

La Administración tributaria frente a los Principios de Buena Administración en Derecho belga

Jacques Malherbe, David Renders y Edoardo Traversa¹

1. Introducción

El fisco es una administración. En Bélgica, al igual que en el resto de países, se ha planteado la cuestión de hasta qué punto el contribuyente tiene derecho a invocar que se respete un principio de "buena administración" en sus relaciones con la Administración tributaria.

Esta pregunta, así formulada, nos lleva a analizar lo que se entiende por "buena administración" en Bélgica (2), con carácter previo a examinar su posible aplicación al ámbito tributario (3).

2. Los contornos del principio de buena administración en Derecho Público belga

Se invoca en Bélgica la existencia de un principio de buena administración. No obstante, algunos autores dudan de su existencia, ya que tiene un contenido, si no difuso, sí al menos variable².

Según sea considerado en un sentido más o menos amplio, se identifican en este principio de cinco a diez o doce componentes. Desde que el Consejo de

¹ Profesores de la Université catholique de Louvain Letrados del Colegio de Abogados de Bruselas Traducción a cargo de la Dra. Antonia Jabalera Rodríguez, Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada.

² Vid. Dr. BOUVIER, *Eléments de droit administratif*, Bruxelles, De Boeck-Université, 2002, p. 49 ; D. RENDERS, « W poszukiwaniu dobrej administracji. Doświadczenia Belgii », en *W poszukiwaniu dobrej administracji*, Warszawa, Wydział Prawa I Administracji, Biuro Informacji Rady Europy, 2007, p. 65 ; P. GOFFAUX, *Dictionnaire élémentaire de droit administratif*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 39, v^o « bonne administration (principe de-) » ; A. MAST, J. DUJARDIN, M. VAN DAMME y J. VANDE LANOTTE, *Overzicht van het Belgisch administratief recht*, Mechelen, Kluwer, 18^e ed., 2009, p. 52-64. En relación a los principios de buena administración, puede consultarse igualmente J. CONRADT, « Les principes de bonne administration dans la jurisprudence du Conseil d'Etat », *Administration publique trimestrielle*, 1999, p. 262 y s. ; I. OPDEBEEK y M. VAN DAMME (ed.), *Beginnselen van behoorlijk bestuur*, Brugge, Die Keure, 2006, 491 p.

Estado belga declaró la necesidad de que el recurrente se refiera en cada caso al componente supuestamente vulnerado del principio de buena administración³, sin que resulte admisible una referencia genérica a éste último; nos inclinamos a pensar que, si la buena administración responde a la denominación jurídica de «principio», conviene contemplar esta calificación en plural, y hablar, de este modo, «de los» principios de buena administración⁴.

La multiplicidad de componentes requiere, en nuestra opinión, que se diferencien dos tipos de requisitos.

Un primer grupo de componentes que se vinculan a los principios de buena administración considerados en sentido estricto, tal y como analizamos en el apartado (2.1). Un segundo grupo que integra, sin duda, exigencias cardinales de la función de administrar, pero que se imponen más allá de los límites asignados a esta función, y que podemos analizar, en consecuencia, considerando estos principios en sentido amplio (2.2).

2.1. Los principios de buena administración en sentido estricto

Bajo la influencia del Derecho Público de los Países Bajos⁵, la jurisprudencia belga ha consagrado un primer grupo de requisitos de buena administración, que constituyen formas y formalidades impuestas a la autoridad administrativa, con el objetivo de adoptar un acto administrativo válido.

Estos requisitos se exigen para garantizar la validez tanto formal (1) como material del acto administrativo (2).

³ Vid. C.E., Sentencia *Streel*, nº 188.251 de 27 de noviembre 2008.

⁴ En este sentido, véase J. JAUMOTTE, « Les principes généraux du droit administratif à travers la jurisprudence administrative », en B. BLERO (éd.), *Le Conseil d'Etat de Belgique cinquante ans après sa création*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 690 ; L.-P. SUETENS, « Algemene Rechtsbeginselen en algemene beginselen van behoorlijk bestuur in het Belgisch administratief recht », *Tijdschrift voor Bestuurswetenschappen en publiekrecht*, 1970, p. 379-396 ; L.-P. SUETENS, « Algemene beginselen van behoorlijk bestuur in de rechtspraak van de Raad van State », *Tijdschrift voor Bestuurswetenschappen en publiekrecht*, 1981, p. 81-89.

⁵ Véase, en este sentido, P. GOFFAUX, *op. cit.*, p. 39, vº « bonne administration (principe de -) » ; A. MAST, J. DUJARDIN, M. VAN DAMME y J. VANDE LANOTTE, *op. cit.*, p. 55.

2.1.1. Los requisitos de validez formal

Los requisitos de validez formal comprenden el respeto de los derechos de defensa en la realización de la actuación administrativa, o, al menos, la exigencia de audiencia previa, así como, el principio de imparcialidad de la autoridad administrativa y el deber de *fair play* y de diligencia.

2.1.1.1. Los derechos de defensa

Se han de respetar los derechos de defensa cada vez que la autoridad administrativa tiene la intención de sancionar, es decir, de castigar⁶. Tal es el caso, evidentemente, de los procedimientos disciplinarios contra funcionarios públicos⁷. Igualmente, sucede así, desde una perspectiva más general, en los supuestos en los que se contempla la imposición de una sanción administrativa⁸. En este último sentido, se ha puesto de manifiesto cómo la legislación y reglamentación belgas son cada vez más propensas a recurrir a lo que se ha venido a denominar el «derecho penal devaluado» (*droit penal dégrééré*)⁹.

El agente o el ciudadano al que la Administración tiene la intención de sancionar debe poder presentar su defensa, tanto por escrito como oralmente¹⁰. Tiene derecho, asimismo, a ser asistido por la persona a quien designe¹¹.

Para poder presentar sus alegaciones, el interesado debe ser informado con antelación suficiente¹² del conjunto de los hechos que se le imputan¹³, así como, debe tener acceso al expediente administrativo¹⁴. Debe ser, también,

⁶ Véase, en relación a esta cuestión, D. RENDERS, M. JOASSART, F. PIRET y G. PIJCKE, « Le régime juridique de la sanction administrative », en R. ANDERSEN, D. DEOM y D. RENDERS (dir.), *Les sanctions administratives*, Bruxelles, Bruylant, 2007, p. 197 y s., y las referencias allí citadas.

⁷ C.E., sentencia *Doevenspeck*, nº 140 de 24 de octubre de 1949.

⁸ Vid. D. RENDERS, M. JOASSART, F. PIRET y G. PIJCKE, « Le régime juridique de la sanction administrative », in R. ANDERSEN, D. DEOM et D. RENDERS (dir.), *op. cit.*, p. 197 y s., y las referencias citadas.

⁹ P. MARTENS, « Les sanctions administratives, un droit pénal dégrééré ? », en R. ANDERSEN, D. DEOM y D. RENDERS (dir.), *op. cit.*, p. 13 y s.

¹⁰ Vid. C.E. sentencia *s.p.r.l. Biorim*, nº 58.752 de 22 de marzo de 1996.

¹¹ Vid. C.E., sentencia *Leenders*, nº 29.357 de 17 de febrero de 1988.

¹² Vid. C.E., sentencia *Demarest*, nº 13.783 de 12 de noviembre de 1989.

¹³ Vid. C.E. sentencia *Desrousseaux*, nº 18.777 de 23 de febrero de 1978.

¹⁴ Vid. C.E., sentencia *Devigne*, nº 63.376 de 29 de noviembre de 1996.

citado a una audiencia¹⁵ y puede solicitar que la prueba testifical se desarrolle en su presencia¹⁶.

La exigencia de respetar los derechos de defensa es fundamental, hasta el punto de que la Administración debe ser capaz de demostrar, por escrito, que respetó rigurosamente todas las formalidades requeridas; de modo que la ausencia de alguna de dichas formalidades determina la ilegalidad de todo el procedimiento administrativo. No se permite, por otra parte, que la Administración pueda desviarse del cumplimiento de estos requisitos, ya sea en caso de emergencia o de fuerza mayor¹⁷.

Teniendo en cuenta que se trata de un principio de derecho público¹⁸, la vulneración del derecho de defensa puede alegarse en cualquier momento procedimental, ya sea en el marco del procedimiento administrativo como en el proceso judicial posterior, y en este último caso, hasta la conclusión de los debates¹⁹.

2.1.1.2. La audiencia previa

Por su parte, la audiencia previa, que resulta similar a los derechos de defensa, aunque no debe confundirse con éstos, viene exigida cada vez que la Administración puede tomar una decisión desfavorable para el destinatario de la misma, en base al comportamiento de este último²⁰; tratándose, en la mayoría de las ocasiones, de un funcionario público.

Debemos añadir algunas matizaciones a esta somera presentación que hemos realizado de este principio.

Aunque es cierto, como acabamos de indicar, que el principio de audiencia previa se aplica frecuentemente a los agentes de la función pública; ello no

¹⁵ Vid. C.E., sentencia *Saint-Viteux*, nº 37.631 de 7 de enero de 1991.

¹⁶ Vid. C.E., sentencia *Jacquard*, nº 64.967 de 4 de marzo de 1997.

¹⁷ Vid. P. GOFFAUX, *op. cit.*, p. 101. Como ha puesto de manifiesto J. SALMON, «Se exime [no obstante] a la autoridad de su deber de oír al interesado cuando es el propio comportamiento de dicho interesado el que imposibilita que este trámite pueda desarrollarse, por ejemplo, al no responder a las citaciones que se le envían» (*Le Conseil d'Etat*, t. Ier, Bruxelles, Bruylant, 1994, p. 440).

¹⁸ Vid. C.E., sentencia *Vangeebergen*, nº 27.307 de 7 de enero de 1987.

¹⁹ Vid. J. SALMON, *op. cit.*, p. 439 ; P. GOFFAUX, *op. cit.*, p. 101.

²⁰ Vid. D. BATSELE, T. MORTIER y M. SCARCEZ, *Manuel de droit administratif*, Bruxelles, Bruylant, 2010, p. 48.

quiere decir que no resulte asimismo aplicable a cualquier ciudadano²¹, siempre que, eso sí, la Administración esté en disposición de adoptar una decisión que le resulte desfavorable²².

La jurisprudencia ha suministrado, en este sentido, ejemplos de todo tipo. Se debe practicar la audiencia preliminar cuando la Administración pueda suspender una licencia de explotación del servicio de taxis²³. Igualmente debe practicarse cuando pretende retirar la licencia concedida a un restaurante para instalar una terraza en los meses de julio y agosto²⁴; o bien, tiene la intención de exigir la devolución de una subvención concedida a un centro educativo privado²⁵.

Si bien el principio de audiencia previa se aplica generalmente en los supuestos en los que la decisión de la Administración se relaciona con el comportamiento del destinatario de la misma; se exigen, además, la concurrencia de otras condiciones. En este caso, la idea subyacente en la jurisprudencia que impone estas condiciones muestra la voluntad de que se respete, no tanto el principio contradictorio, como inquisitivo²⁶.

De este modo la justicia administrativa belga ha exigido que se respete el principio de audiencia previa en el supuesto, en particular, en el que el Alcalde de un Municipio tiene la intención de declarar inhabitable un concreto inmueble²⁷. Se ha considerado, en este caso, que el representante público no podría estar mejor informado a la hora de tomar su decisión que por el propio propietario del inmueble en cuestión.

Se exige, por otra parte, el cumplimiento del principio de audiencia previa cuando la Administración dispone de lo que se denomina una competencia discrecional, es decir, cuando la facultad de decidir de la Administración implica un margen de apreciación, por mínimo que éste sea. En el supuesto en el que la competencia de la Administración esté estrechamente delimitada y no se deje a ésta margen de apreciación alguno en cuanto a la decisión a tomar, la ausencia de audiencia previa no determina la ilegalidad

²¹ Vid. P. LEWALLE (con la colaboración de L. DONNAY), *Contentieux administratif*, Bruxelles, Larcier 2008, p. 223.

²² *Ibidem*, p. 221 y s.

²³ Vid. C.E., sentencia *Saint-Viteux*, nº 37.631 de 16 de septiembre de 1991.

²⁴ Vid. sentencia *Phenix Resto*, nº 67.695 de 8 de agosto de 1997.

²⁵ Vid. C.E., sentencia *a.s.b.l. Enseignement technique de l'Évêché de Liège*, nº 39.233 de 27 de abril de 1992.

²⁶ Cfr. *infra*: apartado 2.1.2.

²⁷ Vid. C.E., sentencia *Lobijn*, nº 16.217 de 30 de enero de 1974.

de la decisión adoptada, ya que la información que se hubiese podido recopilar durante el trámite de audiencia no habría influido, en este supuesto en concreto, sobre el contenido de la medida a adoptar²⁸.

Se admite sin discusión alguna que, en su contenido, la exigencia de audiencia previa no se limita a la mera audiencia del interesado, sino que impone, en realidad, el cumplimiento de todas las exigencias requeridas por los derechos de defensa, con dos importantes precisiones, de gran relevancia práctica.

Por una parte, la audiencia previa no requiere, a diferencia de los derechos de defensa, formalismo alguno. Así, la notificación por escrito al interesado con carácter previo a la audiencia no es indispensable para que se considere que se ha cumplido con la exigencia de buena administración²⁹.

Por otra parte, la audiencia previa no debe, a diferencia de los derechos de defensa, garantizarse en todos los casos; ya que se permite su omisión en caso de urgencia³⁰.

2.1.1.3. La imparcialidad

Como resulta conocido, la audiencia previa no es exclusiva de la buena administración. Se trata también de una de las condiciones indispensables de la función judicial, estando garantizada por disposiciones convencionales que tienen un efecto directo en el ordenamiento jurídico belga³¹.

En el ámbito de la acción administrativa, la imparcialidad encuentra un terreno fértil en materia disciplinaria, así como en todos aquellos supuestos en los que un determinado procedimiento se inspira en el proceso jurisdiccional³². La imparcialidad requiere, en este caso, que quién sostuvo

²⁸ Vid. C.E., sentencia *Cousin*, nº 35.668 de 17 de octubre de 1990.

²⁹ Vid. J. SALMON, *op. cit.*, p. 445 ; asimismo, P. GOFFAUX, *op. cit.*, p. 29.

³⁰ Vid. D. RENDERS y Th. BOMBOIS, « La motion de méfiance constructive communale : un acte justiciable du Conseil d'Etat », *J.T.*, 2006, p. 321 y las referencias citadas en esta obra ; igualmente, J. DE BEYS, B. GORS, Ch. THIEBAUT, « La procédure d'octroi des subventions », en D. RENDERS (dir.), *Les subventions*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 397, y las referencias citadas.

³¹ Vid. el art. 6, §1^{er}, del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades fundamentales; art. 14, §1, del Pacto internacional de Derechos civiles y políticos.

³² Vid. A. COOLSAET, « Het onpartijdigheidsbeginsel », en I. OPDEBEEK y M. VAN DAMME (ed.), *op. cit.*, pp. 279-314.

la acusación –término que ha de ser considerado en su significado más amplio- no debería participar en la deliberación sobre la decisión a tomar³³.

Otro terreno propicio para la aplicación del requisito de imparcialidad es aquél en el que interviene una autoridad administrativa colegiada en el supuesto en el que, por ejemplo, uno de sus miembros tuviese interés directo en la decisión a adoptar.

La imparcialidad, considerada en el contexto de búsqueda de una buena administración, no es un requisito menor: la jurisprudencia administrativa ha determinado que no puede haber una simple apariencia de parcialidad por parte de aquellos a los que la imparcialidad resulta exigible³⁴.

Resulta evidente que no existe la necesidad de demostrar que un determinado mandatario o agente no ha sido – o no va a ser- imparcial al adoptar su decisión en relación a un concreto destinatario; es suficiente con que se demuestre que existe el temor de que no llegue a ser imparcial³⁵.

Esta exigencia se denomina imparcialidad objetiva, en el sentido de que la mera apariencia objetiva de parcialidad es suficiente para constituir una vulneración de esta exigencia. Se denomina, en cambio, imparcialidad subjetiva al supuesto en el que, para que este principio sea infringido, es necesario demostrar que hubo efectivamente parcialidad en el procedimiento que condujo a la adopción del acto administrativo.

2.1.1.4. El deber de *fair play* y de diligencia

En el ejercicio de sus funciones, la Administración está obligada a actuar con honestidad y diligencia.

Las actuaciones que lleva a cabo la Administración no pueden ser de mala fe ni de tal naturaleza que dificulten el acceso a los servicios públicos de los que es responsable. Como ha puesto de manifiesto Michel PAQUES, la

³³ Vid. C.E., sentencia *Broeckx*, nº 24.937 de 20 de diciembre de 1984.

³⁴ El Consejo de Estado considera, de este modo, que es suficiente con que una apariencia de parcialidad haya podido suscitar en el requirente una duda legítima en cuanto a la aptitud de la Administración para tratar su causa con absoluta imparcialidad (C.E., sentencia *Ebens*, nº 167.303 de 30 de enero de 2007). Véase, igualmente, C. Cas., 9 de enero de 2002, *J.T.*, 2002, p. 607 ; N. VAN LAER, « Le principe d'impartialité appliqué au choix du mode de réparation en droit de l'urbanisme », *Administration publique trimestrielle*, 2003, p. 23.

³⁵ Vid. Ph. BOUVIER, *op. cit.*, p. 48 ; a título ejemplificativo, puede consultarse la Sentencia del Consejo de Estado *Reyniers*, nº 39.156 de 3 de abril de 1992.

Administración no puede «hacer que el reconocimiento de un derecho resulte más difícil. No puede retener información, utilizar maniobras dilatorias ni actuar de un modo exageradamente rápido»³⁶.

Los deberes de *fair play* y de actuación diligente se aproximan a ciertos deberes que se exigen a los agentes de la función pública; en particular, a los deberes de «lealtad», de «comprensión» y de interdicción de la discriminación con respecto a los «usuarios»³⁷.

El incumplimiento de esta obligación puede determinar que el agente sea sancionado disciplinariamente³⁸.

2.1.2. Los requisitos de validez material

En el ejercicio de la función de administrar, la autoridad está obligada a respetar tanto las formas como las formalidades que constituyen garantías democráticas, y al mismo tiempo, requisitos de contenido en su actuación.

La Administración está obligada -¿debería sorprendernos?- a adoptar sus decisiones con perfecto conocimiento de causa. Desde esta perspectiva, le corresponde informarse antes de decidir³⁹.

El Consejo de Estado ha precisado, en este sentido, que «el deber de actuar correctamente impone a la autoridad la obligación de proceder cuidadosamente en la investigación de los hechos y de asegurarse de que todas las informaciones relevantes le han sido suministradas a fin de que pueda llegar a adoptar su decisión tras una conveniente apreciación de

³⁶ M. PAQUES, « 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 ; para conocer su aplicación en Derecho belga, vid. C.E., sentencia *Lavent*, nº 38.802 de 20 de febrero de 1992 ; en Derecho europeo, vid. T.J.U.E., asunto *Comisión c. República Italiana*, C-129/00, sentencia de 9 de diciembre de 2003.

³⁷ Vid. los arts. 4 y 5 del A.R. de 22 de diciembre de 2000 « por el que se fijan los principios generales del estatuto administrativo y pecuniario de los agentes del Estado aplicables al personal de servicios de los gobiernos de comunidad y de la región, así como, de los colegios de la Comisión comunitaria común y de la Comisión comunitaria francesa y a las personas jurídicas de derecho público dependientes », *Mon. b.* du 9 janvier 2001.

³⁸ Vid., en este sentido, D. BATSELE, « Le régime disciplinaire », en J. SAROT (dir.), *Précis de fonction publique*, Bruxelles, Bruylant, 1994, p. 373-459 ; así como, B. LOMBAERT, I. MATHY y V. RIGODANZO, *Eléments du droit de la fonction publique*, Waterloo, Kluwer, 2007, p. 183-230.

³⁹ Vid. Ph. BOUVIER, *op. cit.*, p. 47 ; J. SCHWARZE, *Droit administratif européen*, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 1364 ; puede consultars, asimismo, la sentencia del Consejo de Estado *s.c.r.i.s. Elevage piscicole de la Strange*, nº 190.517 de 16 de febrero de 2009.

todos los datos e informaciones útiles referentes a un caso concreto»⁴⁰. En otra Sentencia, el Consejo de Estado ha determinado que este deber «obliga a la autoridad a llevar a cabo una investigación exhaustiva de los hechos, a recopilar todas las informaciones necesarias para poder decidir y a tomar en consideración todos los elementos del expediente, a fin de que pueda adoptar su decisión con pleno conocimiento de causa y tras haber apreciado razonablemente todos los elementos necesarios para la resolución de ese caso en concreto»⁴¹.

El deber de indagación minuciosa, que se aplica a la elaboración de actos individuales, tiene implicaciones para la Administración.

Con el objeto de ser adecuadamente informada antes de tomar su decisión, la Administración está obligada, al menos en determinados casos, a otorgar a quien será el destinatario del acto en cuestión la posibilidad de expresar su punto de vista.

Así sucede en el caso en el que la Administración tiene la intención de adoptar una decisión desfavorable al interesado, siendo la audiencia previa del mismo el único medio del que dispone para informarse de manera completa de las circunstancias de hecho y de derecho que habrá de tomar en consideración para poder pronunciarse adecuadamente⁴².

Así se ha estimado en el caso de una decisión en la que se niega la concesión de una licencia de urbanismo, sin que a lo largo del procedimiento se haya dado la posibilidad al solicitante de dicha licencia de dar las explicaciones y aportar las pruebas que estime oportunas en relación a una determinada situación de hecho de la que debiera haberse informado plenamente –y por tanto, regularmente– la Administración antes de decidir al respecto⁴³.

Por otro lado, con objeto de ser informada adecuadamente la Administración debe completar la información de la que dispone recurriendo, si llega el caso, a un experto o perito.

De este modo el Consejo de Estado ha considerado que la Administración puede apartarse del dictamen emitido en un certificado médico aportado por el interesado, adoptando, de este modo, una decisión contraria a este

⁴⁰ C.E., sentencia *Hadad*, nº 58.328, de 23 de febrero de 1996.

⁴¹ C.E., sentencia *s.p.r.l. Castronovo*, nº 192.284, de 21 de abril de 2009.

⁴² *Cfr. supra* : nº 12.

⁴³ *Vid.* C.E., sentencia *Scheers*, nº 33.645, de 19 de diciembre de 1989.

último, siempre que para tomar su decisión haya tenido en cuenta la opinión de otro profesional médico⁴⁴.

Por otro lado, esta misma jurisdicción ha considerado en otro caso que si para evaluar las ofertas emitidas en este supuesto era necesario llevar a cabo un examen profundo de los elementos técnicos y financieros implicados; examen que no podía ser realizado, con certeza suficiente, por la propia Administración, ésta tendría que haber recurrido al dictamen de un experto en la materia antes de tomar su decisión⁴⁵.

2.2. Los principios de buena administración en sentido amplio

Los principios de buena administración no implican sólo el respeto de los derechos de defensa, la audiencia previa, así como, el deber de imparcialidad y de actuación inquisitiva.

A decir verdad, podríamos decir que la buena administración exige que se respete de la legalidad, lo que incluye el necesario cumplimiento de todas las reglas y principios que se exigen en el ejercicio de la función de administrar. Ahora bien, esto no tendría sentido alguno.

No podemos ocultar, en este sentido, que son numerosos quienes, bajo el amparo de los principios de buena administración, reclaman el respeto de: los principios de igualdad y no discriminación, los principios de motivación, y en sentido más amplio, de transparencia, los principios de prudencia, de razonabilidad y de proporcionalidad, los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima e incluso del principio de interdicción de la desviación de poder.

Estas normas y principios, que posibilitan la buena administración entendida en su significado más amplio, tienen un alcance que sobrepasa –y de lejos– el marco de la función de administrar, al menos, en su aspecto más esencial.

⁴⁴ Vid. C.E., sentencia *Wéry*, nº 38.310, de 11 de diciembre de 1991.

⁴⁵ Vid. C.E., sentencia *Integan*, nº 19.671, de 31 de mayo de 1979.

2.2.1. La igualdad y la no discriminación

Los principios de igualdad y no discriminación están consagrados en la Constitución belga⁴⁶, así como, por los Tratados y Convenios internacionales y europeos⁴⁷.

La jurisprudencia belga ha admitido la existencia de un principio que la Administración tiene el deber de respetar⁴⁸, en particular en materia tributaria⁴⁹, aunque éste no haya sido considerado de orden público⁵⁰.

Según el Consejo de Estado belga, los principios de igualdad y no discriminación implican que todos quienes se encuentran en una misma situación deben ser tratados de una misma manera.

Esta exigencia no se opone a una diferencia de trato entre las diferentes categorías de personas, siempre que dicha diferencia encuentre una justificación objetiva y razonable en relación al objetivo legítimamente perseguido y, por tanto, siempre que exista una razonable relación de proporcionalidad entre el medio empleado y el objetivo pretendido⁵¹.

Este principio impone, además, que sean tratados «de manera idéntica, sin que aparezca una justificación objetiva y razonable, las categorías de personas que se encuentran en situaciones que, con respecto a la medida adoptada, son esencialmente diferentes»⁵².

La igualdad y la no discriminación son susceptibles de intervenir en todos los ámbitos; entre otros, en relación a las cargas públicas⁵³, ante los

⁴⁶ Vid. los arts. 10 y 11 de la Constitución belga.

⁴⁷ Vid. el art. 14 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades fundamentales.

⁴⁸ Vid. J. JAUMOTTE, *op. cit.*, p. 625.

⁴⁹ Vid. C.E., sentencia *V.Z.W. Onthaalcentrum voor gastarbeiders van Brussel*, nº 28.277 de 29 de junio de 1987.

⁵⁰ Vid. C.E., sentencia *Coulon*, nº 46.230 de 23 de febrero de 1994.

⁵¹ Vid. T. const., sentencia nº 23/89 de 13 de octubre de 1989 y la jurisprudencia constante del Tribunal Constitucional dictada a partir de esta sentencia; puede consultarse, igualmente, la Sentencia de la Corte de Casación de 5 de octubre de 1990, *Pas.*, I, p. 123 : C.E., sentencia *a.s.b.l. Association des femmes au foyer*, nº 34.814 de 25 de abril de 1990.

⁵² Vid. T. const., sentencia nº 70/99 de 17 de junio de 1999.

⁵³ Vid., en este sentido, el art. 172 de la Constitución belga ; igualmente R. ANDERSEN, « Le Conseil d'Etat et le principe d'égalité en matière fiscale », en R. ANDERSEN y J. MALHERBE (dir.), *Protection des droits fondamentaux du contribuable*, Bruxelles, Bruylant, 1993, pp. 41-62 ; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 165-250.

empleados públicos⁵⁴, entre confesiones religiosas⁵⁵, o en el marco de sujeción a un mercado único⁵⁶.

En este sentido, la comparación de las cualificaciones y los méritos de los candidatos a un empleo o a una promoción⁵⁷ o la comparación de las ofertas en el contexto económico⁵⁸ no son más que aplicaciones derivadas de los principios de igualdad y no discriminación.

La jurisprudencia belga ha considerado que no existe igualdad dentro de la ilegalidad y, en consecuencia, que, en este contexto, el trato irregular pero favorable a un sujeto no permite que otro pueda reivindicar legítimamente un trato idéntico⁵⁹.

2.2.2. La motivación y la transparencia

En los años noventa emergió una ola de transparencia administrativa; hasta entonces la Administración parecía un laberinto.

La Ley de 29 de julio de 1991⁶⁰ exige la motivación formal de cualquier decisión administrativa que tenga un alcance individual. Las disposiciones reglamentarias no se encuentran sujetas a este mismo régimen, salvo que un texto normativo disponga lo contrario.

En esencia, la Administración está obligada, cuando debe motivar su decisión, a explicar de manera comprensible y adecuada en el acto que

⁵⁴ Vid. el art. 10 de la Constitución belga; para una ilustración, *vid.* C.E., sentencia *Koot*, nº 72.723 de 25 de marzo de 1998.

⁵⁵ *Vid.* C.E., sentencia *a.s.b.l. Association protestante pour la radio et la télévision*, nº 11.838 de 20 de mayo de 1966.

⁵⁶ *Vid.* C.E., sentencia *s.a. Location-gérance*, nº 32.616 de 17 de mayo de 1989.

⁵⁷ *Vid.* J. JAUMOTTE, *op. cit.*, p. 631.

⁵⁸ *Vid.*, para una ilustración en Derecho europeo, TJUE asunto *Du Pont de Nemours Italiana SPA*, sentencia C-21/88 de 20 de marzo de 1990, *Rec.*, I, p. 889.

⁵⁹ *Vid.* C.E., sentencia *Schoutteet*, nº 29.514 de 8 de marzo de 1988 ; asimismo, C.E., sentencia *Erkan*, nº 175.489 de 9 de octubre de 2007, *J.T.*, 2007, p. 764 y obs. D. RENDERS, « Décret 'Bologne' : entre le droit à la réussite et l'épreuve modifiée, une place pour l'indulgence ».

⁶⁰ Ley de 29 de julio de 1991 « relativa a la motivación formal de los actos administrativos », *Moniteur belge* de 12 de septiembre de 1991. En relación a la cuestión de la motivación formal de los actos administrativos unilaterales e individuales en Derecho belga, puede consultarse J. VANDE LANOTTE y E. CEREXHE, *De motiveringsplicht van bestuurshandelingen*, Brugge, Die Keure, 1992, 45 p. ; R. ANDERSEN y P. LEWALLE, « La motivation formelle des actes administratifs », *A.P.T.*, 1993, pp. 62 et s. ; Ph. BOUVIER, « La motivation formelle des actes administratifs », *R.R.D.*, 1994, pp. 165-184 ; D. MAREEN, « Het motiveringsbeginsel », en I. OPDEBEEK y M. VAN DAMME (ed.), *op. cit.*, pp. 131-173 ; P. JADOUL y S. van DROOGHENBROECK (dir.), *La motivation formelle des actes administratifs*, Bruxelles, La Charte, 2005, 379 p.

dicta las consideraciones de hecho y de derecho que le sirven de fundamento⁶¹.

Existen, no obstante, algunas excepciones, si bien no son numerosas y han de interpretarse en sentido estricto⁶².

No puede confundirse el requisito de motivación formal con la exigencia de motivación material que resulta imprescindible en todos los actos administrativos, con independencia de su alcance singular o general.

Por muy evidente que resulte, la citada exigencia determina que el acto administrativo debe reposar sobre causas y motivos legalmente admisibles⁶³.

El Consejo de Estado belga ha calificado en algunas ocasiones este requisito como «principio de buena administración», si bien es verdad que no se encuentra explícitamente consagrado en ningún texto normativo en el ordenamiento jurídico belga⁶⁴.

Más allá de las exigencias de motivación, la Administración debe permitir a «cualquiera»⁶⁵ el acceso a los documentos que tiene en su poder. Para ello, no se exige a quien así lo solicite que demuestre un interés: cualquier documento se exhibe, por tanto, al sujeto que lo solicite, quien, además, puede pedir explicaciones en relación a los documentos que está examinado, e incluso solicitar una copia⁶⁶.

Únicamente en relación a los documentos de carácter personal –esto es, aquéllos que incorporan «una apreciación o un juicio de valor sobre una persona física determinada o fácilmente identificable (...)»⁶⁷ se exige que el solicitante acredite un interés. Existen, no obstante, algunas excepciones – más numerosas que en el caso del requisito de motivación–, que mitigan la transparencia reconocida en un principio⁶⁸.

⁶¹ Vid. el art. 3 de la Ley.

⁶² Vid. el art. 4 de la Ley.

⁶³ Vid. J. JAUMOTTE, *op. cit.*, p. 636, y las referencias citadas en esta obra.

⁶⁴ Vid. C.E., sentencia *De Bleecker*, nº 22.444 de 8 de Julio de 1982.

⁶⁵ Vid. el art. 32 de la Constitución belga.

⁶⁶ Vid., en el plano federal, la Ley de 11 de julio de 1994 « relativa a la publicidad de la Administración », *Moniteur belge* de 30 de junio de 1994. En relación a la exigencia de publicidad de la Administración, véase, en particular, D. RENDERS (dir.), *L'accès aux documents administratifs*, Bruxelles, Bruylant, 2008, p. 987; D. RENDERS, Th. BOMBOIS, B. GORS, Ch. THIEBAUT y L. VANSNICK, *Droit administratif*, t. III, *Le contrôle de l'administration*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 79-86.

⁶⁷ « (...) o la descripción de un comportamiento cuya divulgación puede perjudicar manifiestamente a este sujeto » (art. 1, b), 3º, de la Ley de 11 de abril de 1994).

⁶⁸ Véase, en relación a esta cuestión, D. DEOM y Th. BOMBOIS, « Les exceptions au droit d'accès », en D. RENDERS (dir.), *L'accès aux documents administratifs*, *op. cit.*, p. 171-425 ;

A diferencia de los requisitos de motivación –material y formal- que constituyen exigencias de validez de la actuación administrativa, la ausencia de publicidad de los documentos no merma, como tal, la validez de dicha actuación, pero puede llegar a ser denunciada, en su caso, ante los tribunales⁶⁹.

2.2.3. La prudencia, la razonabilidad y la proporcionalidad

La jurisprudencia belga exige, bajo diferentes etiquetas, que la Administración no exagere o, si llega el caso, que actúe con prudencia cuando no puede controlar todos los aspectos del procedimiento ni puede acudir, en teoría, al dictamen de un perito⁷⁰.

Al igual que en Derecho europeo⁷¹, la Administración no puede adoptar una decisión que desafíe la razón o, lo que es lo mismo, que derive de un error manifiesto de apreciación o que sea desproporcionada⁷², lo que requiere, en tal caso, que la competencia referida se sitúe en el ámbito del poder discrecional⁷³, no dejando espacio alguno a la Administración para que ésta pueda otorgarse cualquier libertad.

Una de las aplicaciones prácticas más comunes de este principio –que no se considera de orden público- es, sin lugar a dudas, aquella que impone a la Administración el deber de resolver el procedimiento en un plazo razonable, en el caso de que no esté sujeta a un plazo estricto o riguroso⁷⁴.

D. RENDERS, Th. BOMBOIS, B. GORS, Ch. THIEBAUT y L. VANSNICK, *Droit administratif*, op. cit., p. 86-114.

⁶⁹ Vid. D. RENDERS, B. GORS et Ch. THIEBAUT, « La procédure d'accès aux documents administratifs », en D. RENDERS (dir.), *L'accès aux documents administratifs*, op. cit., p. 427-616.

⁷⁰ Vid. Ph. BOUVIER, op. cit., p. 50.

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

⁷² Vid. D. BATSELE, T. MORTIER y M. SCARCEZ, op. cit., p. 55 ; égal. M. LEROY, *Contentieux administratif*, Bruxelles, Bruylant, 2008, ps. 437-442.

⁷³ En relación a la noción de competencia discrecional, puede consultarse Ph. BOUVIER, op. cit., p. 98 ; M. LEROY, op. cit., pp. 438-439 ; P. LEWALLE (con la col. de L. DONNAY), *Contentieux administratif*, op. cit., not. p. 1030 ; P. GOFFAUX, op. cit., p. 63.

⁷⁴ Vid. P. LEWALLE (avec la coll. de L. DONNAY), op. cit., p. 1040 y ss. La superación del plazo razonable debe apreciarse *in concreto*, es decir, teniendo en cuenta las circunstancias específicas de cada caso» (C.E., arrêt *Aquesbi*, nº 179.590 de 14 de febrero de 2008). En relación a la posible invocación por un tercero de la vulneración del principio de resolución en un plazo razonable, véase W. VOGEL, rapport sur C.E., arrêt *Borsus et Dumont de Chassart*, nº 201.463 du 2 mars 2010, *C.D.P.K.*, 2010, p. 525-547.

Otra de las aplicaciones prácticas del mismo principio es la exigencia de proporcionalidad de la sanción a la infracción administrativa cometida⁷⁵.

2.2.4. La seguridad jurídica, la irretroactividad, la confianza legítima y *patere legem quam ipse fecisti*

En el desempeño de la función que le ha sido asignada, la Administración no puede adoptar una actitud que sitúe al ciudadano en la incertidumbre, o que defraude su confianza legítima.

A diferencia del acto legislativo, el acto administrativo no produce efectos retroactivos, esto es, no puede desplegar su eficacia «en una fecha anterior a su entrada en vigor»⁷⁶, lo que «debe interpretarse como el momento en el que la disposición normativa adquiere un efecto obligatorio»⁷⁷. Así se infiere de un principio general del Derecho, y no del art. 2 del Código civil⁷⁸.

En determinadas circunstancias, se admite, no obstante, la retroactividad. Así sucede cuando el legislador autoriza de forma expresa a la Administración para que ésta pueda adoptar un acto administrativo con efectos retroactivos; cuando el legislador confiere a un acto administrativo un alcance retroactivo; cuando se reconoce a la Administración una competencia que ha de ejercer en un período de tiempo que ya ha vencido; cuando el órgano judicial la tolera, atendiendo a las circunstancias específicas que concurren en un determinado supuesto; o en el marco de la teoría denominada de la retroacción del acto⁷⁹.

⁷⁵ Véase, al respecto, D. RENDERS, M. JOASSART, F. PIRET y G. PIJCKE, « Le régime juridique de la sanction administrative », in R. ANDERSEN, D. DEOM et D. RENDERS (dir.), *op. cit.*, p. 220-224, y las referencias citadas en esta obra.

⁷⁶ Vid. P. LEWALLE, *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 ; Ch. HOREVOETS, « Les principes qui régissent la promulgation et la publication des lois, arrêtés et règlements, et leurs effets », *C.D.P.K.*, 1998, p. 421.

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

⁷⁸ Vid. D. RENDERS, *La consolidation législative de l'acte administratif unilatéral*, Bruxelles, Bruylant, Paris, L.G.D.J., 2003, p. 60, y las referencias citadas.

⁷⁹ En relación a las excepciones al principio de irretroactividad del os actos administrativos, puede consultarse D. RENDERS, *La consolidation législative de l'acte administratif unilatéral*, *op. cit.*, p. 60-64, y las referencias en esta obra citadas.

Tenga o no el acto administrativo un alcance retroactivo, lo cierto es que la Administración ha de respetar en todo caso el principio de seguridad jurídica, que es considerado un valor constitucional⁸⁰.

Conforme a la jurisprudencia clásica del Tribunal Constitucional y del Consejo de Estado belgas, el principio de «seguridad jurídica» exige «en principio» que el «contenido del Derecho» sea «previsible y accesible de modo que el sujeto de derecho pueda prever, en un grado razonable, las consecuencias que se derivan de un acto determinado en el momento en el que éste se produce»⁸¹. Conforme a la jurisprudencia de la Corte de Casación, de este principio se deduce «en particular que el ciudadano debe poder confiar en los servicios públicos, así como, estar seguro de que éstos respetan las normas y siguen una política constante que no es susceptible de ser interpretada de manera diferente por el ciudadano»⁸².

Muy próxima a la seguridad jurídica, se sitúa la confianza legítima, que también goza de un reconocimiento jurisprudencial y en la propia legislación europea⁸³.

El Consejo de Estado de Bélgica ha admitido examinar, como tal confianza legítima, el principio por el cual «el administrado debe poder contar con un actuación clara y bien definida de la Administración, o en principio, con promesas que le habría realizado la Administración en un caso concreto»⁸⁴.

Jacques JAUMOTTE ha puesto de manifiesto cómo la jurisdicción administrativa requiere la concurrencia de tres condiciones para que pueda considerarse aplicable este principio de confianza legítima: la Administración debe haber cometido un error; del citado error nace una expectativa

⁸⁰ *Vid.*, en este sentido, D. RENDERS, *La consolidation législative de l'acte administratif unilatéral*, *op. cit.*, p. 105, y las referencias citadas.

⁸¹ *Vid.* T. const., sentencia 25/90 de 5 de julio de 1990 ; nº 36/90 de 22 de noviembre de 1990 ; nº 49/98 de 20 de mayo de 1998, B.4 ; nº 17/2000 de 9 de febrero de 2000, B.4 ; nº 36/2000 de 29 de marzo de 2000, B.5 ; del mismo modo, puede consultarse la opinión de la sección de legislación del Consejo de Estado de 23 de enero de 1997 emitida en relación al anteproyecto de Ley de 26 de julio de 1996 por el que se produce la confirmación de las órdenes adoptadas con objeto de ejecutar las condiciones presupuestarias derivadas de la participación de Bélgica en la Unión Económica y Monetaria europea, y de la Ley de 26 de julio de 1996 referente a la modernización de la seguridad social y de los regímenes de pensiones», *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 1996-1997, nº 925/1, p. 28.

⁸² C. Cas., 14 de junio de 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 352 ; del mismo modo, C. Cas., 13 de febrero de 1997, *R.W.*, 1997-1998, p. 400.

⁸³ *Vid.* S. VAN RAEPENBUSCH, *op. cit.*, p. 448-449, y las referencias citadas en esta obra.

⁸⁴ J. JAUMOTTE, *op. cit.*, p. 687.

legítima; no hay ningún motivo que imposibilite que la Administración pueda llegar a reconocer dicha expectativa⁸⁵.

El principio general de derecho *patere legem quam ipse feciste* puede, en este contexto, aparecer como una continuación de la exigencia de confianza legítima, así como, un vestigio de los principios de igualdad y no discriminación.

Este principio implica que la Administración no puede apartarse, en un caso concreto, de una disposición general que ella misma ha emitido, salvo que dicha excepción haya sido contemplada, igualmente, con anterioridad⁸⁶.

Esta exigencia ha proporcionado abundantes ejemplos prácticos en numerosos ámbitos⁸⁷.

2.2.5. La prohibición de abuso de poder

Algunos autores han considerado que la buena administración comprende, igualmente, la prohibición de abuso de poder.

No hay duda de que la actuación administrativa debe llevarse a cabo con el objetivo de garantizar la satisfacción del interés general y que cualquier desviación de dicho fin debe considerarse un abuso de poder⁸⁸.

De este modo, la Administración no puede «mediante la utilización de medios ilícitos, a sabiendas y con mala fe, impedir o dificultar la obtención, por parte de administrado, de aquello que éste solicita»⁸⁹.

Si repasamos la jurisprudencia administrativa observamos que existen pocos casos en los que se haya pronunciado sobre esta cuestión; ello obedece, no a que este tipo de prácticas no existan, sino fundamentalmente a que en la generalidad de los supuestos resulta bastante complicado suministrar una prueba de su existencia⁹⁰. Hasta el punto de que se trata generalmente del último aspecto en el que se detiene el Consejo de Estado

⁸⁵ J. JAUMOTTE, *op. cit.*, p. 687.

⁸⁶ *Vid.* P. GOFFAUX, *op. cit.*, p. 192-193.

⁸⁷ *Vid.* J. JAUMOTTE, *op. cit.*, p. 643-644.

⁸⁸ *Vid.*, al respecto, Ph. BOUVIER, *op. cit.*, p. 109.

⁸⁹ J. JAUMOTTE, *op. cit.*, p. 689.

⁹⁰ *Vid.*, Ph. BOUVIER, *op. cit.*, p. 109.

al examinar la validez de un acto⁹¹, imponiéndose en tal supuesto el deber de reenviar esta cuestión a la Asamblea General⁹².

La inclusión de esta prohibición de cometer abusos de poder entre los principios de buena administración determina que ésta tenga un significado tan amplio que prácticamente equivale a un reenvío a todas las disposiciones y principios que la Administración se encuentra obligada a respetar en el desempeño de su función, lo que no tiene sentido alguno.

Se comprenderá, de este modo, que el que se realice una delimitación más estricta de los principios de buena administración, aunque no sea estructurada por componentes, resulta más rigurosa, y al mismo tiempo, más didáctica.

3. La aplicabilidad del principio de buena administración en Derecho tributaria belga

En materia tributaria, los principios de buena administración adoptan una dimensión particular. En efecto, su aplicación por parte de la Administración debe resultar compatible con los demás principios fundamentales de Derecho tributario, en particular, con la naturaleza de Derecho público de la Legislación tributaria, con la interpretación estricta que ha de realizarse de la normativa fiscal, y con el principio de libre elección de la carga impositiva menos gravosa. En este apartado, vamos a hacer una breve exposición en relación a los principios citados, antes de pasar a resaltar algunas de las particularidades que se presentan en la aplicación de los principios de buena administración a la materia fiscal.

3.1. La naturaleza de orden público de la norma fiscal y su impacto sobre la práctica administrativa

El art. 170 de la Constitución no se limita a enumerar las entidades públicas con competencia para establecer tributos; sino que consagra, además, el

⁹¹ Véase, en este sentido, D. BATSELE, T. MORTIER et M. SCARCEZ, *op. cit.*, p. 851.

⁹² *Vid.* el art. 91 de las Leyes «coordinadas sobre el Consejo de Estado».

principio de legalidad en materia tributaria, del que se deriva su carácter de orden público. El art. 170 de la Constitución debe compararse con el art. 6 del Código civil que dispone que «no se pueden derogar, mediante convenios o acuerdos privados, las leyes de orden público y las buenas costumbres».

Según la Corte de Casación «se considera de orden público la Ley que afecta a los intereses esenciales del Estado o de la colectividad, o que delimite, en el ámbito del derecho privado, las bases jurídicas sobre las que se asienta el orden económico o moral de la sociedad»⁹³. Dado que el Derecho tributario afecta a los intereses esenciales del Estado, se considera de orden público.

La anterior afirmación tiene importantes implicaciones o consecuencias tanto en relación a su aplicación como a su interpretación. En particular, al tener la obligación tributaria naturaleza pública, resulta indisponible: las partes que intervienen en el seno de dicha obligación, esto es, la Administración y los obligados tributarios, no pueden modificar ni alterar sus diferentes elementos.

Para el contribuyente, lo anterior conlleva su obligación de pagar personalmente la deuda tributaria, en las formas y plazos establecidos. Por otra parte, dicho contribuyente puede elegir entre las diferentes opciones permitidas por la norma fiscal, aquélla que le comporte una carga fiscal menos gravosa (elegir el camino menos gravoso, y evidentemente lícito, que le permita cumplir con su obligación tributaria, *vid. Infra*).

Por otro lado, el contribuyente no puede trasladar su obligación tributaria a un tercero. Aunque un contribuyente pueda acordar con un tercero que la obligación tributaria que le viene impuesta desde la norma fiscal sea cumplida por dicho tercero, resultando este acuerdo conforme con el art. 6 del Código Civil y, por tanto, perfectamente válido entre las partes que intervienen en el mismo; lo cierto es que dicho acuerdo no podría hacerse valer ante la Administración tributaria, ante la cual el único deudor es el obligado tributario principal.

Para la Administración, el art. 170 de la Constitución implica que sólo la Ley tributaria que haya sido válidamente aprobada puede determinar tanto el importe de la deuda tributaria como el sujeto responsable de su pago. No

⁹³ C. Cas., 15 de marzo de 1968, *Pas.*, 1968, I, p.884.

obstante, sería ilusorio pensar que la Ley tributaria puede aplicarse sin medidas de ejecución. Existen, de este modo, numerosas disposiciones de ejecución y aplicación de las leyes fiscales que emanan del poder ejecutivo y que tienen evidentes consecuencias tanto para los contribuyentes como para la deuda tributaria.

Estas disposiciones administrativas son, fundamentalmente, las circulares, los comentarios administrativos y las respuestas a las cuestiones parlamentarias. Según una jurisprudencia reiterada, establecida desde 1949 por la Corte de casación⁹⁴, las «disposiciones administrativas» anteriormente citadas no son vinculantes y no obligan, en principio, a los Tribunales ni al contribuyente, ni tan siquiera a la propia Administración. No obstante puede llegar el caso en el que estas «no-fuentes» de Derecho tributaria produzcan algunos efectos jurídicos por la aplicación de los principios de buena administración (*vid. Infra*). Además, en la práctica, estas disposiciones inciden a nivel interpretativo y, por tanto, en la aplicación de la norma tributaria, tanto por los contribuyentes como por la jurisprudencia.

El importe de la deuda tributaria no se negocia⁹⁵. Salvo que exista una Ley que así lo disponga de manera expresa, la Administración no puede renunciar, ni siquiera parcialmente, a exigir el pago del tributo legalmente debido. Del mismo modo, no puede aceptar que el contribuyente renuncie a una reducción o a una exención fiscal legalmente prevista, a menos que la Ley así lo autorice expresamente. La Administración tributaria no puede, por tanto, ceder en la aplicación de la norma fiscal: las negociaciones en relación al hecho imponible o al tipo de gravamen aplicable están completamente prohibidas y los posibles acuerdos que se concluyan en este sentido son nulos de pleno derecho⁹⁶.

No obstante, en la práctica, la Administración tributaria concluye numerosos acuerdos con los contribuyentes. Estos acuerdos son posibles en base a que la prohibición de negociación no debe ser entendida como una prohibición absoluta de concluir acuerdos en materia fiscal⁹⁷.

⁹⁴ C. Cas., 22 de noviembre de 1949, *Rev. Jur.*, 1950, 94;

⁹⁵ La existencia de un acuerdo entre el contribuyente y la administración tributaria no vincula a los tribunales (Anvers, 23 de diciembre 1991, *F.J.F.*, 1992, n°92/63).

⁹⁶ *Vid.* C. Cas., 30 de mayo 2008 e *infra*, en relación a los principios de buena administración.

Existen, en efecto, determinados casos en los que puede producirse legalmente dicho acuerdo:

- La Administración puede transigir en relación a la existencia e importancia de los hechos en los que se basa el cálculo de la base imponible siempre que dichas circunstancias fácticas estén suficientemente establecidas⁹⁸;
- La Administración puede transigir en relación a las sanciones, los intereses y otros gastos;
- La Administración puede concluir acuerdos o convenios con el contribuyente si la Legislación tributaria así lo contempla específicamente, como, por ejemplo, en materia de gastos profesionales (CIR, arts. 49 y 50), en materia de suspensión indefinida de la recaudación de los impuestos directos y del Impuesto sobre el Valor Añadido, o incluso en el marco del nuevo servicio de conciliación fiscal recientemente puesto en práctica;
- La Administración puede establecer, en algunos casos, unas bases tributarias globales y fijas para determinadas actividades económicas (art. 342 del Código del Impuesto sobre la Renta, y art. 56 § 1 del Código del Impuesto sobre el Valor Añadido).
- El contribuyente puede conseguir un acuerdo previo en materia fiscal (*ruling*, que formaliza en determinados casos un verdadero acuerdo, como en la corrección de beneficios entre empresas asociadas (precios de transferencia, art. 152, apartado 2, párrafo 2, del Código del Impuesto sobre la Renta). Ahora bien, el *ruling* no puede suponer una «exención o reducción del impuesto»⁹⁹.

Además, los principios de buena administración son de aplicación en determinados casos en los que el contribuyente ha sido inducido a error por el comportamiento de la Administración (*vid. Infra*).

⁹⁷ En relación a la posibilidad de concluir acuerdos en materia tributaria, puede consultarse E. Van de Velde, *Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Bruxelles, Larcier, 2009.

⁹⁸ *Vid.* C. Cas. 11 de mayo de 1998, *Courrier fiscal*, 1998, p. 360, así como la jurisprudencia citada *infra*, en relación a la temática de los principios de buena administración en materia tributaria.

⁹⁹ Ley de 24 de diciembre de 2002, *M.B.*, 31 de diciembre de 2002, art. 20, que recoge el texto del art. 172 de la Constitución. En relación a la cuestión del *ruling*, véase E. TRAVERSA, « Le statut ambigu du ruling fiscal », en E. TRAVERSA y otros (dir.), *Les dialogues de la fiscalité- Anno 2010*, Larcier, 2010, p. 181-190.

En cuanto a la carga de la prueba en materia tributaria, corresponde a la Administración la carga de la prueba del impuesto exigido¹⁰⁰. No obstante, en los supuestos en los que se discute acerca de la aplicación de una deducción o de un beneficio particular, la norma fiscal determina que corresponde al contribuyente la carga de la prueba¹⁰¹, como sucede en el caso de la deducción de los gastos profesionales en el Impuesto sobre la Renta (art. 49 del CIR).

Por otra parte, algunas medidas antiabuso o antifraude consisten en una inversión de la carga de la prueba en perjuicio del contribuyente; correspondiendo a éste último demostrar que se encuentra dentro del ámbito de aplicación normal o habitual de las disposiciones normativas cuya aplicación pretende. Por ejemplo, el art. 344 § 2 del CIR permite a la Administración no reconocer efectos fiscales a determinadas operaciones (ventas, aportaciones o cesiones) realizadas por el contribuyente a favor de una persona que se encuentra establecida en un país en el que se beneficia de una tributación privilegiada, a menos que dicho contribuyente acredite que estas operaciones responden a «necesidades legítimas de carácter financiero o económico». Algunas de estas normas antiabuso o antifraude pueden ser incompatibles con los principios de Derecho europeo o con los Convenios bilaterales contra la doble imposición. En relación a la práctica de la prueba, la Administración tributaria debe igualmente respetar los principios de buena administración.

3.2. La interpretación estricta del Derecho tributario

Otra norma que deriva del art. 170 de la Constitución concierne a la interpretación: la Legislación tributaria es de interpretación estricta¹⁰². En ningún caso resulta admisible en materia tributaria una interpretación

¹⁰⁰ Prueba de su derecho de imposición, prueba del hecho imponible y prueba de su existencia. Véase, en este sentido, C. Cas., de 2 de diciembre de 2010, *F.J.F.*, 2011, livre 4, p. 403.

¹⁰¹ Véase en materia de deducción por inversiones: C. Cas., 12 de diciembre de 2008, *T.F.R.*, 2009, liv. 364, p. 591.

¹⁰² C. Cas., 10 de noviembre de 1997, *F.J.F.*, 97/282

administrativa por analogía¹⁰³, por comparación o teleológica (que se fundamente más en el objetivo de la norma que en su contenido o texto). Si el texto de la Ley es claro, se recurre a la interpretación literal o gramatical («lo que es claro no debe ser interpretado»), que se basa en el sentido habitual de las palabras utilizadas. Si resulta necesaria una precisión posterior, conviene delimitar cuál ha sido la intención del legislador, que se localiza, en la mayoría de las ocasiones, en la Exposición de motivos del texto normativo o en los trabajos preparatorios antes de su aprobación. Si el texto de la Ley es poco claro o ambiguo, se aplica el adagio «*in dubio contra fiscum*»¹⁰⁴. En caso de duda, el beneficio debe ser a favor del contribuyente.

3.3. El principio de libre elección de la opción fiscal menos gravosa y la ausencia de una teoría de abuso de derecho en Derecho fiscal belga

La naturaleza de Derecho público de la legislación fiscal y el principio de interpretación estricta de la misma (consecuencia de la exigencia constitucional de legalidad tributaria) determina que la Administración tributaria sólo puede exigir un impuesto teniendo en cuenta todas las *realidades* referidas por la Ley y únicamente en base a las mismas. El contribuyente, por el contrario, tiene la posibilidad de elegir la opción menos gravosa (para materializar su voluntad o conseguir sus objetivos) siempre que esta opción no comporte una alteración de la *realidad* ante la Administración tributaria¹⁰⁵.

¹⁰³ C. Cas., 13 de abril de 1978, *Pas.*, 1978, I, p. 910-912

¹⁰⁴ Se trata de un principio general del Derecho: C. Cas., 28 de mayo de 1942, *Pas.*, 1942, I, p. 134. V.

¹⁰⁵ En relación a estas cuestiones, véase, en particular, D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – Un état des lieux » en *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*, Larcier, 2009; J. AUTENNE y M. DUPONT, « L'évitement de l'impôt et sa licéité », in *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruxelles, Bruylant, 2006, ps. 41-97.

3.3.1. Distinción entre evasión lícita del impuesto, fraude fiscal y simulación

La «evasión lícita» del impuesto (o elusión fiscal) conlleva, como el «fraude fiscal», una intención de evitar o de reducir la carga fiscal, pero se materializa, al contrario del «fraude fiscal», en actuaciones reales, sin que se produzca ninguna alteración de la realidad ante la Administración tributaria¹⁰⁶. Este comportamiento es siempre lícito (no punible penalmente como el «fraude fiscal») y, *a priori*, eficaz (no susceptible de una regularización fiscal), salvo que resulte aplicable alguna de las medidas legales de naturaleza tributaria denominadas «antiabuso».

El fraude fiscal puede definirse como una infracción de la norma fiscal (elemento material, comportando normalmente una alteración de la verdad/realidad) cometida con el propósito de eludir el impuesto (elemento intencional). La intención de evitar o reducir la carga impositiva no es, de por sí, ilícita; pasará a calificarse como fraudulenta cuando se materialice en determinadas prácticas engañosas ante la Administración tributaria.

Cuando la «alteración de la realidad» se produce en las relaciones jurídicas que los contribuyentes mantienen entre sí, nos situamos en el ámbito de la «simulación». Según los *principios de Derecho civil*, existe simulación cuando las partes formalizan un «acto aparente» en relación al que acuerdan modificar o destruir sus efectos, permaneciendo dicho acuerdo en secreto (siendo denominado así «*contre-lettre*»)¹⁰⁷. La simulación implica, por tanto, la concurrencia de dos acuerdos contemporáneos, si bien uno tiene por objeto crear una apariencia engañosa frente a terceros. Conforme a la teoría general de las obligaciones, este comportamiento es lícito siempre que no se persiga con el mismo defraudar o perjudicar los derechos de terceros, o bien, eludir la aplicación de normas imperativas o de orden público (como puede ser la legislación fiscal) ¹⁰⁸.

¹⁰⁶ Vid. los ejemplos prácticos de esta disposición recogidos y analizados por M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « Les impôts sur les revenus », *Chroniques notariales*, vol. 52, 2010, ps. 209 à 228.

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

¹⁰⁸ P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit des obligations », in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, Jeune barreau Bruxelles, 2000, ps. 147-219, especialmente las ps. 165-170 y ps. 183-191.

3.3.2. La posición de la jurisprudencia en relación a la ampliación de la noción de «simulación» (constitutiva de «fraude fiscal»)

La jurisprudencia ha debido pronunciarse en numerosas ocasiones sobre la intención de la Administración tributaria de calificar como fraudulentas o abusivas las construcciones jurídicas puestas en práctica por los contribuyentes con el objeto de reducir su carga fiscal. La diferencia entre las expresiones «libre elección de la opción fiscal menos gravosa» y de «simulación prohibida por la ley» o «constitutiva de fraude fiscal» se ha ido paulatinamente delimitando¹⁰⁹. Ahora bien, en determinadas ocasiones resulta difícil determinar en la práctica cuál es la frontera entre estas instituciones.

A comienzos de la década de los sesenta, la Administración tributaria intentó aplicar una teoría, admitida en Derecho internacional privado –la teoría del fraude a la Ley- para *impedir que le sean opuestos actos jurídicos sinceros* (y, por tanto, no simulados conforme al Derecho civil) *aunque anormales*. La Corte de casación ha rechazado la aplicación, en Derecho tributario, de la teoría del fraude a la ley en su decisiva sentencia de 6 de junio de 1961 (jurisprudencia «Brepols»): *«no existe simulación ante la Administración tributaria, ni, por tanto, fraude fiscal, cuando, con el objetivo de beneficiarse de un régimen fiscal más favorable, las partes, haciendo uso de la libertad de pacto y sin vulnerar ninguna obligación legal, concluyen acuerdos en los que aceptan todas las consecuencias que se derivan de los mismos, aunque la forma en la que se materializan dichos acuerdos no sea la habitual»*¹¹⁰. La Corte de Casación se ha manifestado en este mismo sentido en numerosos pronunciamientos posteriores¹¹¹, con una variación, en relación a la expresión *«... aunque la forma en la que se materializan dichos acuerdos no es la más habitual»* que se sustituye por

¹⁰⁹ Véase, para un análisis más detenido de esta cuestión, A. NOLLET, «Contours et alentours de la notion de 'simulation' en droit fiscal, 50 après 'Brepols' », en *En quête de fiscalité et autres propos...Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours*, M. BOURGEOIS y I. RICHELLE (dir.), Bruxelles, Larcier, 2011, ps. 125-161.

¹¹⁰ C. Cas., 6 de junio 1961, *Pas.*, 1961, I, 1082 .

¹¹¹ C. Cas., 27 de febrero 1987, *Etat Belge / S.A. Maas International, R.G.F.* 1987, 183, comentada por J. Dessain.

«*aunque dichos actos se concluyan con el sólo fin de reducir la carga fiscal*»¹¹².

La Corte de Casación también ha rechazado la teoría de la realidad económica, alegada en ocasiones por la propia Administración, conforme a la cual «aunque el contribuyente puede elegir la opción fiscal más favorable, no basta con determinar la realidad jurídica del acto concluido, sino que, además, se ha de examinar si la construcción jurídica aplicada traduce también la realidad económica y comercial, la cual no puede consistir en una serie de actos llevados a cabo con el único propósito de beneficiarse de ventajas fiscales y, de este modo, eludir el impuesto»¹¹³.

Más recientemente la Corte de Casación ha considerado que no eran oponibles a la Administración los acuerdos ilícitos no simulados concluidos con el fin de reducir la carga fiscal, aunque la norma jurídica vulnerada no era fiscal¹¹⁴.

Por otra parte, hemos apreciado otra tendencia reciente de la Corte de Casación, probablemente inspirada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea¹¹⁵, que afecta tanto al IVA como a los impuestos directos, y que consiste en negarse a reconocer determinadas operaciones llevadas a cabo por el contribuyente, en particular, en materia de gastos profesionales¹¹⁶. Algunos autores han criticado esta jurisprudencia, considerándola contraria al texto de la Ley¹¹⁷.

Ahora bien, en el estado actual de la jurisprudencia, la Administración tributaria no puede (o ¿no aún?) basarse en un principio general anti-evasión o antifraude para impedir que los contribuyentes recurran a determinados mecanismos jurídicos con el fin de reducir su carga fiscal.

¹¹² Así se reconoció en una sentencia de la Corte de Casación de 22 de marzo de 1990 (asunto *Au vieux Saint-Martin*). Más recientemente, puede consultarse la sentencia de este mismo Tribunal, de 14 de septiembre de 2007.

¹¹³ C. Cas., 29 de enero 1988, Pas., 1988, I, p. 633. ; C. Cas., 22 de marzo 1990, *J.D.F.*, 1990, p. 110.

¹¹⁴ C. Cas., 5 de marzo de 1999, *J.T.*, 2000, p. 200. Véase, en relación a esta sentencia, J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *Journal des tribunaux*, 2000, ps. 193-199. ; C. Cas., 16 de octubre de 2009, *F.J.F.*, nº 2010/34. Véase, también, Civ. Liège, 2 de mayo 2006, *F.J.F.*, nº 2008/40

¹¹⁵ TJCE, 12 de septiembre de 2006, asunto C-196/04, Cadbury Schweppes ; TJCE, 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, Halifax.

¹¹⁶ C. Cas., 18 de enero de 2001 ; C. Cas. 3 de mayo de 2001 ; C. Cas., 12 de diciembre de 2003.

¹¹⁷ Th. AFSCHRIFT, « L'appréciation de la réalité juridique des actes par le juge du fond », note de jurisprudence sous l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 10 novembre 2005, *J.D.F.*, 2007, ps. 82-105, especialmente la. p. 102 y ss. Véase, igualmente, P.-F. COPPENS, V. DECKERS y C. FRANCK, *Les frais professionnels*, Bruxelles, Larcier, 2007, p. 42 y ss.

Para impedir los abusos, se han incorporado en la legislación algunas medidas que toman en consideración determinadas situaciones particulares y, por otra parte, medidas antiabuso de carácter general. De este modo, el art. 344 § 1 del CIR, cuya aplicación es bastante limitada, permite a la Administración tributaria recalificar determinados actos realizados por los contribuyentes¹¹⁸.

3.4. Los principios de buena administración en materia tributaria

La protección de los derechos del contribuyente en las distintas etapas del procedimiento de gestión, inspección y recaudación del impuesto, viene garantizada por los principios generales de buena administración.

3.4.1. El principio de confianza legítima y de seguridad jurídica

El principio de confianza legítima se relaciona con el de seguridad jurídica. Se basa en la idea de que el contribuyente puede confiar en una actitud de la Administración que, para él, puede considerarse como una línea de conducta bien establecida de la autoridad¹¹⁹. El contribuyente merece, en consecuencia, una protección contra los cambios de comportamiento de la Administración con respecto al seguido en casos precedentes. Puede plantearse, no obstante, un problema en el supuesto de que una determinada actitud o comportamiento de la Administración no haya sido conforme a la Ley; en tal caso, ¿puede el contribuyente invocar la protección del principio de confianza legítima?

En una Sentencia de 27 de marzo de 1992, la Corte de Casación se ha pronunciado por primera vez a favor de la aplicación del principio de confianza legítima a los actos de la Administración tributaria. Según esta institución, *«considerando que los principios generales de buena*

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

¹¹⁹ Anvers, 3 de abril de 1995, *F.J.F.*, 1995, n°95/146 y Anvers, 29 de junio de 1999, *F.J.F.*, 1999, n°99/271.

administración integran el derecho a la seguridad jurídica; que estos principios resultan aplicables también a la Administración financiera; que el derecho a la seguridad jurídica implica que el ciudadano debe poder confiar en lo que él considera una regla fija de conducta y de administración; de lo que deriva que, en principio, los servicios públicos están obligados a cumplir con las expectativas justificadas que han creado en el ciudadano»¹²⁰.

Ahora bien, el alcance del principio de confianza legítima se ha limitado en pronunciamientos posteriores. Así, en una sentencia de 14 de junio de 2002, la Corte de Casación ha precisado que: *«considerando que la Administración puede comprobar para cada ejercicio si el gasto o carga que el contribuyente pretende deducir de sus rentas profesionales, tiene o no un carácter profesional; considerando que los principios generales invocados por los demandantes y el art. 50 §2 del Código de los Impuestos sobre la Renta de 1992 no abordan esta cuestión, que es de derecho y no de hecho»*

Posteriormente, la Corte de Casación ha precisado aún más su posición. En este sentido, ha señalado que *«el derecho a la seguridad jurídica comprendido en los principios de buena administración que se imponen a la Administración tributaria no implica que el contribuyente, que ha llegado a un acuerdo con la Administración del que deriva un régimen contrario a las disposiciones legales, pueda exigir a la Administración la aplicación de dicho acuerdo, dado que éste no ha podido derivar de expectativas justificadas que tuviese el propio ciudadano»¹²¹. En efecto, «la Administración tributaria debe aplicar la Ley y no goza de libertad para decidir si exige o no el impuesto legalmente establecido. El derecho a la seguridad jurídica no implica que el contribuyente pueda valerse de una conducta anterior de la Administración, aunque ésta se haya mantenido durante varios años, que le pueda haber llevado a la convicción justificada de que la Administración había renunciado a la aplicación estricta de la Ley»¹²². Parece, en consecuencia, que la Corte de Casación considera que el principio de*

¹²⁰ C. Cas., 27 de marzo de 1992, *Pas.*, I, p. 680.

¹²¹ C. Cas., 20 de noviembre de 2006, n° F050059F, www.cass.be.

¹²² C. Cas., 30 de mayo de 2008, *F.J.F.*, n° 2009/91. Véase también C. Cas., 16 de mayo de 2003, *F.J.F.*, 2003/233; C. Cas., 3 de junio de 2002; C. Cas., 26 de octubre de 2001, n° F.00.0034.F, n° 577, concl. de M. HENKES; C. Cas., 3 de noviembre de 2000, n° F.98.0072.N, n° 596, concl. de M. THIJS; C. Cas., 6 de noviembre de 2000, n° F.99.0108.F, n° 598, con concl. M.P., así como B. Peeters, « Het rechtszekerheidsbeginsel in het fiscaal recht: verduidelijkingen van het begrip gerechtvaardigde verwachting », note sous Cass. 3 et 6 nov. 2000, *T.F.R.*, 2001, p. 169 y ss.

confianza legítima resulta aplicable en relación a cuestiones de hecho, y no respecto de cuestiones de derecho¹²³. En este último caso, será el principio de legalidad el que deba prevalecer.

Esta posición –poco favorable para el contribuyente– no es compartida por todas las jurisdicciones. En este sentido, el Tribunal de Primera Instancia de Bruselas en uno de sus pronunciamientos se opone a esta jurisprudencia de la Corte de Casación considerando que la Administración no podía atrincherarse o esconderse detrás del carácter supuestamente ilegal de una circular que se ha aplicado durante numerosos años para, de este modo, negar la aplicación de la citada circular sin haber informado previamente al ciudadano. Según este tribunal, «el funcionario-tasador vulneró el principio de seguridad jurídica conforme al cual el contribuyente puede confiar en que la Administración va a cumplir con las expectativas legítimas que su comportamiento originó en el contribuyente y que éste sólo concibe como una línea de conducta bien establecida»¹²⁴.

Para resolver la controversia, algunos autores sugieren que se localice un fundamento a los principios de buena administración y al principio de seguridad jurídica en el Derecho supranacional, que goza de primacía sobre el Derecho interno, incluido el constitucional (en particular, la exigencia de legalidad del impuesto) ¹²⁵.

Además, incluso en caso de acuerdo legal, la Corte de Casación no ha admitido que el principio de seguridad jurídica pueda valer para el futuro: la Administración puede modificar su línea de comportamiento para los ejercicios futuros¹²⁶. En virtud de los principios de buena administración, este cambio de comportamiento debe, no obstante, motivarse¹²⁷.

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

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

¹²⁵ M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « Les impôts sur les revenus », *Chroniques notariales, o.c.*, p. 236 : « De este modo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha considerado que el principio de seguridad jurídica deriva del art. 1 del Protocolo Adicional Primero al C.E.D.H. (véase las sentencias analizadas por Velu et Ergec, *La Convention européenne des droits de l'homme*, Bruxelles, Bruylant, pp ; 147 et s.). Además, este mismo principio, ya reconocido como 'un principio general de Derecho comunitario de rango superior' por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (T. J.C.E., 11 de julio de 1991, Crispoltoni, C-368/89), deriva también de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, que se encuentra actualmente integrada en el Tratado de Lisboa».

¹²⁶ C. Cas., 11 de junio de 2004, F.J.F., 2004/241.

¹²⁷ CE, 16 de junio 2005, nº146.116 ; CE, 20 de marzo de 1992, nº39.036.

3.4.2. Los demás principios de buena administración

El principio de seguridad jurídica no es el único principio de buena administración que se puede aplicar en materia tributaria. A continuación, vamos a hacer referencia a la aplicación en esta materia de algunos de los principios a los que hemos hecho mención en la primera parte de este trabajo, prestando especial atención a cómo dichos principios ponen de manifiesto un riesgo particular de abuso por parte de la Administración tributaria frente al contribuyente.

En primer lugar, la Administración tributaria dispone de un amplio margen de apreciación, ya sea en virtud de disposiciones legales poco precisas como el art. 341 del CIR, o en virtud de una autorización expresa realizada por el legislador, como la contenida en el art. 50 del CIR. Resulta, en consecuencia, esencial que el agente de la Administración respete el deber inmediato e incondicional de independencia y de imparcialidad que se le impone, así como, los derechos de defensa.

De este modo, un abogado importunado en su vida profesional por insistentes actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por funcionarios que actuaban con demasiado celo, ha logrado que, para la tramitación de su expediente, se sustituya a dichos funcionarios. El tribunal que resolvió este caso ha considerado que se ha producido una especie de vulneración de los derechos del contribuyente que comprenden también la serenidad e imparcialidad con la que deben desarrollarse las actuaciones de comprobación¹²⁸. Durante el procedimiento de reclamación administrativa, el contribuyente se beneficiará de los derechos de defensa.

En segundo lugar, el principio de fair-play impone la obligación a la Administración de que ésta no dificulte o imposibilite con su actuación el ejercicio de sus derechos por parte del contribuyente. La Administración deberá comportarse conforme a los postulados de este principio en cada una de las fases del procedimiento de gestión, inspección y recaudación del tributo. En este sentido, la Corte de Apelación de Anvers ha considerado contrario a este principio el establecimiento de un aumento impositivo del

¹²⁸ Civ. Namur, 20 de julio 1993, *Cour. Fisc.*, nº 93/605.

50 % tras la conclusión de un acuerdo en cuya fase de negociación no se había hecho mención alguna a dicho incremento¹²⁹.

En relación a la motivación de los actos administrativos, el deber de la Administración de motivar sus actos jurídicos unilaterales previsto en la Ley de 29 de julio de 1991 relativa a la motivación formal de los actos administrativos¹³⁰ debe ponerse en relación con el art. 6 de la citada Ley en el que se dispone que esta disposición legal se aplicará igualmente a aquellos regímenes particulares que imponen la motivación formal de determinados actos administrativos, sólo en la medida en que estos regímenes exigen requisitos menos estrictos que los impuestos por la Ley de 1991. Es así que la Corte de casación ha considerado que «en la medida en que el art. 351, apartado 2 del CIR de 1992 (notificación de oficio de un gravamen) no impone a la Administración obligaciones menos estrictas que los previstos en la Ley de 29 de julio de 1991, se aplica esta última»¹³¹.

El abuso de poder supone el alejamiento por parte de la autoridad del fin para el cual ha sido legalmente instituida¹³². Por ejemplo, las presiones o amenazas inferidas por parte de los funcionarios de la Administración tributaria no contravienen como tales la legislación fiscal. No resultan tampoco irregulares desde la perspectiva de los principios generales del derecho, en particular de los derechos de defensa. Estas prácticas pueden desembocar en declaraciones que ponen de manifiesto la existencia de un impuesto económicamente real, pero que no resulta exigible al haberse vulnerado las normas generales que lo regulan. Teniendo en cuenta actuaciones de este tipo, que han sido desarrolladas por agentes de la Inspección especial de impuestos, la Corte de Casación ha desestimado el recurso presentado por los representantes del Estado fundamentando su decisión en la ilegalidad de la prueba obtenida mediante actuaciones inconciliables con los principios generales del derecho¹³³.

Respecto al principio de proporcionalidad, tal y como precisan los Anales Parlamentarios relativos a la reforma del Código de Impuestos de 1962,

¹²⁹ Anvers, 30 de octubre 1995, *Courrier fiscal*, 1995, 95/565.

¹³⁰ *M.B.*, 12 de septiembre de 1991. Para un análisis más amplio, puede consultarse P. JADOUL y S. van DROOGHENBROECK (dir.), *La motivation formelle des actes administratifs*, Bruxelles, La Charte, 2005, p. 379.

¹³¹ C. Cas., 10 de noviembre de 2000, *F.J.F.*, nº2001/4. Véase, también, Gand, 8 de diciembre de 1988, *F.J.F.*, 1999, nº99/152

¹³² Anvers, 27 de marzo de 1995, *F.J.F.*, 1995, nº 95/145.

¹³³ C. Cas., 13 de mayo de 1986, *Rev. Dr. Pén.*, 1986, p. 905.

«*resulta inadmisibile que la administración exija actuaciones e investigaciones de tal amplitud que genere en el contribuyente una pérdida de tiempo y de dinero exorbitante*»¹³⁴. Este texto puede considerarse como el germen del principio establecido en 1982 en la decisión de la Comisión Europea de Derechos Humanos, en el asunto Hardy-Spirlet¹³⁵. De esta decisión se deduce que las circunstancias de hecho son de gran importancia en la determinación del objetivo a alcanzar, y en consecuencia, que debe buscarse una proporción entre los medios empleados y el objetivo perseguido¹³⁶.

3.4.3. Un supuesto reciente de aplicación por parte del Tribunal de Justicia del principio de seguridad jurídica a la práctica administrativa belga: el asunto SIAT

Finalmente, conviene destacar que la práctica administrativa belga ha sido recientemente cuestionada en el marco de un asunto planteado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea¹³⁷.

Este asunto se refiere a la aplicación del art. 54 del Código de Impuestos sobre la Renta en virtud del cual «las [...] remuneraciones de prestaciones o de servicios no se consideran como gastos profesionales cuando se abonan o atribuyen directa o indirectamente a un contribuyente de los que se mencionan en el art. 227 o a un establecimiento extranjero, quienes, en virtud de la legislación aplicable en el país en el que se encuentran establecidos, no se encuentran sujetos al Impuesto sobre la renta, o bien, aunque están sujetos, disfrutan de un régimen de tributación notablemente más ventajoso que el previsto para estos pagos en Bélgica, a menos que el contribuyente acredite que tales gastos derivan de operaciones reales y veraces, así como, que no se superan los límites normales».

¹³⁴ *Ann. Parl.*, 15 de junio 1962, p. 85.

¹³⁵ Decisión de la Comisión europea de los Derechos Humanos, en el asunto Hardy-Spirlet, *J.T.*, 1983, p. 359.

¹³⁶ Para un comentario más amplio, véase M. DASSESSE «Déc. Commission européenne des Droits de l'Homme», *J.T.*, 1983, p. 359 y ss., así como A. JUSTE, « Les principes de bonne administration en droit fiscal », *R.G.F.*, 1995, p. 169.

¹³⁷ Conclusiones del Abogado General Cruz Villalón presentadas el 29 de septiembre de 2011 en el asunto C-318/10, *SIAT c/ Etat Belge*.

Es interesante comprobar que el Abogado General en sus Conclusiones no se limita a realizar un análisis literal de la disposición legal cuestionada. Examina, además, el modo en el que esta disposición ha sido puesta en práctica y es aplicada por la Administración belga.

En primer lugar, el Abogado General ha puesto de manifiesto que esta disposición normativa adolece de claridad, en particular en lo referente a la prueba o justificante que el contribuyente debe aportar para poder ejercer su derecho a deducir los gastos profesionales derivados de las operaciones efectuadas con un contribuyente residente en un país de tributación privilegiada.

Según el Abogado General,

«31. De una parte, no resulta fácil determinar lo que añade la exigencia de "veracidad" a aquélla de "realidad". No obstante, existen algunas referencias que nos ayudan a comprender el contenido de esta condición. En efecto, según se infiere de los trabajos preparatorios de la legislación belga que han sido mencionados en la decisión de reenvío, la prueba de la realidad y veracidad de las prestaciones impone a los contribuyentes la obligación de acreditar que los gastos correspondientes "se enmarcan en el ámbito habitual de sus operaciones profesionales", que "responden a una necesidad industrial, comercial o financiera y que normalmente encuentran o deben encontrar una compensación en el conjunto de la actividad de la empresa" (16). La idea que se ha de retener, por tanto, es que las prestaciones en cuestión deben responder a una necesidad real.

32. Por otra parte, ni la legislación belga ni el comentario al código de impuestos sobre la renta definen en qué consiste exactamente la obligación de probar que los gastos profesionales no sobrepasan los límites normales. Preguntado acerca de esta cuestión, el Gobierno belga se ha limitado a precisar que la prueba que se ha de realizar consiste en comparar la operación cuestionada con la práctica normal de los operadores económicos que intervienen en el mercado. El artículo 54 del CIR 1992 impone al contribuyente la carga de probar que el desembolso de la prestación de servicios que pretende deducir del impuesto como gastos profesionales no es anormal en comparación con la práctica habitual».

A continuación, el Abogado General evidencia la desproporción existente entre la discrecionalidad de la que dispone la Administración para aplicar este art. 54 del CIR y la escasa información de la que dispone el contribuyente en relación a la previsibilidad de esta aplicación.

«71. En efecto, tal y como se ha señalado anteriormente, el art. 54 del CIR de 1992 impone al contribuyente belga que desea obtener la deducción como gasto profesional de los pagos realizados por las prestaciones de servicios recibidas de operadores establecidos en Estados miembros con un régimen de tributación notablemente más ventajoso que el belga, la obligación sistemática de justificar la veracidad de todas las prestaciones llevadas a cabo y la normalidad de las contraprestaciones acordadas, y ello en ausencia de cualquier sospecha objetiva de fraude o de abuso. De este modo, el art. 54 del CIR de 1992 exime a la Administración tributaria belga de la obligación de proporcionar lo que se consideraría una prueba de fraude, evasión o abuso y establece una sospecha general de fraude (51), una presunción general de fraude, de evasión o de prácticas abusivas (52).

72. Resulta claro, en este sentido, que, si el art. 54 del CIR 1992 sólo resultase aplicable en circunstancias específicas, como puedan ser en los supuestos en los que exista un vínculo de interdependencia (53) entre el contribuyente belga y el prestador de los servicios establecido en un Estado miembro con tributación más privilegiada, sería más fácil verificar que dicho precepto no va más allá de lo que es necesario para la consecución del objetivo principal que legítimamente persigue (54). Resulta claro, igualmente, que este art. 54 puede aplicarse en tales circunstancias, correspondiendo a la jurisdicción de reenvío comprobar que ello es así. Ahora bien, la existencia de un vínculo de interdependencia es sólo una circunstancia a considerar y su presencia eventual en un supuesto determinado no permite relativizar la universalidad del ámbito de aplicación del art. 54 del CIR de 1992.

73. La situación del contribuyente belga se complica, además, por el hecho de que carece de información alguna acerca de qué se considera un Estado miembro con tributación notablemente más ventajosa. Se encuentra, por tanto, obligado a efectuar esta valoración, por sí mismo, si pretende utilizar los servicios de un sujeto establecido en

otro Estado miembro, para de este modo poder determinar qué régimen de deducción de los gastos profesionales podrá aplicarse, lo que le sitúa en una posición de gran inseguridad jurídica. Debemos añadir a lo anterior que resulta particularmente difícil de identificar con precisión las situaciones que quedan englobadas bajo el adverbio "notablemente" que se emplea en el texto normativo. Ciertamente, la dificultad derivada de esta inseguridad jurídica podría desaparecer si la Administración tributaria belga elaborase una lista de los regímenes de tributación notablemente más ventajosos que el belga susceptibles de inclusión dentro del ámbito de aplicación del art. 54 del CIR de 1992. Ahora bien, esto no ha sucedido así. En cualquier caso, resulta particularmente difícil prever todas las posibles aplicaciones prácticas de esta disposición normativa».

El Abogado General concluye que el art. 54 CIR es incompatible con la libre prestación de servicios.

Resulta difícil determinar si el Tribunal de Justicia resolverá en el mismo sentido que el Abogado General. En cualquier caso, se ha de destacar que – más que la disposición normativa- es la propia práctica administrativa la que parece ser cuestionada en este asunto. En efecto, si la Administración tributaria hubiese precisado a través de circulares o cualquier otro medio, las condiciones de aplicación de este artículo, es probable que la opinión del Abogado General hubiese resultado menos tajante.

En conclusión, podemos afirmar que el marco jurídico de la práctica administrativa en materia tributaria en Bélgica está en plena evolución. Junto al desarrollo de nuevas formas de actos administrativos, como los acuerdos previos en materia tributaria (*ruling*), observamos cómo la Administración se encuentra sometida cada vez más al cumplimiento de determinadas limitaciones. En efecto, junto al principio constitucional de legalidad, los principios de buena administración, que se han ido reconociendo por la jurisprudencia en todos los sectores del Derecho administrativo, han dado lugar a la identificación de nuevos derechos para los contribuyentes. Surgen, asimismo, nuevas cuestiones, sobre todo en relación a la incidencia de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima ante los comportamientos *contra legem* de la Administración. Como muestra el asunto SIAT recientemente planteado ante el Tribunal de

Justicia, una cuestión decisiva en los próximos años será la referente a la europeización de las garantías de los contribuyentes, que implicará para las Administraciones nacionales nuevas obligaciones, especialmente de claridad y transparencia.