

El papel de las prácticas administrativas en el interior de los Estados miembros y la relación de éstas con el Derecho comunitario

Philippe Marchessou¹

1. El fenómeno de la práctica administrativa como realidad difícil de delimitar

El fenómeno de la práctica administrativa es una realidad difícil de delimitar, puesto que queda un tanto fuera de lugar en el Estado de Derecho. Este fenómeno fue condenado con fuerza por los Constituyentes franceses de 1789, quienes, como reacción contra los excesos parlamentarios del Antiguo Régimen, estimaron que no cabía siquiera una interpretación judicial ni, con mayor razón, de la Administración.

Puede que esta negación de una posible práctica administrativa se encuentre aún con más fuerza en materia fiscal, debido a la vieja desconfianza alimentada en cuanto al carácter expoliador de los tributos.

1.1. En los Estados modernos, caracterizados por la complejidad de los mecanismos económicos y sociales, las normas tributarias tienen carácter legislativo en su origen

En los Estados modernos las normas tributarias tienen su génesis en la ley, en virtud del fundamento histórico del régimen representativo; pero su desarrollo en disposiciones operativas es reglamentario.

¹ Profesor de la Universidad de Estrasburgo. Traducción al español a cargo de José Alberto Sanz Díaz-Palacios, Profesor de Derecho financiero y tributario, Universidad de Castilla La Mancha.

La aplicación de estos textos en buena parte corresponde a la acción de la Administración tributaria.

1.2. La interpretación administrativa aparece objetivamente como una necesidad

La interpretación administrativa constituye una necesidad desde una doble perspectiva: se trata primero de procurar a los agentes de la Administración una comprensión exhaustiva de la norma fiscal, hasta en sus más mínimos detalles, para permitirles tratar eficazmente todas las situaciones individuales, pero también para asegurar una aplicación uniforme de la norma fiscal sobre el conjunto del territorio al que afecta, con el objetivo de garantizar, de modo concreto, el respeto al principio de igualdad ante el tributo.

La interpretación administrativa tiene así una ambición pedagógica, y su utilidad, pues, no ha de negarse; pero podría acusársele de arbitraria e incluso de ilegalidad, cuando el conjunto de textos pretende añadir algo a la norma que trata de interpretar, en tanto que su autor mismo no es titular de un poder normativo propio –los textos elaborados por la Administración sólo se imponen a sus agentes, y este poder se asienta únicamente en el principio de jerarquía–.

1.3. El marco francés

Hace mucho tiempo que Francia ha identificado el problema que nos ocupa y ha aportado soluciones de relativa calidad.

La búsqueda de soluciones depende del contexto, muy específico, relativo a la doctrina administrativa en materia fiscal.

Si la doctrina administrativa excede del sentido de la norma, la situación es clásica y la solución está bien delimitada por el Consejo de Estado en

materia administrativa general²: una circular que no se ciña a interpretar los textos en vigor sino que fije nuevas reglas «*tiene, en estas disposiciones, carácter reglamentario*» y puede, por esta razón, ser objeto de recurso de anulación. En el marco de la impugnación de su crédito fiscal, el contribuyente puede también acudir a un contencioso tributario, fundando su recurso en la ilegalidad de la circular que la Administración pretende aplicarle.

La situación característicamente fiscal creada por la doctrina administrativa es, por otra parte, más perniciosa: se da en los casos en los que el contribuyente, para defender su situación, no tiene otro medio que el de hacer valer la doctrina administrativa. La paradoja de esta afirmación sólo es aparente. Dos textos, ambos codificados en el Libro de Procedimientos Fiscales, vienen a establecer las modalidades de esta protección. Su constitucionalidad es dudosa y su eficacia limitada.

1.3.1. El artículo L 80 A del Libro de Procedimientos Fiscales consagra, en sus dos apartados, dos disposiciones que tienen en común su origen parlamentario, y que traen causa respectivamente de las Leyes de 18 de diciembre de 1959 y de 9 de julio de 1970. Tratan de proteger al contribuyente que ha organizado su situación confiado en una interpretación de la norma fiscal dada por la Administración, pero objetivamente ilegal en tanto que extraería de la norma interpretada una significación más favorable para el sujeto que la que se desprende de la simple lectura de ésta. Si la Administración se replantea esa interpretación –por ejemplo, a propósito de una actuación de control– las consecuencias del cambio podrían ser catastróficas para el contribuyente: la rectificación a la que dará lugar alcanzará a los años no prescritos y el contribuyente no podrá invocar ante el juez su buena fe, pues éste último no reconocerá valor jurídico a una interpretación administrativa cuya ilegalidad reside en que se aparta del significado de la norma que se pretende interpretar.

² CE, As., 29 de enero de 1954, *Institution Notre-Dame du Kreisker*.

Para evitar las consecuencias de semejante cambio de interpretación, el primer apartado establece la siguiente «barrera»: *«No procederá ninguna revisión al alza de tributos anteriores, si la causa de dicha revisión que la Administración pretende difiere de la interpretación dada por el contribuyente de buena fe al texto fiscal, y si se demuestra que la interpretación sobre la que se basa la primera decisión fue, en su momento, formalmente admitida por la Administración».*

Dicho de otro modo, en presencia de un gravamen anterior y de un contribuyente de buena fe –ésta se presume–, la Administración no puede pretender una rectificación, si el contribuyente está en condiciones de acreditar que ha organizado su situación fiscal de acuerdo con una interpretación administrativa ilegal, por resultarle más beneficiosa. Para que sea admitida formalmente, esta interpretación deberá estar recogida en un soporte administrativo accesible al público, como una circular, un comentario administrativo de jurisprudencia, así como una respuesta ministerial o un correo personalizado procedente de un responsable de la Administración. Esta protección, prevista inicialmente sólo para el Derecho tributario sustantivo, se ha extendido (con la Ley de finanzas rectificativa para 2008, de 30 de diciembre de 2008, artículo 47) a la recaudación tributaria y a las sanciones fiscales. Con esta perspectiva, desde el 1 de mayo de 2009 las circulares e instrucciones ministeriales se publican en una web (relativa al Primer Ministro). Esta publicidad se une a otras modalidades de publicación, como la del *Boletín Oficial de Impuestos* (BOI). El contribuyente debería poder beneficiarse de una instrucción fiscal que se haya publicado regularmente, aunque no aparezca en la mencionada web.

El apartado 2 viene a precisar, sin estar perfectamente articulado respecto del anterior: *«Cuando el deudor tributario ha aplicado un texto fiscal según la interpretación que la Administración haya dado a conocer mediante instrucciones o circulares publicadas, y que no esté modificada en la fecha de las operaciones en cuestión, ésta no puede pretender ninguna rectificación al alza, manteniendo una interpretación distinta».* Igualmente vinculan a la Administración, en las mismas condiciones, las instrucciones o

circulares publicadas relativas a la recaudación tributaria y a las sanciones fiscales.

En otros términos, la protección que este texto otorga al contribuyente entra en acción incluso en ausencia de tributación anterior, e implica que dicho contribuyente pueda apoyarse en documentos administrativos formales de una tipología restringida, en la que el juez incluye, sin embargo, las respuestas ministeriales³. Esta protección sólo es válida en caso de aplicación no disociada relativa a la totalidad de prescripciones dadas por la doctrina administrativa, incluso si resultan de circulares sucesivas y si el legislador, entre tanto, ha modificado parcialmente la ley (CE, 20 de octubre de 2000, *Bertoni*, *RJF* 1/2001, núm. 67 y concl. G. Bachelier).

1.3.2. A partir de 1987, el artículo L 80 B ha extendido la garantía prevista en el primer apartado del artículo L 80 A a la apreciación administrativa de una situación fáctica desde la perspectiva de un texto fiscal. En otras palabras, estamos aquí ante prácticas de la Administración tributaria materializadas en una calificación de la situación del contribuyente. El proceso intelectual es, pues, inverso al de la interpretación: mientras que la interpretación parte de un texto legal y deduce las implicaciones prácticas que es posible extraer de su significación, la protección se refiere aquí a las calificaciones dadas por la Administración a situaciones de hecho; en otros términos, el proceso así trazado por el legislador es inductivo. Por ejemplo, el contribuyente de buena fe no sufrirá la rectificación de un tributo anterior, si su situación se conformaba a la calificación dada por la Administración –supongamos que equivocadamente–⁴ (CA Metz, 6 de enero de 2004, *Zidoun*, *RJF* 12/04, núm. 1288). En la medida en que el contribuyente puede solicitar tal posicionamiento administrativo sobre su situación fiscal, este procedimiento se asemeja a un *ruling* anglosajón, es

³ CE, plen., 29 de abril de 1977, núm. 00275.

⁴ CE, 8 de septiembre de 1999, *Madej*, *Dr. fisc.* 2000, núm. 40, com. 746, concl. G. Goulard.

decir, a un servicio de consulta a la Administración, cuyas respuestas vinculan a ésta última y constituyen de algún modo texto de cobertura.

El apartado 2 extiende el ámbito de protección, «*cuando la Administración no ha respondido en un plazo de tres meses a un obligado tributario de buena fe*» que haya solicitado beneficiarse del régimen de exención de empresas nuevas o de regímenes de amortización excepcional. Se entiende producido el otorgamiento tácito en un plazo de seis meses, tratándose de contribuyentes que hayan acudido a la Administración a propósito del beneficio del crédito tributario de investigación (apartado 3); en un plazo de cuatro meses, para la candidatura a la calificación de joven empresa innovadora (apartado 4) o para la exención de beneficios relativa a la participación en un proyecto de investigación y desarrollo (apartado 5); en un plazo de tres meses, en cuanto a la existencia de un establecimiento permanente en Francia (apartado 6), el alcance de un acuerdo en materia de precios de transferencia (apartado 7) o la calificación de rentas profesionales (beneficios industriales y comerciales BIC, o beneficios no comerciales BNC) y el régimen de gravamen de una sociedad civil (Impuesto sobre la Renta IR, o Impuesto sobre Sociedades IS, a partir del 1 de enero de 2009 (apartado 8)). El texto subordina la validez del compromiso de la Administración a «*una presentación escrita, precisa y completa de la situación de hecho*». El artículo L 80 CB LFP permite a los contribuyentes solicitar, tras la respuesta de la Administración, un nuevo examen de sus peticiones, cuando estimen que aquélla no ha apreciado correctamente la situación. Esta solicitud debe presentarse en el plazo de dos meses, a partir del día en que la Administración responde a la petición inicial. La Comisión que resuelve esta solicitud, en el mismo plazo que el previsto para la solicitud inicial, emite una resolución que otorga al contribuyente la posibilidad de interponer recurso de anulación.

1.4. En el ordenamiento francés, resulta claro que esos dos textos son inconstitucionales

Con ambos textos, el legislador ha conferido a la Administración una delegación competencial, para modificar el alcance de sus disposiciones, otorgándole así un poder normativo. Esta delegación opera en un ámbito que el artículo 34 de la Constitución reserva en su totalidad a la ley. El legislador reconoce aquí a su delegataria un poder de interpretación ilimitado y, sólo en caso de que se vuelva a respetar con fidelidad el sentido de la norma, se levantará una especie de «barrera» para proteger al contribuyente ante las pretensiones administrativas de rectificación. En otros términos, el legislador, para asegurar la protección del contribuyente frente a los cambios de doctrina administrativa, se ha visto obligado a reconocer, primero, realidad jurídica a esta doctrina. Sin duda era un tanto hipócrita cerrar los ojos ante la difuminación del esquema fiscal por textos emanados de la Administración; pero la solución dada altera la jerarquía normativa. Requerido por el Primer Ministro para pronunciarse sobre la constitucionalidad de estas disposiciones, el Consejo Constitucional ha rechazado hacerlo, argumentando que no le corresponde pronunciarse sobre la constitucionalidad de una ley ya promulgada (113 L, 14 de mayo de 1980).

Este dispositivo tiene una eficacia limitada.

1.5. La tradicional reticencia del juez tributario

Tradicionalmente, el juez tributario muestra reticencia ante el texto que obliga a dar primacía a una doctrina administrativa (ilegal) frente a la simple significación de la norma. Consecuentemente, lleva a la práctica una concepción muy limitada del artículo L 80 A, sin paliar las imperfecciones de redacción ni la insuficiente articulación entre sus dos párrafos. Esta política jurisprudencial es evidentemente poco receptiva a las pretensiones del contribuyente. El juez exige, especialmente:

- Que la solicitud de protección del contribuyente se refiera expresamente al texto administrativo invocado⁵.
- Que este texto administrativo trate de una exacción fiscal o parafiscal⁶. Esta exacción puede ser recaudada por la Administración de aduanas (Com. 8 de julio de 2003, núm. 1265).
- Que el litigio se enmarque en un contencioso tributario, con excepción del recurso por exceso de poder⁷.
- Que el litigio alcance a la determinación de la materia susceptible de gravamen, a la base imponible (*vid.* CE, 20 de diciembre de 1985, núm. 19519, *RJF* 3/85, núm. 275), a la recaudación y a las sanciones tributarias.
- Que el texto administrativo contenga una verdadera interpretación –aunque errónea, por ser menos rigurosa para el contribuyente– de un texto legal⁸, o una calificación clara por lo que concierne al artículo L 80 B.
- Que esta interpretación sea admitida formalmente por la Administración tributaria en sentido estricto. Por ejemplo, una respuesta de la Dirección General de Finanzas Públicas o de la Dirección de Legislación Fiscal a una solicitud de información del contribuyente; un posicionamiento administrativo recogido en la documentación de base⁹; una instrucción publicada (especialmente en cuanto al segundo apartado del artículo L 80 A); o una respuesta ministerial¹⁰. Por el contrario, el juez descarta los correos correspondientes a otro Ministerio¹¹, las instrucciones recogidas en la parte del *Boletín Oficial de Impuestos*¹² que no es pública, así como las obras de «vulgarización» del Derecho tributario¹³. Por otra parte, el juez se cuida de constatar que el Ministro puede legalmente (sin apartarse, en todo estado de causa, del principio de seguridad jurídica y del de confianza

⁵ CE, 5 de octubre de 1988, núm. 59.028, *RJF* 11/88, núm. 1196.

⁶ CE, 25 de julio de 1980, núm. 93.760, *Dr. fisc.* 1982, núm. 13, concl. Rivière.

⁷ CE, 4 de julio de 1986, plen., núm. 50.789, *RJF* 10/86, núm. 895.

⁸ CE, 7 de octubre de 1985, núm. 52.012, *RJF* 12/85, núm. 1509.

⁹ CE, 19 de junio de 2002, *SA Média Shopping*, *RJF* 10/02, núm. 1071.

¹⁰ CE, 5 de febrero de 2009, núm. 303425, *M. y Mme Dozorme*.

¹¹ CE, 30 de septiembre de 1987, núm. 48.444, *RJF* 11/87, núm. 1105.

¹² CE, 5 de julio de 1991, núm. 107.258.

¹³ CE, 1 de marzo de 2004, *Synd. national des professions du tourisme*, núm. 25.4081.

legítima) decidir reconsiderar un beneficio fiscal no previsto por la ley, pero que la Administración había consentido como medida de tolerancia¹⁴.

En total, las decisiones positivas son poco numerosas y el impacto de los dos textos normativos es, consecuentemente, limitado, salvo quizá a título disuasorio.

1.6. El desarrollo del rescripto como necesidad ineludible

El rescripto se ha desarrollado porque corresponde a una ineludible necesidad para el contribuyente preocupado por la seguridad jurídica y también para la Administración, deseosa de dar a conocer sus aclaraciones sobre las condiciones de aplicación de un texto fiscal. La ley multiplica las hipótesis al respecto –demanda de rescripto–; es el caso del artículo L 18 LPF en cuanto a la donación de empresas. Pero su campo de aplicación se hace general ya que, en adelante, todo contribuyente puede consultar a la Administración tributaria sobre una situación de hecho desde la perspectiva de un texto fiscal, para obtener un posicionamiento formal. Y puede también consultar las respuestas ya dadas por la Administración sobre cuestiones determinadas con las que identifica su situación. Esta amplia difusión asegura el respeto a la igualdad de todos ante las cargas públicas, puesto que cada contribuyente se beneficia del mismo acceso a la doctrina administrativa y ésta última se concibe pues para todos, o dicho de otro modo, los riesgos de arbitrariedad que resultan de una respuesta confidencial se encuentran proscritos. La Administración ha insertado en la Red varios modelos de demanda de rescripto, y también las soluciones que ha preconizado en respuesta a las demandas formuladas. La evolución, especialmente gracias a Internet, es impresionante.

Hay que hacer notar que la reforma constitucional de 2010¹⁵ no ha aportado, hasta la fecha, modificaciones a esta inconstitucionalidad

¹⁴ CE, 25 de junio de 2003, *Sté Nestlé France, Dr. fisc.* 2004, com. 103.

¹⁵ Instauración de la QPC («*question prioritaire de constitutionnalité*») por la ley constitucional núm. 2008-724, de 23 de julio de 2008.

manifiesta; pero la cuestión se plantea igualmente respecto de los compromisos internacionales y singularmente comunitarios de Francia, como se mostrará a continuación.

2. La variopinta problemática que se plantea a nivel europeo

La Comisión ha centrado su atención sobre el comportamiento de ciertas Administraciones nacionales, cuyas exigencias impiden en ocasiones la aplicación de directivas y reglamentos¹⁶. La cuestión ha tomado un cariz dramático en el contexto general, que prefigura aquí interrogantes en los que no faltará el planteamiento de cuestiones fiscales.

2.1. De modo general, las dificultades variarán en función de la organización estatal

El Estado unitario cuenta con una sola Administración, que él encarna, y cuya actividad no debería plantear dificultad respecto del Derecho europeo. Por el contrario, si la organización del Estado es federal o análoga, y si la materia controvertida es competencia de una colectividad federada, resulta mucho más probable que la Administración de esa entidad tenga reconocido un margen de maniobra importante en la aplicación de los textos comunitarios y que el Estado miembro de referencia sólo tenga una influencia limitada sobre la actuación de esa Administración. Sin embargo es el Estado miembro el responsable ante la Unión Europea. En efecto, éste ha debido configurar su Constitución para que ese tipo de riesgo no se produzca, pues de lo contrario incurrirá en responsabilidad.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia encierra un cierto número de resoluciones que se han dictado en su mayor parte a raíz de acciones («*actions en manquement*») ejercitadas por la Comisión.

¹⁶ El Informe Primarolo había llamado ya la atención sobre los *rulings* holandeses.

2.1.1. Esas decisiones no son muy numerosas y raramente inciden en materia fiscal, teniendo en cuenta la amplitud de la competencia estatal en este ámbito. El Tribunal condena la infracción derivada de la existencia de una práctica administrativa que viola el Derecho comunitario, y ello incluso aunque la normativa nacional aplicable sea, en sí misma, compatible con ese Derecho¹⁷. Dicho de otro modo, es la acción de la Administración nacional la que motiva que se condene por infracción al Estado de que se trate¹⁸.

Esa jurisprudencia encuentra sus raíces históricas en la necesidad de luchar contra todas las medidas de efecto equivalente a restricciones. El Tribunal precisa, en efecto, que la infracción del Estado miembro puede constatarse cualquiera que sea el órgano de ese Estado cuya acción u omisión esté en el origen de la infracción¹⁹.

2.1.2. La Comisión soporta la carga de la prueba de sus alegaciones, y el Tribunal se muestra exigente para dejarse convencer por la relevancia del expediente que le somete la Comisión. Cuando ésta última constata que la Administración solicita sistemáticamente la presentación de documentos contables, o considera que la contabilización es errónea, por lo que respecta a los tributos en cuestión, desde el año de su ingreso, como adelantos al Tesoro Público por un gravamen indebido, o bien acredita que estos tributos han sido repercutidos a terceros por el contribuyente, el Tribunal sólo condena si la Comisión le aporta prueba de carácter generalizado y sistemático relativa a la Administración en cuestión²⁰. Tratándose de la materia fiscal, el Tribunal a menudo entiende que no se ha aportado prueba, ya sea porque los casos invocados le parezcan muy poco numerosos²¹, ya sea porque la infracción se sitúe a nivel de una transposición irregular en los propios textos normativos²².

¹⁷ TJCE, 26 de junio de 2001, *Comisión c. Italia*, C-212/99, Rec. p. I-4923, § 31.

¹⁸ TJCE, 12 de mayo de 2005, *Comisión c. Italia*, C-278/03.

¹⁹ TJCE, 5 de mayo de 1970, *Comisión c. Bélgica*, C-77/69, Rec. p. 237, § 15.

²⁰ TJCE, 9 de diciembre de 2003, *Comisión c. Italia*, C-129/00.

²¹ TJCE, 27 de abril de 2006, *Comisión c. Alemania*, C-441/02.

²² TJCE, 7 de junio de 2007, *Comisión c. Grecia*, C-156/04.

El interés reside aquí en la extensión del control, que hace manifiesta la doctrina administrativa.

2.2. Alcance, en materia fiscal, del reconocimiento de la doctrina administrativa

En materia fiscal, ese reconocimiento de la doctrina administrativa –sin que por ello ésta adquiera valor jurídico– da lugar a dos perspectivas de análisis, que es posible sistematizar considerando la experiencia francesa.

2.2.1. En primer lugar, está el respeto que la Administración tributaria debe a la norma comunitaria en su existencia misma, es decir, incluso aunque aún no se haya transpuesto con exactitud en el ordenamiento jurídico nacional. La frontera entre práctica administrativa errónea frente al contribuyente e interpretación administrativa inexacta de la norma en vigor tiene objetivamente tendencia a confundirse, en cuanto a las consecuencias para el contribuyente, y en cuanto a la irregularidad desde el punto de vista del Derecho comunitario para la Comisión y para el juez.

Un ejemplo muy antiguo de ello es el procurado por una sentencia de 1986 dictada en materia de crédito fiscal («*avoir fiscal*»)²³, en la que el Tribunal condena el carácter discriminatorio de la legislación francesa de cara a las sociedades de seguros establecidas en otro Estado miembro. La condena se refiere aquí a la ley que no respeta el texto comunitario. Pero en la jurisprudencia posterior, será a menudo la actuación administrativa la estigmatizada, al menos de manera indirecta. Así, en los asuntos de 15 de febrero de 2000²⁴, el Tribunal condena la actuación de la Administración tributaria francesa; ésta pretende extraer de la naturaleza fiscal de la contribución social generalizada («*contribution sociale généralisée*») y de la contribución al reembolso de la deuda social («*contribution au*

²³ TJCE, 28 de enero de 1986, *Comisión c. Francia*, C-270/83, Rec. p. 273.

²⁴ TJCE, 15 de febrero de 2000, *Comisión c. Francia*, C-34/98, Rec. p. I-995 y C-169/98, Rec. p. I-1049.

remboursement de la dette sociale) su carácter de impuesto directo, el cual puede exigirse en Francia de un contribuyente residente fronterizo, por aplicación del convenio fiscal franco-alemán, convenio que reserva al Estado de residencia el derecho exclusivo a someter a tributación directa a dicho contribuyente. Ninguna disposición del Derecho positivo francés había previsto expresamente tal extensión de la norma fiscal gala. Con ese mismo espíritu, el Consejo de Estado ha sancionado el comportamiento de la Administración tributaria francesa cuando creyó poder restablecer, a través de circular, la interdicción del derecho a la deducción del IVA soportado por gastos de alojamiento, de recepción, de restaurante y de espectáculos, deducción que el Tribunal de Justicia había declarado contraria a la Sexta Directiva, por resolución de 19 de septiembre de 2000²⁵. Dicho de otro modo, el Tribunal no hace más que aplicar aquí la jurisprudencia clásica que ha desarrollado desde el principio de su existencia para rechazar las medidas de efecto equivalente a derechos de aduana. La doctrina administrativa se encuentra, así pues, reconocida en materia fiscal, pero con el objetivo de declararla contraria al orden jurídico comunitario y no para reconocerle un valor jurídico intrínseco. El planteamiento del Tribunal no es aquí diferente del mantenido por Consejo de Estado francés a raíz de su doctrina *Institution Notre Dame du Kreisker*²⁶.

2.2.2. Desde la óptica de la protección del contribuyente, las consecuencias de esta represión de la doctrina administrativa no conforme al Derecho europeo pueden ser paradójicas. En el ordenamiento jurídico francés, efectivamente, la protección que brindan los artículos L 80 A y L 80 B del Libro de Procedimientos Fiscales –en supuestos de interpretación o práctica administrativa ilegales– obliga a plantearse si un contribuyente puede o no invocar el beneficio de tal doctrina administrativa, cuando es manifiestamente contraria al Derecho comunitario.

²⁵ TJCE, 19 de septiembre de 2000, *Ampafrance SA y Sanofi Synthelabo*, C-179/99 y C-181/99, Rec. p. I-7013.

²⁶ *Vid. supra*, nota 2.

La posición del juez se encuentra hoy contrastada porque éste ha evolucionado. En efecto, en una sentencia de 26 de abril de 2005²⁷, el Tribunal Administrativo de Apelación de Douai había negado a un contribuyente la posibilidad de invocar cierta doctrina administrativa contenida en una instrucción contraria a los objetivos establecidos por determinada directiva comunitaria, *«aclarados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas»*. En una sentencia de 25 de marzo de 2010²⁸, el Tribunal Administrativo de Apelación de París estima que el artículo L 80 A garantiza, en el Derecho interno, el respeto al principio de confianza legítima reconocido en el Derecho comunitario y, por tanto, el contribuyente de buena fe ha de poder hacer valer la interpretación administrativa de un texto fiscal, incluso aunque ésta sea contraria a una norma comunitaria. Y el juez concluye que *«esta garantía no afecta a la obligación de los Estados miembros, que se exponen a una acción por infracción, de adoptar las medidas necesarias con vistas a asegurar la plena eficacia del Derecho comunitario»*. El juez nacional hace aquí prueba de humor, al recordar la amplitud de obligaciones que pesan sobre el Estado, incluida su Administración tributaria.

No obstante, el alcance de ese texto debe llevarse aquí a su verdadera dimensión, que es la de garantizar al contribuyente mayor seguridad jurídica, por medio de una disposición que no pretende plantear ni resolver cuestión de legalidad alguna. En todo estado de causa, las jurisdicciones van a reaccionar negativamente a esta alteración normativa, asegurándole así una eficacia limitada.

3. Conclusión

Parece que la práctica administrativa en el interior de los Estados miembros toma un cariz cada vez más sistematizado y (en un Estado moderno) formal. Ésta es así más fácil de aprehender, y el juez europeo –tanto

²⁷ CAA Douai, plen., 26 de abril de 2005, *Sté Segafredo Zanetti*, núm. 02DA00736.

²⁸ CAA Paris, plen., núm. 08PA03658, *Sàrl à la Frégate*.

nacional como comunitario– dispone de competencia plena para calificarla no conforme al Derecho comunitario y no erigirla en norma. El desarrollo de esta jurisprudencia en materia fiscal es signo de la creciente madurez del Derecho tributario comunitario. La comunicación de la Comisión de 20 de diciembre de 2010²⁹ muestra las amplias dificultades que encuentran los contribuyentes ante las Administraciones tributarias nacionales de otros Estados miembros. El papel del juez es también el de contribuir a convencer a las Administraciones de que éstas no pueden abstraerse de las reglas de Derecho comunitario.

²⁹ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, *Eliminar las barreras fiscales transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la UE*, COM/2010/769 y SEC/2010/1576.