applicazione di regole o di una prassi.

Di converso, l'uguaglianza materiale guarda al contenuto di una norma (o di una prassi). Le norme in se distinguono diversi gruppi. Una disposizione fiscale emanata per gli imprenditori distingue tra contribuenti imprenditori e

³⁸ Happé, 1996, pp. 289-291.

quelli non imprenditori. L'uguaglianza materiale pone il seguente problema: una distinzione legale viola il principio di uguaglianza? Invero, il principio di uguaglianza richiede che casi uguali siano trattati nella stessa maniera, o in altre parole, che casi uguali non siano trattati in modo diverso in assenza di una ragionevole giustificazione. Per comprendere se due o più situazioni sono "uguali", bisognerà prestare attenzione allo scopo della disposizione considerata. In sostanza, la domanda dovrebbe essere: la situazione estranea all'ambito di applicazione della norma è uguale – considerato lo scopo della norma stessa – alle situazioni che invece vi ricadono? Se la risposta è affermativa e manca una giustificazione al trattamento discriminatorio, il principio di uguaglianza (materiale) richiede che la disposizione dovrebbe essere applicata comunque anche al caso che, da un punto di vista strettamente letterale, sia estraneo al suo ambito di applicazione. Lo stesso avviene, *mutatis mutandis*, per la prassi dell'Amministrazione dalla quale deriva un (ingiustificato) trattamento diseguale per situazioni sostanzialmente uguali. In conclusione, il rispetto dell'uguaglianza materiale potrebbe richiedere un ampliamento dell'ambito di applicazione di una disposizione o di una prassi amministrativa. Così, l'uguaglianza materiale riguarda il contenuto di una disposizione (o prassi), e mira a ricomprendere, nell'ambito di applicazione della norma, casi che formalmente dovrebbero restarvi estranei.

6.3.3. "Priority rules" per l'uguaglianza formale

In merito al principio di uguaglianza in senso formale, la Suprema Corte ha previsto tre "priority rules".

La prima riguarda l'ipotesi in cui la "policy" venga applicata, ma senza pubblicazione. Se il funzionario fiscale competente segue una determinata "approving policy", non pubblicata, egli la dovrebbe applicare a tutti i contribuenti che ricadono nello scopo perseguito dalla "policy". Tuttavia, se il funzionario non applica la "policy" a svantaggio del contribuente, secondo la "priority rule", è la Corte a dover stabilire la corretta applicazione della legge richiamata, applicando la "policy". Si osserva che da un punto di vista teorico ci si aspetterebbe che venisse pubblicata una "priority rule" per una

"*approving rule*". Invero, la Suprema Corte garantisce tutela ai contribuenti, non in forza del principio di uguaglianza, ma di quello di legittimo affidamento. Ci riferiamo all'appropriata "*priority rule*" che è menzionata nella sezione 6.2..

La seconda "*priority rule*" si applica nel caso in cui il funzionario fiscale competente tratti uno o più persone di un gruppo in modo diverso con l'obiettivo di favorirle. In questa ipotesi secondo la "*priority rule*"³⁹ la corretta applicazione della legge dovrebbe comportare un trattamento analogo tra tutti i componenti del gruppo, garantendo a tutti il medesimo trattamento favorevole. Ricordiamo che l'"obiettivo di favorire" qualcuno diventa una barriera pratica. Si tratta di una regola raramente applicata. La terza "*priority rule*" riguarda l'ipotesi in cui un funzionario fiscale abbia applicato in modo più favorevole la legge nei confronti di una maggioranza di persone appartenenti ad un gruppo che versano nella medesima situazione.⁴⁰ In questo caso, la "*majority rule*" ritiene che la corretta applicazione della legge dovrebbe riguardare tutti i componenti del gruppo. Va comunque segnalato che in questa ipotesi mancano "*(approving) policy*" dei funzionari. Si tratta di una situazione di tipo puramente quantitativo: la chiave della questione è se il funzionario abbia o non abbia applicato correttamente la legge il cui ambito di applicazione era dato dalla maggioranza del gruppo.⁴¹

6.3.4. "Priority rules" per l'uguaglianza materiale

La Suprema Corte ha anche emesso "*priority rules*" in nome del principio di uguaglianza materiale. Queste "*priority rules*" riguardano principalmente "*policy rules*" o "*policy practises*" dell'Amministrazione finanziaria. A tal riguardo, non sembra rilevare la distinzione tra "*policy rules*" pubblicate e quelle non pubblicate. Ad entrambe si applicano le medesime regole.

³⁹ Questa regola è chiamata la regola dell'obiettivo del favoritismo.

⁴⁰ Ci focalizziamo sulla linea principale della norma. La regola stessa è molto più complessa di quanto lo siano le regole sviluppate dalla Suprema Corte per "riempire" di significato la regola principale, ad esempio si pensi alle ipotesi che riguardano questioni qualificatorie, ovvero ipotesi di non-corretta applicazione delle norme.

⁴¹ Come affermato nella precedente nota, la Suprema Corte ha elaborato la "*majority rule*" in un modo veramente dettagliato. Conseguentemente, è effettivamente molto difficile per un contribuente soddisfare tutti i "sottocriteri".

Invece, la giurisprudenza mostra che una distinzione potrebbe esservi tra "approving policy rules" da un lato e "interpretative policy rules" e prassi dall'altro lato.

Come evidenziato in precedenza (paragrafo 2.2.), nell'ipotesi di "approving policy rule" l'amministrazione fiscale adotta - in favore dei contribuenti - una certa interpretazione/applicazione della legge tributaria relativamente ad una specifica situazione, anche nel caso in cui si tratti di interpretazione/applicazione non strettamente letterale. Nell'ipotesi di una "approving policy rule" - pubblicata o meno che sia - la "priority rule" sull'uguaglianza materiale ritiene, qualora si tratti di situazione che esula dal campo di applicazione della "approving policy rule" relativa, che la corretta applicazione della legge venga accantonata se (i) la "approving policy rule" prevede un trattamento differente per casi simili e (ii) non vi è stata una giustificazione a tale differente trattamento. Se tali elementi sussistono, le "approving policy rules" dovrebbero essere applicate. Così, lo scopo della "approving policy rule" è esteso attraverso il principio di uguaglianza.

Nell'ipotesi di una "interpretative policy" di norme o di prassi, l'Amministrazione finanziaria ha una "policy" nell'applicazione di una determinata legge a certe situazioni, applicazione che deriva da una interpretazione delle legge stesa che l'Amministrazione ritiene corretta. Tuttavia, potrebbe avvenire che l'interpretazione, sebbene risulti non corretta, sia più favorevole per i contribuenti interessati. Spesso, da ciò deriva che tali contribuenti vengono trattati meglio rispetto a coloro che non rientrano nell'ambito di applicazione della "policy", ma che versano, dal punto di vista della corretta interpretazione della legge, in casi analoghi a quelli a cui la "policy" risulta applicabile. La questione che si presenta quindi è la seguente: i contribuenti svantaggiati possono invocare il principio di uguaglianza (materiale) per ottenere il trattamento più favorevole derivante dalla "policy" ? ⁴² La Suprema Corte ha risposto negativamente a tale domanda nel 1997. ⁴³ Si tratta di una decisione importante sotto il profilo metodologico. In particolare, in un primo momento, la Suprema Corte ha

⁴² Si osservi che i contribuenti che rientrano nell'ambito della "policy" hanno ancora la protezione legale che della "policy" (favorevole) che viene loro applicata, nonostante essa si basi su una non-corretta visione della legge. Questa situazione dipende dal rispetto del principio del legittimo affidamento nel caso di "policy" pubblicata (si veda la sezione 6.2.), e del principio di uguaglianza, intesa in senso formale (si veda la sezione 6.3.2.).

⁴³ Corte Suprema 5 febbraio 1997, n. 31312, BNB 1997/160.

affermato che tali contribuenti hanno diritto al medesimo trattamento favorevole in forza del principio di uguaglianza. In un secondo momento, tuttavia, la Corte ha bilanciato il principio di uguaglianza con quello di legalità, sostenendo che quest'ultimo a certe condizioni possa prevalere. Pertanto, la relativa "*priority rule*" prevede che se vi è una "*policy*", essa si applica solamente - in base a tale principio - ad un certo numero di casi aventi caratteri specifici, con la conseguenza che se mancano tali caratteri, è legalmente scorretto applicare tale "*policy*" e pertanto l'Amministrazione non ha alcun obbligo in tal senso (anche qualora abbia per un certo periodo ritenuto estendibile tale "*policy*" anche ad altri).⁴⁴ La *ratio* di questa "*priority rule*" è la seguente: l'Amministrazione può errare nella interpretazione della legge, ma ciò non giustifica una proliferazione di errori in forza del rispetto del principio di uguaglianza.

Tuttavia, c'è anche una "*accompanying priority rule*": nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria continui ad applicare la "*policy*" nonostante sia venuta a conoscenza - ad esempio in forza di una sentenza o per intuizione propria - che la "*policy*" si fonda su una non corretta visione della legge o che la stessa debba essere applicata anche ad altri casi.⁴⁵ Dal nostro punto di vista, tale "*accompanying priority rule*" è de tutto logica. Infatti, se l'Amministrazione finanziaria persegue nell'applicare una "*policy*" originariamente interpretativa, sebbene consapevole del fatto che detta "*policy*" è difforme dalla corretta interpretazione della norma, la "*policy*" assume un nuovo carattere: da "*interpretative policy*" diviene una "*approving policy*".

Una situazione veramente peculiare riguarda il "*Vinkenslag-case*". L'Amministrazione finanziaria aveva concluso accordi con alcuni contribuenti che vivevano nel campo nomade "*Vinkenslag*". Tali accordi si erano resi necessari perchè, nel caso di specie, era difficile non solo raccogliere informazioni in materia fiscale, ma anche riscuotere le relative imposte. L'esatto contenuto degli accordi non era propriamente chiaro, ma vi erano indicazioni dalle quali risultava che il trattamento fiscale sarebbe stato molto

⁴⁴ Corte Suprema 5 febbraio 1997, n. 31312, BNB 1997/160, e Corte Suprema 22 gennaio 2010, n. 09/01038, BNB 2010/146.

⁴⁵ Corte Suprema 22 gennaio 2010, n. 09/01038, BNB 2010/146. Si noti che la Corte Suprema ha osservato che un periodo di transizione potrebbe essere applicato prima che la "*policy*" perda efficacia. All'interno di questo periodo (che non dovrebbe essere eccessivamente lungo) non dovrebbe trovare applicazione la "*accompanying priority rule*", ma la "*priority rule*" principale.

favorevole per il "popolo" del "caravan camp". Nel momento in cui detti accordi divennero pubblici, altri contribuenti pretesero – in base al principio di uguaglianza – di essere trattati nel medesimo (favorevole) modo. Tuttavia, la Suprema Corte respinse la richiesta, mostrando, tra l'altro, disaccordo rispetto agli accordi in parola. La Suprema Corte ha considerato che *«questi (...) accordi sono collegati al fatto che i relativi contribuenti [del caravan camp; RH/MP] rendevano difficile l'applicazione della legge; ciò non dovrebbe essere rilevante ai fini fiscali»*.

Successivamente, la Suprema Corte ha affermato che il principio di uguaglianza non poteva trovare applicazione. La Corte ha considerato che: *«Il principio di uguaglianza, come quello di buon andamento dell'attività amministrativa, implica che quando l'Amministrazione persegue una "policy" nei confronti di un certo gruppo di contribuenti, attribuendogli un ingiustificabile trattamento preferenziale, dovrebbe nello stesso tempo prevedere per gli altri contribuenti un uguale, anche ingiustificabile, vantaggio. L'obbligazione di conformarsi al principio del buon andamento dell'amministrazione richiede in tal caso di interrompere l'ingiustificabile trattamento favorevole. Se si decide in tal senso, altri non potranno invocare con successo l'applicazione del principio di uguaglianza»*.

Si osserva che la Suprema Corte mostra ancora la propria disapprovazione nei confronti degli accordi di "Vinkenslag", rimarcando l'esistenza di un obbligo giuridico a porre termine all'ingiustificabile favorevole trattamento.

7. Osservazioni conclusive

7.1. Concetto di prassi dell'amministrazione

Tenendo a mente gli insegnamenti della giurisprudenza comunitaria, l'editore di questa rivista ci ha chiesto di specificare il concetto di prassi amministrativo-fiscale in Olanda. Tuttavia, non esiste una chiara e ben delineata definizione di prassi nella giurisprudenza tributaria olandese. Al contrario di quanto avvenuto nei casi all'esame della Corte di Giustizia, nella giurisprudenza olandese non vi è un reale bisogno di una definizione omnicomprensiva.

Invero, nella situazione olandese, è più importante stabilire quale tipo di prassi l'Amministrazione finanziaria utilizza ed in quali casi esiste tale prassi. Individuare il tipo di prassi è importante perché da esso dipendono le conseguenze legali. Ad esempio, se un contribuente si appella al principio di uguaglianza materiale nel rispetto di una "policy" dell'Amministrazione finanziaria, è rilevante sapere se la "policy" è una "approving policy" o una "interpretative policy" (si veda la sezione 6.3.3.).

La precedente analisi mostra che vi sono vari tipi di prassi dell'Amministrazione: le "approving" e "interpretative policy", le quali possono essere pubblicate o non pubblicate; le "opinions" emesse dall'ispettore fiscale; la possibilità di concludere accordi transattivi così come "enforcement agreements" da parte della autorità fiscali con i contribuenti (si veda il paragrafo 2).

Inoltre sembra che ci siano differenti livelli di prassi. Ad esempio, possono essere previste prassi "general", come quelle del Ministro delle Finanze, o come le "approving policy rules" che sono pubblicate. Si può parlare di prassi anche ad un livello più concreto ed individuale, ad esempio quando, dietro richiesta di un contribuente, il funzionario fornisce la propria opinione sulle conseguenze fiscali derivanti da una certa operazione economica.

Inoltre, potrebbe anche esserci una prassi dell'Amministrazione cd. "deemed", che individua tipiche conseguenze fiscali. Una prima situazione è quella che può verificarsi nell'applicazione delle cd. "majority rule", la cui "priority rule" ricade nella sfera di applicazione del principio di uguaglianza in senso formale (si veda il paragrafo 6.3.2.). La seconda situazione si verifica quando il contribuente crede che l'Amministrazione abbia espresso un'opinione. In alcuni di questi casi, l'Amministrazione è tenuta ad onorare le legittime aspettative ingenerate dalla "implicita opinione", sulla base del principio di legittimo affidamento (si veda il paragrafo 6.2.).

7.2. Limiti all'ammissibilità di una interpretazione *contra legem* nell'applicazione della legge

In termini meramente formali, l'Amministrazione olandese non ha alcun potere discrezionale nell'applicazione della legge tributaria (salvo in alcuni

casi risibili). Le leggi fiscali, dal canto loro, generalmente non ammettono discrezionalità amministrativa nella loro applicazione. Tuttavia, nel paragrafo 2 abbiamo visto che il fisco in pratica ha potere discrezionale. Inoltre, come esaminato nel paragrafo 3.2., la Corte Suprema ha confermato che l'Amministrazione finanziaria olandese può effettivamente adottare ulteriori criteri (cd. "policy" "rule"). Nel paragrafo 3.3., abbiamo sostenuto che se una prassi amministrativa si allontana (in favore dei contribuenti) dalla stretta interpretazione della legge, ciò non significa, di per sé, che la prassi sia *contra legem*. La deviazione dal significato letterale della legge potrebbe essere funzionale alla necessità di rendere giustizia alle peculiarità del caso concreto. Se la soluzione adottata risulta in linea con lo scopo e con i principi della legge considerata, la prassi dell'Amministrazione è da considerarsi *intra jus* e pertanto, piuttosto che come *contra jus*, dovrebbe qualificarsi come *preater legem*. Come visto nel paragrafo 3.3., la stessa regola si applica, *mutatis mutandis*, agli altri modi in cui l'Amministrazione finanziaria utilizza la propria discrezione di fatto nell'applicare la legge, come avviene, ad esempio in caso di "opinion".

In conclusione, per capire se l'Amministrazione finanziaria resti o meno entro i confini normativi nell'esercizio della propria discrezionalità (deviando dalla mera interpretazione letterale della legge in favore dei contribuenti), è decisivo sapere se la soluzione adottata dall'Amministrazione sia in linea con lo scopo ed i principi della legge. Se ciò non si verifica, l'Amministrazione finanziaria ha ecceduto le proprie competenze, avendo superato la linea tra diritto ed *extra* diritto. Nel paragrafo 6.3.3., abbiamo analizzato un esempio di eccesso di potere, caratterizzato dal passaggio dell'Amministrazione nella zona cd. *contra legem*. È quanto è avvenuto nel caso "Vinkenslag", nel quale altri contribuenti hanno richiesto – in forza del principio di uguaglianza – lo stesso trattamento accordato dall'Amministrazione alla popolazione del campo nomadi Vinkenslag. In questo caso, la Suprema Corte non ha condiviso la condotta dell'Amministrazione finanziaria. Inoltre, dovrebbe evidenziarsi che il problema della verifica di un eccesso di potere da parte dell'Amministrazione non andrebbe confuso con il problema della protezione giuridica dei contribuenti. Un esempio potrebbe essere dato dal caso in cui il funzionario fiscale tratti soggetti di uno stesso gruppo che versino in un'analoga situazione in modo diverso, con l'obiettivo di "favorirli". Come

discusso nel paragrafo 6.3.3. l'applicabile "*priority rule*" - basata sul principio di uguaglianza formale - ritiene che anche le altre persone del gruppo dovrebbero ricevere il medesimo trattamento favorevole, peraltro indipendentemente dal fatto che tale trattamento "di favore" sia legittimo o meno. Infatti, il trattamento in sé è probabilmente *contra legem*, ma le altre persone dovrebbero poterne comunque godere in forza del principio di uguaglianza.