

Il ruolo e gli effetti della prassi amministrativa nazionale in Romania ed il suo impatto sull'applicazione del diritto comunitario

Cosmin Flavius Costaş¹

1. Il quadro costituzionale e normativo per l'applicazione del diritto comunitario in Romania

1.1. Il quadro costituzionale

La Romania è Membro dell'Unione Europea dal 1° gennaio 2007. Tuttavia, il quadro costituzionale funzionale all'integrazione europea era stato predisposto già nel 2003², grazie alla Legge n. 429/2003 di revisione della Costituzione³. È perciò sancito a livello costituzionale il principio secondo cui il diritto comunitario prevale sulle disposizioni normative nazionali contrarie o incoerenti [art. 148 (2) della Costituzione]⁴. L'articolo 148 della Costituzione rumena è infatti redatto come segue:

Articolo 148. Integrazione nell'Unione Europea.

(...)

(2) Per effetto dell'adesione, le previsioni dei Trattati costitutivi dell'Unione Europea, così come gli altri atti comunitari vincolanti prevalgono sulle disposizioni contrarie contenute nella legislazione nazionale, secondo quanto previsto nell'atto di adesione.

(...)

¹ L'autore è Ricercatore presso la Facoltà di Giurisprudenza, Università "Babeş-Bolyai" Cluj-Napoca, Romania; Avvocato, iscritto all'Ordine degli Avvocati di Arad, Romania. Traduzione italiana a cura di Francesca La Motta e Cristiana Bottazzi, dottorande in Diritto Tributario Europeo presso l'Università di Bologna – Alma Mater Studiorum.

² Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale (*Monitorul Oficial*) n. 669 del 22 settembre 2003.

³ Ripubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n.767 del 31 ottobre 2003.

⁴ Per ulteriori commenti, si veda I. Muraru, E. S. Tănăsescu (a cura di), *Constituția României. Comentariu pe articole*, Ed. "C.H. Beck", Bucarest, 2008, p. 1425 - 1441.

(4) Il Parlamento, il Presidente della Romania, il Governo e l'autorità giudiziaria garantiscono che sia data esecuzione alle obbligazioni derivanti dall'atto di adesione nonché alle previsioni del paragrafo (2).

1.2. Il quadro normativo

Il principio del primato del diritto comunitario è stato raramente menzionato nella legislazione rumena di fonte parlamentare (*leggi ordinarie*) o governativa (*decisioni, ordinanze ed ordinanze di emergenza*), probabilmente perché queste autorità facevano affidamento sulla forza intrinseca della regola di cui all'articolo 148 (2) della Costituzione. Un recente esempio è dato dal nuovo Codice di Procedura Civile rumeno⁵, entrato in vigore il 1° ottobre 2011. Secondo il suo articolo 4, "Nelle materie regolate da questo Codice il diritto comunitario vincolante sarà applicato con priorità, non rilevando a tal fine la qualità o lo status delle parti". In campo fiscale, il Codice Tributario (Legge n. 571/2003) e il Codice di Procedura Tributaria (Ordinanza n. 92/2003) non contengono particolari regole riguardo al primato del diritto comunitario in rapporto alla legislazione tributaria nazionale.

2. Il concetto di prassi amministrativa in Romania

2.1. Brevi cenni sulla normativa tributaria e sull'organizzazione dell'amministrazione fiscale in Romania

In linea di principio, l'ordinamento giuridico rumeno non riconosce alla prassi amministrativa alcun valore legale. Né la Costituzione né le leggi nazionali riconoscono la prassi amministrativa come fonte normativa. Tuttavia, si può distinguere, in particolare nell'ambito fiscale, la prassi amministrativa riferita all'interpretazione da quella riferita all'applicazione delle leggi nazionali.

⁵ Legge n. 134/2010, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 485 del 15 luglio 2010.

Bisogna innanzitutto evidenziare che in Romania varie autorità hanno un potere normativo in materia fiscale. Il Parlamento è l'unico organo autorizzato costituzionalmente a promulgare *leggi*, incluse quelle in materia fiscale. Secondo l'articolo 74 della Costituzione, infatti, l'iniziativa legislativa popolare non è ammessa su questa materia. In generale, poi, il Governo può emanare la normativa fiscale di rango secondario, per il tramite di *decisioni* volte ad assicurare la corretta applicazione della legge. Secondo l'articolo 115 (1) della Costituzione, il Parlamento può approvare una legge speciale che abilita il Governo ad emanare *ordinanze* in settori non regolati da leggi organiche (in questo modo, per esempio, fu adottato il Codice di Procedura Tributaria con l'ordinanza n. 92/2003). Inoltre, alla luce dell'articolo 115 (4) della Costituzione, il Governo può adottare *ordinanze di emergenza* in casi straordinari, che necessitino di una regolamentazione urgente, a condizione però che specifichi nell'atto stesso le ragioni di tale urgenza. Sfortunatamente, negli ultimi anni le ordinanze di emergenza sono state ripetutamente utilizzate, in particolare in campo fiscale, come un mezzo per escludere o limitare l'attività normativa del Parlamento e il suo controllo sulla legislazione tributaria⁶. Ai sensi dell'articolo 5 (4) del Codice Tributario, il Ministero delle Finanze Pubbliche ha facoltà di emettere *ordini ed istruzioni* in materia fiscale. Tuttavia, negli ultimi anni, la maggior parte della legislazione tributaria secondaria è stata emanata dalla struttura fiscale del Ministero, l'Agenzia Nazionale per l'Amministrazione Fiscale, nella persona del suo Presidente. Tutti gli atti normativi cui si è fatto cenno vengono pubblicati in Gazzetta Ufficiale prima della loro entrata in vigore.

In materia di tributi locali, le autorità locali hanno un potere normativo molto limitato, che esercitano attraverso le *decisioni della giunta locale*, le quali vengono pubblicate sui quotidiani locali e sul sito web dei singoli enti. Gli enti

⁶ V. C. F. Costaș, *Procedura modificării și completării Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală*, pubblicato in *Dreptul* n. 11/2005, p. 72-87.

locali, inoltre, non hanno alcun potere normativo in materia di procedure tributarie⁷.

2.2. La prassi interpretativa dell'amministrazione fiscale

Si osservi, in via preliminare, che un obiettivo dichiarato del legislatore rumeno è limitare i casi nei quali l'interpretazione viene fornita in assenza di un substrato normativo. La dottrina in particolare sottolinea che i principi del Codice di Procedura Tributaria sono stati strutturati per prevenire una prassi amministrativa basata sull'interpretazione della legge per mezzo di decisioni amministrative interne⁸. Secondo l'articolo 5 (1) del Codice di Procedura Tributaria, l'amministrazione fiscale è tenuta ad applicare la legislazione tributaria in maniera uniforme sull'intero territorio nazionale. In vista di questo obiettivo, le autorità pubbliche possono elaborare linee guida pratiche per i funzionari pubblici del settore tributario. Inoltre, ai sensi dell'articolo 6 del Codice Tributario e dell'articolo 5 (2) del Codice di Procedura Tributaria, la Commissione Fiscale Centrale adotta *decisioni* relative all'uniforme applicazione delle norme tributarie in Romania. Queste decisioni vengono approvate dal un ordine del Ministro delle Finanze Pubbliche, sono pubblicate nella Gazzetta Ufficiale e sono vincolanti per le autorità fiscali e i contribuenti dal momento successivo alla loro pubblicazione. Comunque, queste decisioni possono essere impugnate dinanzi al giudice tributario da ogni contribuente che ne abbia interesse. L'articolo 13 del Codice di Procedura Tributaria sottolinea che l'interpretazione della norma fiscale deve seguire la volontà del legislatore, come espressa dalla legge. È un principio generale che mira a

⁷ Per un esame di queste regole si veda anche M. Șt. Minea, C. F. Costăș, *Dreptul finanțelor publice. Drept fiscal*, Ed. Universul juridic, Bucarest, 2011, p. 24-25.

⁸ D. Dascălu, C. Alexandru, *Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*, Ed. Rosetti, Bucarest, 2004, p. 79-80.

garantire l'interpretazione corretta delle norme fiscali, e che dovrebbe essere seguito in modo particolare dall'amministrazione⁹.

Nell'ambito dei tributi locali, c'è una prassi amministrativa consistente che concerne l'emanazione di decisioni inerenti i tributi locali annualmente dovuti (es. tasse di costruzione, imposte sul terreno). Gli articoli 43, 44 45 e 85 del Codice di Procedura Tributaria richiedono che tali decisioni siano adottate dall'ufficio fiscale locale competente per l'ente locale interessato, ma queste disposizioni sono rimaste lettera morta in quanto nessun ufficio locale adotta tali decisioni. Le imposte annuali sono determinate dal sistema elettronico dell'amministrazione fiscale e il relativo importo può essere verificato dall'ufficio fiscale locale o su internet. La ragione principale di questa prassi in violazione del Codice di Procedura Tributaria risiede nei costi elevati necessari per l'emanazione di tali decisioni annuali. I tributi locali sono versati nelle casse degli enti locali, che raccolgono in questo modo non più del 10 - 12% delle loro risorse totali. Si comprende allora facilmente la riluttanza a spendere circa 1 milione di euro (per una città di 400.000 abitanti) per adottare le decisioni fiscali annuali¹⁰. Vi sono alcuni casi in cui questa prassi amministrativa è stata annullata dai tribunali¹¹.

Inoltre, merita un approfondimento la prassi amministrativa relativa agli interessi dovuti ai contribuenti dall'amministrazione fiscale, nei casi in cui l'ufficio abbia effettuato erroneamente un prelievo e sia stato obbligato da una pronuncia giudiziale al rimborso di imposte indebitamente percepite. Secondo gli articoli 124 (2), 120 (7) e 117 del Codice di Procedura Tributaria rumeno, l'amministrazione fiscale deve pagare gli interessi maturati (in misura pari allo 0,04% per ogni giorno di ritardo a decorrere dal 1° ottobre 2010; allo 0,05% per ogni giorno di ritardo dal 1° luglio 2010 al 30 settembre 2010; allo 0,1%

⁹ H. Sasu, L. Jăţu, D. Pătroi, *Codul de procedură fiscală. Comentarii și explicații*, Ed. C.H. Beck, Bucarest, 2008, p. 49-50.

¹⁰ Per ulteriori osservazioni si veda C. F. Coștaș, *Modalitatea de stabilire a impozitelor și taxelor locale*, in *Revista Română de Fiscalitate* nr. 10/2007, p. 24 - 26.

¹¹ Si veda, ad esempio, Corte d'Appello di Ploiești, sentenza n. 48 del 17 gennaio 2007, pubblicata da Legalis - banca-dati C.H. Beck; Tribunale di Arad, sentenza n. 10 del 6 maggio 2008, in *Revista Română de Drept al Afacerilor*, n. 5/2008, p. 107 - 118; Corte d'Appello di Timișoara, sentenza n. 888 del 24 settembre 2008, pubblicata da Legalis - banca-dati C.H. Beck.

prima del 1° luglio 2010), cominciando dal quarantaseiesimo giorno successivo all'istanza di rimborso presentata dal contribuente¹². La prassi amministrativa solleva due problemi. In alcuni casi, gli uffici fiscali si sono rifiutati di determinare e pagare gli interessi fiscali e hanno pagato invece gli interessi in misura legale, determinati secondo l'Ordinanza Governativa n. 9/2000¹³ al tasso significativamente più basso del 5 - 6% annuo. In altri casi, taluni uffici hanno calcolato l'interesse fiscale con riferimento ad un altro periodo temporale, a partire cioè dal quarantaseiesimo giorno successivo alla proposizione di un ricorso giudiziale da parte del contribuente. Su questo punto, un'amministrazione (*Direcția Generală un Finanțelor Publice Arad*) ha adottato addirittura una decisione interna (*circulară*), vincolante per gli uffici fiscali di livello gerarchicamente inferiore. In entrambi i casi richiamati, la prassi amministrativa è stata invalidata dai tribunali, che si sono pronunciati in favore del contribuente, ordinando il pagamento degli interessi fiscali¹⁴ a partire dal quarantaseiesimo giorno successivo all'istanza di rimborso presentata dal contribuente¹⁵.

In un numero di casi relativamente esiguo¹⁶, la Commissione Fiscale Centrale ha adottato un'interpretazione "ufficiale" di alcuni testi normativi in vigore. Per esempio, con la Decisione n. 2 del 12 aprile 2011¹⁷, la Commissione Fiscale Centrale si è pronunciata sulla determinazione dell'IVA relativa ad operazioni di alienazione di immobili (edifici e terreni). La Commissione ha chiarito che l'IVA si applica al prezzo pattuito dell'operazione se le parti hanno stabilito che

¹² M. Șt. Minea, C. F. Coștaș, *Dreptul finanțelor publice. Drept fiscal*, cit., p. 572 - 573; C. F. Coștaș, *Dobânda cuvenită contribuabililor pentru sumele de restituit de la bugetul de stat*, in *Curierul fiscal* n. 2/2009, p. 42 - 44.

¹³ Gazzetta Ufficiale n. 26 del 25 gennaio 2000.

¹⁴ Suprema Corte di Cassazione e Giustizia, sentenza n. 2548 del 14 maggio 2010, pubblicata da Legalis - C.H. Beck database; Corte d'Appello di Bacău, sentenza n. 650 del 30 giugno 2009, pubblicata dalla banca-dati Eurolex; Corte d'Appello di Timișoara, sentenza n. 56 del 19 gennaio 2009, non pubblicata.

¹⁵ Corte d'Appello di Timișoara, sentenza n. 1428 del 19 novembre 2009, non pubblicata; Corte d'Appello di Constanța, sentenza n. 409 del 23 giugno 2010, non pubblicata; Corte d'Appello di Timișoara, sentenza n. 519 del 5 aprile 2011, in *Revista Română de Drept al Afacerilor*, n. 3/2011, p. 115 - 122.

¹⁶ Tra il 1996 e il 2011 la Commissione Fiscale Centrale ha adottato solamente diciassette decisioni.

¹⁷ Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 278 del 20 aprile 2011.

l'imposta non vi fosse inclusa o qualora non abbiano regolato la questione nel contratto. Al contrario, l'IVA deve essere calcolata rispetto al prezzo totale dell'operazione, se le parti hanno stabilito che tale prezzo fosse comprensivo di IVA.

2.3. La prassi applicativa dell'amministrazione fiscale

L'organizzazione dell'amministrazione fiscale in Romania non è affatto decentrata. Anche se ci sono organi dell'amministrazione fiscale a livello provinciale (*Directia Generală un Finanțelor Publice*) e a livello municipale (*Administrația Finanțelor Publice*), questi uffici sono parte di un sistema centralizzato che agisce in modo unitario. In molti casi, gli uffici locali dell'amministrazione chiedono istruzioni al superiore livello provinciale o nazionale, ed è piuttosto difficile riscontrare un'uniformità di condotta negli uffici amministrativi decentrati. Questo approccio è suggerito anche, in campo fiscale, dagli articoli 5 (1) e 13 del Codice di Procedura Tributaria, prima menzionati.

Un esempio può rendersi utile per facilitare la comprensione. Un ufficio dell'amministrazione fiscale locale, condannato da una sentenza definitiva a pagare le spese processuali, non può procedere immediatamente al pagamento. Detto ufficio deve predisporre una relazione completa sul caso, allegandovi tutti i documenti attinenti, per poi inviare il tutto al livello provinciale. L'ufficio provinciale deve spedire la pratica al Ministero delle Finanze Pubbliche, chiedendo l'autorizzazione al pagamento delle spese processuali. Ottenuta l'autorizzazione, la pratica ritorna all'ufficio provinciale, il quale inoltra la pratica all'ufficio locale competente e trasferisce a quest'ultimo la somma dovuta. Solo a questo punto gli uffici dell'amministrazione fiscale locale pagano l'importo dovuto al contribuente.

Ciononostante, in alcune circostanze ci sono casi di prassi amministrativa che non trova fondamento in un testo normativo. Un esempio importante riguarda la competenza dei diversi uffici dell'amministrazione fiscale a condurre

un'ispezione. Secondo gli articoli 32 (1) e 33 (1) del Codice di Procedura Tributaria rumeno, la competenza per materia e territorio relativa alle ispezioni è attribuita al livello più basso dell'amministrazione fiscale (*Administrația Finanțelor Publice*) in base al criterio del domicilio o della sede legale del contribuente. Secondo l'articolo 4 dell'Ordinanza n. 2311/2007¹⁸ del Presidente dell'Agenzia Nazionale per l'Amministrazione Fiscale, l'ufficio di livello inferiore può delegare la competenza all'ufficio provinciale superiore (*Direcția Generală un Finanțelor Publice*), purché al contribuente sia notificata questa delega. Poiché gli uffici inferiori dispongono di un esiguo numero di ispettori, le ispezioni fiscali che riguardano società sono sempre compiute dall'ufficio provinciale. Nessuna delega di competenze, tuttavia, è accordata dall'ufficio inferiore in grado e nessun avviso è notificato al contribuente.

Questo scenario si è recentemente per riproposto in materia di verifiche IVA eseguite su persone fisiche che hanno concluso operazioni immobiliari tra il 2005 ed il 2010. Sia durante il procedimento sia nel corso dei processi giudiziari, agli uffici dell'amministrazione è stato chiesto di fornire una giustificazione per il fatto che le verifiche erano state effettuate da organi per legge non competenti. L'unica giustificazione fornita è stata un documento interno dell'Agenzia Nazionale per l'Amministrazione Fiscale, non pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale, che attribuiva la competenza agli uffici dell'amministrazione di grado superiore.

3. Efficacia giuridica della prassi amministrativa

3.1. Limiti all'efficacia della prassi amministrativa

In linea generale, il legislatore si propone di limitare la prassi amministrativa con la produzione di norme positive in tutti i settori dell'ordinamento, inclusa la materia fiscale. In più casi, i contribuenti hanno impugnato la prassi amministrativa innanzi alle corti, riportando significativi successi. Come già si

¹⁸ Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 842 dell'8 dicembre 2007.

è riscontrato, la giurisprudenza tende ad annullare la prassi amministrativa che si allontana dalla legge o si pone in contrasto con il diritto comunitario. I giudici tributari, pertanto, stanno anche limitando l'efficacia di tale prassi amministrativa. Ad ogni modo essa si applicherà a tutti i contribuenti interessati almeno finché una decisione giudiziale ne dichiari l'illegittimità o la contrarietà al diritto comunitario.

Finché il Ministero delle Finanze e gli uffici dell'amministrazione fiscale non prenderanno in esame i precedenti giurisprudenziali nazionali o europei rilevanti per la materia, il contribuente cercherà dunque di ottenere l'applicazione del diritto comunitario in sede giudiziale.

3.2. Mancanza di casistica giurisprudenziale nazionale in tema di applicazione dei precedenti della Corte di Giustizia

L'analisi della giurisprudenza nazionale rivela che i giudici tributari rumeni non si richiamano mai espressamente ai precedenti giurisprudenziali rilevanti della Corte di Giustizia¹⁹, che rimangono pertanto virtualmente sconosciuti.

Il Ministero delle Finanze e gli uffici dell'amministrazione fiscale sembrano ignorare il diritto comunitario nell'insieme nella loro attività, in quanto nessun riferimento è fatto alla giurisprudenza rilevante della Corte di Giustizia e l'applicazione della legislazione nazionale viene sempre preferita all'applicazione del diritto comunitario.

¹⁹ Corte Giust. del 9 dicembre 2003, C-129/00, *Commissione c. Repubblica Italiana*, ECR 2003, p. I-14637; Corte Giust. del 27 aprile 2006, C-441/02, *Commissione c. Repubblica Federale Tedesca*, ECR 2006, p. I-3449; Corte Giust. del 12 maggio 2005, C-278/03, *Commissione c. Repubblica Italiana*, ECR 2005, p. I-3747; Corte Giust. del 7 giugno 2007, C-156/04, *Commissione c. Repubblica Greca*, ECR 2007, p. I-4129.

4. Prassi amministrativa e diritto comunitario

4.1 Tassa per l'immatricolazione in Romania degli autoveicoli e diritto comunitario

Fin dalla sua adesione all'Unione Europea, la Romania ha incontrato un certo numero di problemi riguardo alla corretta applicazione del diritto comunitario, in particolare in materia fiscale.

La prima questione importante relativa ad una disciplina fiscale si è posta nel 2007, con riguardo alla tassa di immatricolazione degli autoveicoli (artt. 214¹ - 214³ del Codice Tributario)²⁰. Questo tributo, dovuto sulla prima immatricolazione in Romania di un autoveicolo usato, è entrato in vigore dal 1° gennaio 2007 ed è stato applicato fino al 30 giugno 2008. Era concepito come una "accisa" e veniva calcolato prendendo in considerazione la vetustà, la cilindrata del motore e il fattore di inquinamento di ogni autoveicolo registrato.

I contribuenti cominciarono a proporre impugnazioni contro questa nuova tassa, sostenendo che era stata introdotta per compensare la perdita di dazi doganali, IVA e accise dal 1° gennaio 2007, contestualmente all'ingresso nell'Unione Europea. Fondavano le proprie contestazioni sulla sentenza della Corte di Giustizia nelle cause riunite *Ákos Nádasdi e Ilona Németh*²¹, relativa ad un caso identico alla tassa di immatricolazione degli autoveicoli rumena²². Il conflitto tra l'articolo 90 CE e gli articoli 214¹ - 214³ del Codice Tributario è stato risolto dai giudici tributari nazionali. La prima decisione sul tema è stata adottata dal Tribunale di Arad il 7 novembre 2007 nella causa *SC Măgura Impex SRL vs. Administrația Finanțelor Publice Arad*. Il tribunale affermava che gli artt. 214¹ - 214³ del Codice Tributario erano contrari all'articolo 90 CE, dal momento che la tassa di immatricolazione degli autoveicoli si applicava solamente ai veicoli usati comprati in un altro Stato Membro, in occasione

²⁰ V. C. F. Coștaș, *Car Registration Tax - the First Romanian ECJ Case?*, *European Taxation*, 3/2007, p. 151-152.

²¹ Corte Giust. 5 ottobre 2006, C-290/05 e C-333/05, ECR 2006 p. I-10115.

²² Per un esame di questi argomenti, v. R. Bufan, M. Șt. Minea (a cura di), *Codul fiscal comentat*, Ed. Wolters Kluwer, Bucarest, 2008, p. 1090 - 1107.

della loro prima immatricolazione in Romania, mentre non si applicava ai veicoli usati che erano già stati immatricolati nel Paese. Perciò, interpretando le disposizioni dell'articolo 148 della Costituzione e il diritto comunitario, il tribunale disapplicava la legislazione nazionale e ordinava il rimborso dell'imposta²³. Questo giudizio era poi confermato dalla Corte d'Appello di Timișoara, con decisione del 20 febbraio 2008. La Corte d'Appello rigettava la richiesta dell'amministrazione fiscale di effettuare un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, ritenendo che fosse chiaramente applicabile la giurisprudenza delle cause riunite *Nádasdi e Németh*²⁴. Analoghe richieste furono respinte anche in altri casi, sulla base degli stessi motivi, così che nessun giudice tributario rumeno ha mai sollevato una questione pregiudiziale sulla compatibilità tra la tassa di immatricolazione degli autoveicoli e il diritto comunitario. Da questo momento in poi, tutte le quindici Corti d'Appello della Romania hanno ritenuto che la tassa di immatricolazione degli autoveicoli fosse contraria all'articolo 90 CE e hanno quindi ordinato il rimborso dell'imposta.

Sul fronte della relativa prassi amministrativa, nonostante fosse chiaro che la tassa rumena di immatricolazione degli autoveicoli era chiaramente contraria all'articolo 90 CE (ora art. 110 TFEU), nessuna richiesta di rimborso è stata accolta dalle autorità fiscali. Questa prassi, tuttavia, si è gradualmente modificata nel tempo. Tra il 1° gennaio 2007 e il 30 giugno 2008 gli uffici dell'amministrazione in tutto il Paese rigettavano le istanze di rimborso basate sugli articoli 90 CE e 148 della Costituzione, argomentando che la tassa di immatricolazione degli autoveicoli era dovuta secondo la legislazione nazionale (articoli 214¹ - 214³ Codice Tributario). Seguendo le istruzioni del Ministero delle Finanze Pubbliche, tutti gli uffici dell'amministrazione fiscale nel Paese rispondevano allo stesso modo, vale a dire che l'imposta era correttamente riscossa e non poteva essere rimborsata in quanto la legge nazionale non prevedeva tale restituzione. Secondo la stessa impostazione centralizzata, gli

²³ Tribunale di Arad, sentenza n. 2563 del 7 novembre 2007, pubblicata in *Revista Română de Drept al Afacerilor*, n. 1/2008, p. 89 - 100.

²⁴ Corte di Appello di Timișoara, sentenza n. 188 del 20 febbraio 2008, pubblicata in *Revista Română de Drept al Afacerilor*, n. 4/2008, p. 93 - 128.

uffici fiscali sostenevano che i giudici nazionali non erano competenti a decidere sulle istanze di rimborso a meno che sul punto non si fosse prima pronunciata la Corte Costituzionale²⁵ o la Corte di Giustizia europea.

Tuttavia, al termine dei processi, le decisioni giudiziali definitive venivano eseguite dalle autorità fiscali. Questo avveniva principalmente perché, ai sensi dell'articolo 24 (1) della Legge n. 554/2004²⁶, l'amministrazione è tenuta a dare esecuzione a tutte le decisioni giudiziali definitive non oltre trenta giorni dalla data della relativa pronuncia, a pena di incorrere in una sanzione pari al 20% del salario minimo per ogni giorno di ritardo in capo al vertice dell'organo amministrativo interessato [art. 24 (2) della Legge n. 554/2004].

L'Ordinanza Governativa di Emergenza n. 50/2008 ha sostituito la tassa di immatricolazione degli autoveicoli con una tassa sull'inquinamento, determinata essenzialmente sulla base degli stessi elementi. Anche se il Governo rumeno non ha mai ammesso che la tassa di immatricolazione degli autoveicoli era contraria al diritto comunitario, l'articolo 11 dell'ordinanza n. 50/2008 prevedeva un rimborso parziale della tassa di immatricolazione degli autoveicoli pagata tra il 1 gennaio 2007 e il 30 giugno 2008. Vale a dire che i contribuenti potevano chiedere il rimborso della differenza tra la tassa di immatricolazione degli autoveicoli pagata e quanto dovuto per la tassa sull'inquinamento dal 1° luglio 2008. Di conseguenza, gli uffici dell'amministrazione fiscale cominciarono ad applicare l'articolo 11 dell'ordinanza n. 50/2008 e a rimborsare tali somme ai contribuenti. Il rimborso peraltro non era automatico, dal momento che il contribuente doveva depositare un'apposita richiesta presso l'amministrazione producendo i documenti richiesti dalla legge.

Dal canto loro, i giudici tributari hanno rifiutato l'applicazione di detto articolo 11. La Corte d'Appello di Cluj ha spiegato, in una sentenza del 14 maggio

²⁵ Poiché gli artt. 214¹ - 214³ del Codice Tributario sono stati abrogati dall'Ordinanza di emergenza n. 50/2008, la Corte Costituzionale non potrebbe pronunciarsi sulla compatibilità di queste disposizioni rispetto alla Costituzione rumena. Ai sensi dell'art. 29 (1) della Legge n. 47/1992, la Corte Costituzionale rumena può pronunciarsi soltanto sulle leggi e le ordinanze ancora in vigore (sul punto, si veda Corte Costituzionale, sentenza n. 948 del 23 settembre 2008, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 706 del 17 ottobre 2008).

²⁶ Gazzetta Ufficiale n. 1154 del 7 dicembre 2004.

2008 nella causa *Nicodin Giurgius vs. Administrația Finanțelor Publice Cluj-Napoca*, che l'articolo 11 non poteva essere applicato, in quanto esso stesso contrario al diritto comunitario e alla Costituzione rumena²⁷. Da un lato, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia gli Stati Membri sono obbligati ad assicurare il rimborso integrale dei tributi indebitamente riscossi perché contrari al diritto comunitario. Dall'altro lato, l'articolo 11 dell'ordinanza n. 50/2008 violerebbe l'articolo 15 (2) della Costituzione rumena, che sancisce il principio di non-retroattività, in quanto il calcolo della differenza di cui all'articolo 11 implica l'applicazione della tassa sull'inquinamento prima ancora della sua entrata in vigore il 1° luglio 2008. Sulla base di questi motivi, tutte le decisioni amministrative di rimborso parziale furono annullate, e le corti si pronunciarono per il rimborso integrale della tassa di immatricolazione degli autoveicoli.

4.2. La tassa sull'inquinamento degli autoveicoli e il diritto comunitario

Come si è anticipato, dal 1° luglio 2008 il Governo rumeno ha introdotto una nuova tassa sull'inquinamento degli autoveicoli, in sostituzione della precedente tassa di immatricolazione giudicata contraria al diritto comunitario. La tassa sull'inquinamento degli autoveicoli, attualmente ancora in vigore, è stata applicata in numerose versioni tra il 2008 ed il 2010²⁸. In tutti i casi, comunque, veniva determinata in base ad una formula che prendeva in considerazione la vetustà dell'auto, la cilindrata, il fattore di inquinamento dell'auto (da Non-Euro ad Euro 5) e la sua svalutazione giuridicamente stimata. La tassa sull'inquinamento è dovuta alla prima immatricolazione di

²⁷ Corte di Appello di Cluj, sentenza n. 1145 del 14 maggio 2008, in *Revista Română de Drept al Afacerilor* n. 7/2008, p. 69 - 87.

²⁸ L'ultima versione della tassa sull'inquinamento degli autoveicoli, introdotta il 1° gennaio 2011, è attualmente in vigore. Tuttavia, non sarà discussa all'interno del presente lavoro in quanto ad oggi non c'è ancora una giurisprudenza dei tribunali rumeni in materia. Bisogna ricordare, però, che questa versione è simile a quella applicata nel 2010, fatta eccezione per la maggiore aliquota prevista nel 2011.

un'auto in Romania, è riscossa dagli uffici dell'amministrazione fiscale e versata al Fondo per l'Ambiente al fine di assicurare il finanziamento di progetti ambientali (in particolare un programma di rottamazione dei veicoli più vecchi in cambio di un buono di 800 euro da utilizzare per l'acquisto di un'auto nuova).

I contribuenti hanno nuovamente sostenuto che la tassa sull'inquinamento degli autoveicoli era contraria all'articolo 110 TFEU (ex art. 90 CE) e proposto impugnazioni in sede giudiziale. Su questo specifico punto, le risposte della giurisprudenza si sono diversificate a seconda del singolo giudice adito e del momento di applicazione della tassa. Per quanto riguarda questa versione della tassa sull'inquinamento, la maggior parte della giurisprudenza ha dichiarato che l'Ordinanza n. 50/2008 è compatibile con il diritto comunitario²⁹, basandosi su un'interpretazione della Commissione Europea che, per chiudere la procedura di infrazione avviata nel 2007, ha accettato la tassa sull'inquinamento degli autoveicoli come migliore sostituto della tassa di immatricolazione. Alcune sentenze, tuttavia, hanno dichiarato che la tassa sull'inquinamento degli autoveicoli era simile alla tassa di immatricolazione e che l'Ordinanza n. 50/2008 era contraria all'articolo 90 CE (art. 110 TFEU)³⁰.

Il 15 dicembre 2008, il Governo ha modificato la disciplina della tassa sull'inquinamento degli autoveicoli triplicando l'importo dovuto per l'immatricolazione di veicoli usati. La modifica è stata giustificata al fine di tutelare l'industria automobilistica rumena ed i suoi lavoratori: in particolare, venivano esentate dalla tassa le auto nuove con motore Euro 4 e una cilindrata inferiore a 2000 cm³ (non sorprende, dunque, che proprio questo tipo di auto fosse prodotto in Romania). Di conseguenza, tutte le quindici Corti

²⁹ Si veda, ad esempio, Corte d'Appello di Cluj, sentenza n. 2165 del 7 luglio 2009; Tribunale di Arad, sentenza n. 491 del 16 marzo 2009.

³⁰ Tribunale di Brăila, sentenza n. 319 del 30 aprile 2009, non pubblicata; Tribunale di Cluj, sentenza n. 2320 del 5 dicembre 2008, non pubblicata; Corte d'Appello Tg. Mureș, sentenza n. 236 del 18 febbraio 2010, non pubblicata; Corte d'Appello di Constanța, sentenza n. 363 del 7 giugno 2010, non pubblicata.

d'Appello hanno sviluppato una giurisprudenza che censurava questa versione del testo istitutivo della tassa perché in contrasto con l'articolo 110 TFUE³¹.

Dal 1° gennaio 2010, il Governo ha rinunciato all'esenzione applicata alle auto prodotte in Romania, con la conseguenza che molti giudici hanno riconosciuto la compatibilità comunitaria del nuovo testo dell'Ordinanza n. 50/2008³². Altri giudici, tuttavia, hanno continuato a sostenere il contrasto con l'articolo 110 TFEU³³.

4.3. La giurisprudenza comunitaria relativa alla tassa sull'inquinamento degli autoveicoli

I giudici tributari rumeni hanno sollevato un certo numero di questioni pregiudiziali dinanzi alla Corte di Giustizia relativamente alla tassa sull'inquinamento degli autoveicoli. Due di questi casi sono stati decisi recentemente dai giudici del Lussemburgo.

Con la sentenza del 7 aprile 2011 sul caso *Ioan Tatu*³⁴, la Corte di Giustizia ha dichiarato che la tassa sull'inquinamento nella versione applicata tra il 1° luglio e il 14 dicembre 2008 era incompatibile con l'articolo 110 TFUE. La Corte ha dichiarato che tale norma deve essere interpretata nel senso che uno Stato Membro non può introdurre una tassa sull'inquinamento dei veicoli a motore al momento della loro prima immatricolazione nello Stato, se la tassa è strutturata in modo tale da scoraggiare la messa in circolazione in quello Stato Membro di veicoli di seconda mano acquistati in un altro Stato Membro, senza tuttavia scoraggiare l'acquisto di veicoli di seconda mano della stessa vetustà e condizioni sul mercato nazionale. La Corte osserva al paragrafo 58 che "per

³¹ V. Corte d'Appello di Timișoara, sentenza n. 1489 del 2 dicembre 2009, in *Revista Română de Drept al Afacerilor* n. 3/2010, p. 98 - 138; Corte d'Appello di Cluj, sentenza n. 2421 del 8 ottobre 2009, non pubblicata.

³² Corte d'Appello di Timișoara, sentenza n. 300 del 23 febbraio 2011, non pubblicata.

³³ Tribunale di Arad, sentenza n. 1447 del 13 settembre 2010, non pubblicata.

³⁴ Corte Giust. del 7 aprile 2011, C-402/09, *Ioan Tatu vs. Statul Român prin Ministerul Economiei și Finanțelor, Direcția Generală a Finanțelor Publice Sibiu, Administrația Finanțelor Publice Sibiu, Administrația Fondului pentru Mediu, Ministerul Mediului*.

effetto della disciplina nazionale, i veicoli di seconda mano importati, di vetustà e uso considerevole, sono assoggettati, nonostante la consistente riduzione della tassa in considerazione del deprezzamento, ad una tassa che si avvicina al 30% del loro valore di mercato mentre veicoli simili messi in vendita sul mercato nazionale non subiscono questo onere fiscale. È pacifico che, in quelle circostanze, l'Ordinanza Governativa di Emergenza n. 50/2008 ha l'effetto di scoraggiare l'importazione e la messa in circolazione in Romania di veicoli di seconda mano acquistati in un altro Stato Membro". Il 7 luglio 2011 la Corte di Giustizia ha pronunciato un'altra sentenza simile sul caso *Iulian Nisipeanu*³⁵, inerente la tassa sull'inquinamento degli autoveicoli applicata tra il 15 dicembre 2008 e il 31 dicembre 2010, anch'essa dichiarata incompatibile con l'articolo 110 TFEU. Questa decisione, in linea con il caso *Tatu*, non è dunque stata una sorpresa.

4.4. Gli effetti della pronuncia *Tatu* sulla prassi amministrativa

È opportuno distinguere la prassi amministrativa precedente alla sentenza *Tatu* da quella successiva. Prima del 7 aprile 2011, infatti, gli uffici dell'amministrazione fiscale in tutto il Paese rigettavano le istanze di rimborso della tassa fondate sull'incompatibilità dell'Ordinanza n. 50/2008 con l'articolo 110 TFEU (ex art. 90 CE). Si trattava di una prassi centralizzata, imposta dal Ministero delle Finanze, il quale aveva addirittura predisposto dei modelli standard di risposta e di argomentazione difensiva per le controversie giudiziarie. Si sosteneva che la Romania, come Stato Membro dell'Unione Europea poteva introdurre una tassa sull'inquinamento degli autoveicoli considerando che si trattava di un settore non armonizzato e che, relativamente a questa tassa, vi era stata l'approvazione o comunque la non-contestazione da parte della Commissione. Nessun ufficio dell'amministrazione

³⁵ Corte Giust. del 7 luglio 2011, C-263/10, *Iulian Nisipeanu vs. Administrația Finanțelor Publice Tg. Cărbunești, Direcția Generală a Finanțelor Publice Gorj, Administrația Fondului pentru Mediu*.

fiscale prendeva in considerazione il principio del primato del diritto comunitario né il principio contenuto all'art. 148 della Costituzione.

La prassi amministrativa, tuttavia, non è cambiata in seguito alla sentenza *Tatu*: vengono così ad oggi rigettate tutte le istanze presentate dai contribuenti, pur basate sull'interpretazione data dalla Corte di Giustizia il 7 aprile 2011. Le principali argomentazioni utilizzate dall'amministrazione, sempre suggerite dal livello centrale, sono le seguenti: la tassa sull'inquinamento degli autoveicoli è stata riscossa regolarmente ai sensi della legislazione vigente al momento del relativo pagamento; gli uffici dell'amministrazione sono tenuti, ai sensi degli articoli 5 e 13 del Codice di Procedura Tributaria ad applicare la legge in modo uniforme su tutto il territorio dello Stato; poiché la legge nazionale non disciplina ipotesi di rimborso della tassa, agli uffici fiscali non è permesso rimborsarla nemmeno in seguito alla sentenza *Tatu*. Alla luce di tutto ciò, è altamente improbabile che l'amministrazione fiscale fornisca una risposta diversa dopo la sentenza resa nel caso *Nisipeanu*.

5. Conclusioni

5.1. Una costante prassi amministrativa contraria al diritto comunitario

Come si è visto, in molti casi la prassi amministrativa si è dimostrata in contrasto con il diritto comunitario, creando così una lesione diretta dei diritti e degli interessi legittimi dei contribuenti. La prassi dell'amministrazione fiscale non è cambiata nemmeno dopo la sentenza della Corte di Giustizia sul caso *Tatu*, in quanto l'amministrazione sostiene che gli articoli 5 e 13 del Codice Tributario proibiscono un tale cambiamento, a meno che non sia modificata la legislazione nazionale, che pertanto continua ad essere applicata nonostante gli effetti della decisione della Corte. Questo avviene, in particolare, perché la prassi amministrativa in materia fiscale è il risultato di una risposta centralizzata a problemi sensibili come la tassa di immatricolazione degli

autoveicoli e la tassa sull'inquinamento degli autoveicoli. Almeno per la tassa sull'inquinamento degli autoveicoli di cui alle sentenze *Tatu* e *Nisipeanu*, non v'è dubbio che la prassi amministrativa sia contraria al diritto comunitario.

Nel caso *Tatu* il Governo rumeno non ha chiesto alla Corte la limitazione degli effetti temporali della sentenza e tale richiesta, invece, è stata respinta dalla Corte nel caso *Nisipeanu*. Ne consegue che la prassi amministrativa sarà verosimilmente impugnata dinanzi ai giudici nazionali in merito al rifiuto di applicare il diritto comunitario e di rimborsare integralmente ai contribuenti le somme pagate tra il 1° luglio 2008 e il 31 dicembre 2010.

5.2. Il ruolo centrale dell'autorità giudiziaria nell'eliminazione della prassi amministrativa contraria al diritto comunitario

Prima di tutto, si deve riscontrare che tra le autorità a cui l'articolo 148 (4) della Costituzione attribuisce il compito di assicurare il primato del diritto comunitario, solamente l'autorità giudiziaria si è attivata in questo senso. Il Governo, il Parlamento e il Presidente della Romania non hanno fatto nulla negli anni passati per impedire la violazione del diritto comunitario, mentre la Corte Costituzionale costantemente nega la propria competenza ad effettuare un controllo sulla legislazione contraria al diritto comunitario. Pertanto, nella maggior parte dei casi, soprattutto in materia fiscale, sono i giudici che hanno deciso di applicare il diritto comunitario direttamente (es. la tassa di immatricolazione degli autoveicoli, la tassa sull'inquinamento degli autoveicoli, i diritti di difesa) ovvero seguendo un'interpretazione data dalla Corte di Giustizia (sentenze *Tatu* e *Nisipeanu*). Finora, i giudici rumeni non hanno richiamato espressamente le sentenze della Corte di Giustizia a supporto delle loro decisioni [*Commissione c. Repubblica italiana*³⁶, *Commissione c.*

³⁶ Corte Giust. del 9 dicembre 2003, C-129/00, *Commissione c. Repubblica Italiana*, ECR 2003, p. I-14637.

*Repubblica tedesca*³⁷, *Commissione c. Repubblica italiana*³⁸, *Commissione c. Repubblica greca*³⁹]. È probabile che la ragione risieda nel fatto che queste sentenze non sono state tradotte in rumeno e perciò non sono direttamente accessibili ai giudici tributari, agli uffici dell'amministrazione fiscale ed ai contribuenti.

³⁷ Corte Giust. del 27 aprile 2006, C-441/02, *Commissione c. Repubblica Federale Tedesca*, ECR 2006, p. I-3449.

³⁸ Corte Giust. del 12 maggio 2005, C-278/03, *Commissione c. Repubblica Italiana*, ECR 2005, p. I-3747.

³⁹ Corte Giust. del 7 giugno 2007, C-156/04, *Commissione c. Repubblica Greca*, ECR 2007, p. I-4129.