

El Papel y los Efectos de la Práctica Administrativa Nacional en Rumanía y su impacto en la aplicación de la normativa comunitaria

Cosmin Flavius Costaş¹

1. Marco constitucional y legal para la aplicación de la normativa comunitaria en Rumanía

1.1. Marco constitucional

Rumanía se convirtió en Estado miembro de la Unión Europea el 1 de enero de 2007. Sin embargo, el marco constitucional para la integración europea había sido preparado ya en 2003, cuando la Ley núm. 429/2003² de revisión de la Constitución Rumana³ fue promulgada. Se ha admitido por tanto, a nivel constitucional, que la normativa comunitaria primaría sobre disposiciones nacionales contrarias o inconsistentes [art. 148 (2) de la Constitución]⁴. Consecuentemente, el art. 148 de la Constitución Rumana posee el siguiente tenor:

ARTÍCULO 148. Integración en la Unión Europea

(...)

(2) Como consecuencia del ingreso, las disposiciones de los Tratados constitutivos de la Unión Europea, así como otras regulaciones comunitarias obligatorias tendrán prioridad sobre previsiones normativas nacionales contrarias, de conformidad con las previsiones de la ley de ingreso.

(...)

¹ Profesor, Facultad de Derecho, Universidad "Babeş-Bolyai" Cluj-Napoca, Rumanía; Abogado, Bar Association Arad, Rumanía. Traducción a cargo de Daniel Casas Agudo, Doctor europeo en Derecho Tributario Europeo por la Universidad de Bolonia, Investigador del Programa "Juan de la Cierva" (Ministerio de Ciencia e Innovación de España), Universidad de Granada (España).

² Publicada en el Diario Oficial (*Monitorul Oficial*) núm. 669 de 22 septiembre de 2003.

³ Publicada en Diario Oficial núm. 767 de 31 de octubre de 2003.

⁴ Para profundizar sobre este punto véase I. Muraru, E. S. Tănăsescu (editors), *Constituția României. Comentariu pe articole*, Ed. "C.H. Beck", Bucurest 2008, págs. 1425 - 1441.

(4) El Parlamento, el Presidente de Rumanía, el Gobierno y la autoridad judicial garantizarán que las obligaciones derivadas de la ley de ingreso y las previsiones del párrafo 2 sean implementadas.

1.2. Marco legal

El principio de prioridad y supremacía de la normativa comunitaria ha sido rara vez citada en la normativa rumana aprobada por el Parlamento (leyes) o por el Gobierno (decisiones, ordenanzas y ordenanzas de emergencia), probablemente porque esas autoridades confiaron en la fuerza de la norma constitucional contenida en el art. 148 (2) de la Constitución rumana. Un ejemplo reciente es el nuevo Código de Procedimiento Civil⁵, que entrará en vigor el 1 de octubre de 2001. De acuerdo con el art. 4 de esta norma, "*en las áreas reguladas por este Código, la normativa comunitaria obligatoria se aplicará con prioridad, no obstante la cualidad o estatuto de las (...)*". En el ámbito fiscal, ni el Código Fiscal (Ley núm, 571/2003) ni el de Procedimiento Fiscal (Ordenanza núm. 92/2003) contienen norma alguna relativa a la prioridad o supremacía de la normativa comunitaria en caso de contradicción con la legislación fiscal nacional.

2. Concepto de "Práctica administrativa" en Rumanía

2.1. Breve mención a las regulaciones fiscales y a la organización administrativa en el ámbito fiscal en Rumanía

Como regla general, en el sistema legal rumano, la práctica administrativa no otorga valor legal alguno. La Constitución o las leyes nacionales no reconocen la práctica administrativa como fuente del derecho. De todos modos, particularmente en el campo fiscal, uno puede distinguir claramente una práctica administrativa relacionada con la interpretación y aplicación de la ley nacional. Varias autoridades tienen capacidad normativa en materia

⁵ Law no. 134/2010, published in Official Journal no. 485 of 15 July 2010.

tributaria en Rumanía. El Parlamento es la única autoridad constitucionalmente autorizada para aprobar leyes, incluyendo las relativas a cuestiones fiscales. De acuerdo con el art. 74 de la Constitución, la iniciativa legislativa popular está prohibida por lo que respecta a cuestiones fiscales. En términos generales, corresponde al Gobierno aprobar legislación fiscal secundaria a través de *decisiones* adoptadas para asegurar la adecuada aplicación de las leyes. De acuerdo con el art. 115 (1) de la Constitución, el Parlamento puede aprobar una ley especial permitiendo al Gobierno dictar *ordenanzas* en campos ajenos a los reservados a leyes orgánicas (por ejemplo, el Código de Procedimiento Fiscal fue aprobado de este modo por Ordenanza núm. 92/2003).

Además, de acuerdo con el art. 115 (4) de la Constitución, el Gobierno solo podrá dictar *ordenanzas de emergencia* en casos excepcionales, cuya regulación no puede ser pospuesta, y con la obligación de motivar las razones de emergencia en su contenido. Desafortunadamente, estas ordenanzas de emergencia han sido utilizadas con mucha frecuencia en los últimos años, concretamente en el ámbito fiscal, como un modo de eludir y limitar la regulación y control del Parlamento sobre la legislación fiscal⁶.

Según el art. 5 (4) del Código Fiscal, corresponde al Ministerio de Finanzas Públicas dictar *órdenes e instrucciones* en el campo tributario. Sin embargo, en los últimos años mucha de la normativa secundaria en el área fiscal fue dictada por la estructura fiscal del Ministerio, la Agencia Nacional de Administración Tributaria, a través de su Presidente.

Todos los actos normativos mencionados deben ser publicados en el Diario Oficial antes de su entrada en vigor. Las autoridades locales poseen una capacidad de regulación muy limitada en el sector de los tributos locales mediante las decisiones del consejo local. No hay poder de regulación en el área de los procedimientos fiscales para las corporaciones locales⁷. Estas regulaciones se publican en periódicos locales y en las páginas web de estas entidades.

⁶ Véase C. F. Costaş, *Procedura modificării și completării Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală*, published in *Dreptul* núm. 11/2005, pág. 72-87.

⁷ Para un comentario de esas normas, véase también M. Șt. Minea, C. F. Costaş, *Dreptul finanțelor publice. Drept fiscal*, Ed. Universul juridic, București, 2011, págs. 24-25.

2.2. La práctica resultante de la interpretación de leyes por parte de la Administración tributaria

Debe aclararse desde el principio que el propósito declarado de los legisladores rumanos es limitar los casos en los que la interpretación no posea un respaldo legal. La doctrina ha destacado que los principios consagrados concretamente en el Código de Procedimiento Fiscal están diseñados para prevenir una práctica administrativa basada en la interpretación de la ley según decisiones administrativas internas⁸.

Según el art. 5 del Código de Procedimiento Fiscal, es obligatorio que la Administración tributaria aplique la legislación fiscal de la misma manera en todo el territorio estatal. A tal fin, corresponde a las autoridades públicas elaborar guías prácticas para los funcionarios que trabajan en el ámbito tributario. Asimismo, el art. 6 del citado Código Fiscal y el art. 5 (2) del Código de Procedimiento Fiscal, la Comisión Fiscal Central ha de dictar decisiones relativas a la aplicación unitaria de la legislación tributaria en Rumanía. Tales decisiones son aprobadas por orden del Ministro de Finanzas públicas, son publicadas en el Diario Oficial y son obligatorias para las autoridades tributarias y contribuyentes tras su publicación. No obstante, estas decisiones pueden recurrirse ante los tribunales fiscales por cualquier contribuyente interesado.

El art. 13 del Código de Procedimiento Fiscal subraya que la interpretación de las regulaciones tributarias ha de seguir la voluntad del legislador, tal y como viene expresado en la Ley. Se trata de un principio bastante general cuyo fin es una adecuada interpretación de la normativa fiscal y que debería cumplirse sobre todo por la Administración Tributaria⁹.

En el ámbito de los tributos locales, hay una práctica administrativa consolidada acerca de la emisión de decisiones tributarias para el establecimiento de tributos locales anuales debidos (por ejemplo el impuesto sobre construcciones y el impuesto sobre terrenos). Aunque los arts. 43, 44, 45 y 85 del Código de Procedimiento Fiscal determinan que

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

⁹ H. Sasu, L. Jățu, D. Pătroi, *Codul de procedură fiscală. Comentarii și explicații*, Ed. C.H. Beck, București, 2008, págs. 49-50.

una decisión así ha de ser emitida por la Oficina tributaria local competente del municipio en cuestión, ninguna oficina tributaria asume tales decisiones. Los tributos periódicos vienen determinados por el sistema tributario electrónico y sus importes pueden comprobarse a través de internet desde la oficina tributaria municipal. El motivo principal de la violación del Código de Procedimiento fiscal estriba en el oneroso coste de la emisión de decisiones sobre los tributos periódicos. Los tributos locales competen a los presupuestos municipales, que recaudan no más del 10-12% de sus recursos totales por esta vía. Así pues, no les agrada mucho gastar un millón de euros (para una ciudad de 400.000 habitantes) en decisiones sobre los tributos periódicos¹⁰.

En casos contados, esta práctica administrativa ha sido rechazada por los tribunales¹¹. Además, podría discutirse la práctica administrativa relativa a los intereses debidos a los contribuyentes por la Administración tributaria en los casos en los que la Oficina tributaria ha recaudado erróneamente tributos y está obligada por sentencia judicial a su reembolso. Según el art. 124 (2), el 120 (7) y el 117 del Código rumano de Procedimiento Fiscal, en estos casos la Administración tributaria debe pagar el interés fiscal (004% por cada día de demora desde el 1 de octubre de 2010, 0'05% por cada día de retraso desde el uno de julio de 2010 a 30 de septiembre de 2010 y 0'1% antes del 1 de julio de 2010) empezando desde el cuadragésimo sexto día siguiente a la solicitud de reembolso por parte del contribuyente¹². La práctica administrativa conlleva dos problemas. En algunos casos, las oficinas tributarias se negeban a determinar y pagar los intereses fiscales y pagaban en cambio el interés legal fijado por la Ordenanza del Gobierno num. 9/2000¹³, al significativamente tipo más bajo del 5-6% anual. En otros casos, las oficinas determinaban el interés fiscal por otro período de

¹⁰ Para comentarios en la misma línea, see C. F. Costas, *Modalitatea de stabilire a impozitelor și taxelor locale*, in *Revista Română de Fiscalitate* núm. 10/2007, págs. 24 - 26.

¹¹ Véase, por ejemplo, Ploiești Court of Appeal, decisión núm. 48 de 17 de enero de 2007, publicada por Legalis - C.H. Beck database; Arad Tribunal, decisión núm. 10 de 6 de mayo de 2008, en *Revista Română de Drept al Afacerilor*, núm. 5/2008, pág. 107 - 118; Timișoara Court of Appeal, decisión núm. 888 de 24 de septiembre de 2008, publicada por Legalis - base de datos C.H. Beck.

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

¹³ Diario Oficial núm. 26 de 25 de enero de 2000.

tiempo, que iba desde el cuadragésimo sexto día a la introducción de una reclamación por parte de un contribuyente ante un Tribunal. En este sentido, una Administración (Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad) incluso emitió una circular interna (*circulară*) que iba a ser aplicada por las oficinas tributarias inferiores. En ambos casos, la práctica administrativa fue anulada en los tribunales, que fallaron a favor de los contribuyentes y ordenaron el pago del interés fiscal¹⁴, empezando desde el cuadragésimo sexto día siguiente a la solicitud de reembolso del contribuyente¹⁵.

En un número relativamente pequeño de casos¹⁶, la Comisión Tributaria Central ha emitido interpretaciones "oficiales" de algunos textos legales en vigor. Por ejemplo, en virtud de la decisión núm. 2 de 12 de abril de 2011¹⁷, la Comisión Central se pronunció sobre la determinación del IVA en la venta de inmuebles (edificaciones y terrenos). La Comisión decidió que el Iva se aplicará al precio de la transacción si las partes establecían que el IVA no se incluyese en el precio o si estas no aludían a este punto en el contrato. Por el contrario, el IVA se determinará a partir del precio total de la transacción si las partes decidían su inclusión.

2.3. Práctica resultado de una conducta reiterada de las oficinas de administración tributaria

Es de mencionar que la organización de la Administración tributaria en Rumanía no está completamente descentralizada. Aunque existe una Administración a nivel condal (Direcția Generală a Finanțelor Publice) o municipal (Administrația Finanțelor Publice), estas oficinas forman parte de un sistema centralizado que actúa como un todo. Así, en la mayoría de los casos, las oficinas de administración tributaria local le pedirán "consejo" a

¹⁴ Al Tribunal de Casación y Justicia, decisión núm. 2548 de 14 de mayo de 2010, publicada por Legalis - C.H. Beck database; Tribunal de Apelación de Bacău, decisión núm. 650 de 30 de junio de 2009, publicada por Eurolex database; Tribunal de Apelación de Timișoara, decisión núm. 56 de 19 de enero de 2009, no publicada.

¹⁵ Tribunal de Apelación de Timișoara, decisión núm. 1428 de 19 de noviembre de 2009, no publicada; Tribunal de Apelación de Constanța, decisión núm. 409 de 23 de junio 2010, no publicada; Tribunal de Apelación de Timișoara, decisión núm. 519 de 5 de abril de 2011, en *Revista Română de Drept al Afacerilor*, núm. 3/2011, págs. 115 - 122.

¹⁶ Entre 1996 y 2011, la Comisión Fiscal Central ha emitido sólo 17 decisiones.

¹⁷ Publicada en el Diario Oficial núm. 278 de 20 de abril de 2011.

las de nivel condal o nacional y es bastante difícil distinguir una conducta reiterada de oficinas administrativas descentralizadas. De hecho, esta aproximación viene sugerida, en el campo fiscal, por los arts. 5 (1) y el 13 del Código de Procedimiento Fiscal arriba mencionado. Valga un ejemplo para probar esta idea: si una oficina local está obligada por un fallo judicial vinculante a pagar las costas del procedimiento, no puede hacerlo inmediatamente. La oficina tributaria local debe preparar un informe completo sobre el caso e incluir todos los documentos relevantes. Este expediente pasaría al nivel condal. La oficina tributaria de ese nivel debe enviar el expediente al Ministerio de Finanzas Públicas y pedir su aprobación para pagar las costas. Cuando se ha obtenido el expediente regresa al nivel condal, que paga la cantidad correspondiente a la oficina tributaria local y envía el expediente a su oficina. Finalmente, la oficina tributaria local paga esta cantidad al contribuyente.

No obstante, en algunos puntos se observa una práctica administrativa que no está basada en textos legales. Un ejemplo sobresaliente atañe a la competencia de diferentes oficinas tributarias a la hora de realizar una inspección. Según el art. 32 (1) y 33 (1) del código de procedimiento fiscal rumano, la competencia material y territorial para cualquier inspección se atribuye al nivel inferior de la administración tributaria (Administrația Finanțelor Publice) desde el domicilio o sede central del contribuyente. Siguiendo el art. 4 de la Orden núm. 2311/2007¹⁸ del Presidente de la Agencia Nacional para la Administración fiscal, la oficina inferior puede delegar la competencia a la oficina condal (Direcția Generală a Finanțelor Publice), con tal de que al contribuyente se le notifique tal delegación. Dado que las Oficinas inferiores poseen un número menor de inspectores, en todos los casos las inspecciones referidas a empresas son efectuadas por la oficina superior condal. No se concede ninguna delegación desde las oficinas inferiores ni tampoco hay obligación de informar al contribuyente.

El escenario ha sido el mismo recientemente para las inspecciones del IVA realizadas para personas físicas que han llevado a cabo transacciones de bienes inmuebles entre 2005 y 2010. Durante los procedimientos

¹⁸ Publicada en el Diario Oficial núm. 842 de 8 de diciembre de 2007.

administrativos y los debates en los tribunales, a las oficinas de administración tributaria se les ha solicitado una justificación legal para las inspecciones fiscales llevadas a cabo por entes incompetentes según la ley. La única justificación dada fue un documento interno de la Agencia Nacional para la Administración Fiscal, no publicado en el Diario Oficial, que atribuía la competencia a las oficinas tributarias superiores.

3. Efectos legales de la práctica administrativa

3.1. Limitación de los efectos de la práctica administrativa

Por regla general, el legislador tratará de limitar tal práctica administrativa dado que hay una inflación de textos legales en todos los ámbitos, incluido en el tributario. En la mayoría de los casos, la práctica administrativa ha sido desafiada en los tribunales con notable éxito. Como se ha venido afirmado a lo largo de este trabajo, los tribunales tienden a anular las prácticas administrativas que deriva de la ley o que es contraria a la normativa comunitaria. Por tanto, los tribunales fiscales están limitando también los efectos de ese proceder administrativo. No obstante, esta práctica se aplicará a todos los contribuyentes hasta que una decisión judicial sostenga que esta es ilegal o contraria al acervo. Desde el Ministerio de Finanzas y la Oficinas de Administración tributaria no se toma en consideración los precedentes pertinentes nacionales o europeos sobre la misma materia, de modo que el contribuyente tratará de que se aplique la normativa europea en los tribunales.

3.2. Falta de un precedente nacional acerca de la aplicación de los precedentes del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)

El análisis del precedente nacional en concreto revela que los tribunales fiscales no aluden a los precedentes del TJUE en estos campos¹⁹, que son en la práctica desconocidos. En Ministerio de Finanzas y las oficinas tributarias parecen ignorar la normativa comunitaria en su conjunto en su actividad, dado que no se hacen referencias al caso correlativo del TJUE y siempre se prefiere la aplicación de la legislación nacional a la de la europea.

4. Práctica administrativa y normativa comunitaria

4.1. Impuesto de matriculación y normativa europea

Desde su admisión en la UE, Rumanía ha experimentado algunos problemas relativos a la aplicación adecuada de la normativa comunitaria, particularmente en el campo tributario. El primer reto serio en el campo de una regulación fiscal surgió en 2007 referente al impuesto de matriculación (art. 214¹ - 214³ del Código Fiscal)²⁰. Este impuesto, que se exigía en Rumanía para la primera matriculación de un coche usado, entró en vigor el 1 de enero de 2007 y se aplicó hasta el 30 de junio de 2008. Se concibió como una accisa y se calculó teniendo en cuenta la antigüedad, la cilindrada y el factor contaminante de cada coche nuevamente registrado. Los contribuyentes se opusieron al impuesto afirmando que se había introducido para compensar la pérdida de los derechos aduaneros, el IVA y las accisas el uno de enero de 2007, tras el ingreso en la UE. Confiaban sobre todo en la decisión del TJUE en las causas acumuladas *Ákos Nádasdi y Ilona*

¹⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de diciembre de 2003, C-129/00, *Comisión vs. República italiana*, ECR 2003, pág. I-14637; Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de abril de 2006, C-441/02, *Comisión vs. República de Alemania*, ECR 2006, pág. I-3449; Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de mayo de 2005, C-278/03, *Comisión vs. República italiana* ECR 2005, pág. I-3747; Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de junio de 2007, C-156/04, *Comisión vs. República de Grecia*, ECR 2007, pág. I-4129.

²⁰ Véase C. F. Costaş, *Car Registration Tax - the First Romanian ECJ Case?*, *European Taxation*, núm. 3/2007, pág. 151-152.

*Németh*²¹, dado que el impuesto en cuestión en estos casos era idéntico al impuesto de matriculación rumano²². El conflicto entre el art. 90 del Tratado de la UE y art. 214¹ - 214³ del Código fiscal fue resuelto por los tribunales fiscales de Rumanía.

La primera decisión sobre este asunto fue tomada por el Tribunal de Arad el 7 de noviembre de 2007 en el caso *SC Măgura Impex SRL vs. Administrația Finanțelor Publice Arad*. El Tribunal estableció que los arts. 214¹ - 214³ del Código Fiscal rumano son contrarios al art. 90 del Tratado de la UE, dado que el impuesto de matriculación se aplicaba sólo a vehículos usados comprados en otros EEMM, en su primera matriculación en Rumanía, y no a vehículos usados ya matriculados en el país. Así pues, al interpretar las disposiciones del art. 148 de la Constitución y la normativa comunitaria, el Tribunal declaró que las disposiciones tributarias nacionales no son aplicables y ordenó el reembolso del impuesto²³. Este fallo fue confirmado más tarde por el Tribunal de Apelación de Timișoara en una decisión de 20 de febrero de 2008. Cabe mencionar que el Tribunal de Apelación rechazó la demanda de la Administración tributaria por una cuestión prejudicial al TJUE, ya que parecía que el asunto *Nádasdi y Németh* era claramente aplicable²⁴. Tales demandas se rechazarán también en otros casos, por los mismos motivos, para que ningún Tribunal fiscal rumano volviese a plantear una cuestión prejudicial sobre la compatibilidad del impuesto de matriculación con la normativa comunitaria. A partir de entonces, los quince Tribunales de Apelación de Rumanía estatuyeron que el impuesto de matriculación era contrario al art. 90 del Tratado de la UE y ordenó el reembolso del tributo. Desde la óptica de la práctica administrativa pertinente, aunque el impuesto de matriculación rumano era claramente contrario al art. 90 del Tratado de la UE (art. 110 TFUE), no se aceptó por las autoridades tributarias ni una sola reclamación por el reembolso del impuesto. Sin embargo, la práctica administrativa relativa a la matriculación

²¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de octubre de 2006, C-290/05 y C-333/05, ECR 2006 pág. I-10115.

²² Para un comentario de dichos argumentos, véase R. Bufan, M. Șt. Minea (editores), *Codul fiscal comentat*, Ed. Wolters Kluwer, Bucurest, 2008, págs. 1090 - 1107.

²³ Sentencia del Tribunal de Arad núm. 2563 de 7 de noviembre de 2007, publicada en *Revista Română de Drept al Afacerilor*, núm. 1/2008, pág. 89 - 100.

²⁴ Sentencia del Tribunal de Apelación de Timișoara núm. 188 de 20 de febrero de 2008, publicada en *Revista Română de Drept al Afacerilor*, núm. 4/2008, pág. 93 - 128.

cambió ligeramente con el tiempo. Entre el uno de enero de 2007 y el 30 de junio de 2008, todas las reclamaciones basadas en el art. 90 del Tratado UE y el art. 148 de la Constitución fueron rechazadas por todas las Oficinas de Admisitración Tributarias del país, alegando que el impuesto de matriculación se exigía según la legislación nacional al uso (art. 214¹ - 214³ del Código Fiscal). Por indicación del Ministerio de Finanzas, todas las Oficinas Tributarias del país dieron la misma respuesta, a saber, que el impuesto fue correctamente recaudado y que no se podía devolver porque la ley no permitía tal restitución. Con el mismo enfoque centralizado, las Oficinas tributarias llegaron a afirmar que los tribunales nacionales no eran competentes para decidir sobre las reclamaciones de devolución y que debía pronunciarse antes el Tribunal Constitucional²⁵ o el TJUE antes de que el Tribunal decidiera en un caso así. No obstante, las sentencias finales y vinculantes sobre la materia fueron ejecutadas por las autoridades tributarias.

Esto fue así básicamente porque, según el art. 24 (1) de la Ley núm. 544/2004²⁶, la Administración tiene que ejecutar cualquier fallo judicial antes de 30 días desde la fecha de la sentencia. De no hacerse así, podría acarrear una multa del 20% del salario mínimodiarario para el responsable del cuerpo administrativo en cuestión [art. 24 (2) de la Ley núm. 554/2004]. La Ordenanza de Emergencia del Gobierno 50/2008 sustituyó el impuesto de matriculación por un impuesto sobre la contaminación, que se determinaba básicamente usando los mismos elementos. Aunque el Gobierno Rumano nunca admitió que el impuesto sobre matriculación era contrario a la normativa europea, el art. 11 de la Ordenanza num. 50/2008 disponía una devolución parcial del impuesto de matriculación pagado entre el uno de enero de 2007 y el 30 de junio de 2008. En concreto, los contribuyentes podían pedir el reembolso de la diferencia entre el impuesto de matriculación pagado y el impuesto sobre la contaminación debido a uno de

²⁵ Desde que el art. 214¹ - 214³ del Código Fiscal fue revocado por la Ordenanza de Emergencia del Gobierno núm. 50/2008, el Tribunal constitucional no ha podido decidir sobre la compatibilidad de estos textos con la Constitución rumana. El Tribunal Constitucional rumano es competente para, de acuerdo con el art. 29 (1) de la Ley núm. 47/1992, para decidir sólo sobre leyes y ordenanzas en vigor (para esa cuestión, véase la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 948 de 23 de septiembre de 2008, publicada en el Diario Oficialnúm. 706 de 17 de octubre de 2008).

²⁶ Diario Oficial núm. 1154 de 7 de diciembre de 2004.

julio de 2008. Por consiguiente, las oficinas de Administración tributaria aplicaron el art. 11 de la Ordenanza 50/2008 y devolvieron la citadas cantidades a los contribuyentes. El reembolso no fue automático, ya que cada contribuyente tenía que presentar una reclamación aparte ante la autoridad tributaria y presentar los documentos legalmente requeridos. La aplicación del art. 11 de la Ordenanza de Emergencia del Gobierno núm. 50/2008 fue rechazada por los Tribunales fiscales rumanos. El Tribunal de Apelación de Cluj explicó en una sentencia de 14 de mayo de 2008 en el caso *Nicodin Giurgiu vs. Administrația Finanțelor Publice Cluj-Napoca* que el art. 11 no se podía aplicar, porque era intrínsecamente contrario a la normativa comunitaria y a la Constitución rumana²⁷. Por una parte, según la respectivo sentencia del TJUE, los EEMM están obligados a asegurar la devolución íntegra de los impuestos recaudados que sean contrarios a la normativa europea. Por otra parte, el art. 11 de la Ordenanza núm. 50/2008, viola el art. 15 (2) de la Constitución rumana, relativo al principio de irretroactividad, dado que la determinación de la diferencia fiscal mencionada en el art. 11 implicaba la aplicación del impuesto sobre contaminación antes de la fecha de su entrada en vigor (1 de julio de 2008). Bajo estas premisas, todas las decisiones administrativas de devolución parcial, fueron anuladas y los Tribunales sentenciaron el reembolso íntegro del impuesto de matriculación.

4.2. Impuesto sobre la contaminación automovilística y normativa comunitaria

Como se mencionó arriba, el 1 de julio de 2008 el Gobierno rumano introdujo un nuevo impuesto sobre la contaminación automovilística para sustituir el antiguo impuesto sobre la matriculación, que fue considerado contrario a la normativa europea. El impuesto sobre la contaminación

²⁷ Tribunal de Apelación de Cluj núm. 1145 de 14 de mayo de 2008, en *Revista Română de Drept al Afacerilor* núm. 7/2008, págs. 69-87.

automovilística, que aún está en vigor, experimentó diversas modalidades entre 2008 y 2010²⁸.

En todos los casos, se determinó basándose en una fórmula que ponderaba la antigüedad del vehículo, el factor contaminación (Non-Euro to Euro 5) y la depreciación legalmente estimada del coche. El impuesto sobre la contaminación automovilística debe pagarse con la primera matriculación de un vehículo en Rumanía, es recaudado por las Oficinas de Administración tributaria y dirigido al Fondo Medioambiental a fin de asegurar la financiación de proyectos medioambientales (particularmente un programa de reciclaje de vehículos antiguos a cambio de un bono de unos 800€ que podría emplearse en la compra de un nuevo vehículo). Los contribuyentes afirmaron de nuevo que el impuesto sobre la contaminación automovilística era contrario al art. 110 del TFUE (antiguo art. 90 del Tratado de la Unión) y lo impugnaron en los Tribunales. En esta reclamación en concreto, la sentencia de los tribunales fiscales nacionales demostró ser diferente, dependiendo del tribunal y del período en que se aplicara el impuesto sobre la contaminación automovilística. Por lo que se refería a esta forma del impuesto, la mayoría de los tribunales declararon que la Ordenanza núm. 50/2008 era compatible con el Derecho comunitario²⁹. Se basaban en una interpretación de la Comisión europea que aceptaba que el impuesto sobre la contaminación automovilística era el mejor sustituto del impuesto sobre matriculación a fin de cerrar el procedimiento por infracción abierto en 2007. Sin embargo, algunos tribunales declararon que el impuesto sobre la contaminación automovilística era similar al impuesto sobre matriculación ya que la Ordenanza núm. 50/2008 era contraria al art. 90 EC (art. 110 del TFUE)³⁰.

²⁸ La última modalidad de impuesto sobre contaminación automovilística, aplicada desde el uno de enero de 2011 aún está en vigor. De todos modos, para los objetivos de este artículo, esto no será tratado no hay ningún asunto pendiente a día de hoy en los Tribunales rumanos. Merece la pena apuntar, no obstante, que esta modalidad es similar a la aplicada en 2010, salvo por el tipo superior del impuesto en 2011.

²⁹ Véase, por ejemplo, la sentencia núm. 2165 de 7 de julio de 2009, núm. 2165, y la sentencia núm. 491, de 16 de marzo de 2009, del Tribunal de Arad.

³⁰ Sentencia núm. 319 del Tribunal de Brăila de 30 de abril de 2009, no publicada; sentencia del Tribunal de Cluj núm. 2320, de 5 de diciembre de 2008, no publicada; sentencia del Tribunal de Mureș núm. 236, de 18 de febrero de 2010, no publicada; sentencia del Tribunal de Constanța núm. 363 de 7 de junio de 2010, no publicada.

El 15 de diciembre de 2008, el Gobierno cambió el impuesto sobre la contaminación automovilística e incrementó por tres veces el valor del impuesto debido por la matriculación. Declaraba que esta medida era necesaria para proteger la industria automovilística rumana y los puestos de trabajo que conllevaba y eximía en particular del impuesto a los nuevos vehículos con un factor de contaminación Euro 4 y una cilindrada no superior a los 2.000 cm³ (casualmente, estos coches se producían en Rumanía). Como resultado, los quince Tribunales de apelación desarrollaron una jurisprudencia que declaraba incompatible esta forma del impuesto con el art. 110 del TFUE³¹. El uno de enero de 2010, el Gobierno levantó la exención aplicada a los coches nuevos fabricados en Rumanía. Como consecuencia de esto, la mayoría de los tribunales nacionales fallaron que la nueva versión de la Ordenanza núm. 50/2008 era compatible con el acervo comunitario³². Con todo, algunos tribunales decidieron que el impuesto sobre la contaminación automovilística seguía siendo contrario al art. 110 TFUE³³.

4.3. Jurisprudencia del TJUE acerca del Impuesto sobre contaminación automovilística

Por lo que se refiere al Impuesto sobre contaminación automovilística, los Tribunales fiscales de Rumanía, remitieron algunas cuestiones prejudiciales al TJUE. Dos de ellas han sido solventadas recientemente por los jueces en Luxemburgo. En virtud de la sentencia de 7 de abril de 2011, el TJUE dictaminó en el caso *Ioan Tatu*³⁴ que el Impuesto sobre contaminación automovilística aplicado entre el uno de junio de 2008 y el 14 de diciembre de 2008 era incompatible con el art. 110 TFUE. El Tribunal declaró que tal

³¹ Véase la sentencia del Tribunal de Apelación de Timișoara núm. 1489 de 2 de diciembre de 2009, en *Revista Română de Drept al Afacerilor* núm. 3/2010, págs. 98-138; sentencia del Tribunal de Apelación de Cluj núm. 2421 de 8 de octubre de 2009, no publicada.

³² Sentencia del Tribunal de Apelación de Timișoara núm. 300 de 23 de febrero de 2011, no publicada.

³³ Sentencia del Tribunal de Arad núm. 1447 de 13 de septiembre de 2010, no publicada.

³⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de abril de 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*, aún no publicada.

artículo debe interpretarse como un impedimento a un Estado Miembro de introducir un impuesto de contaminación basado en la primera matriculación de vehículos a motor en ese Estado miembro si el impuesto está configurado de tal manera que dificulta la puesta en circulación en ese país de vehículos de segunda mano adquiridos en otro Estado Miembro sin dificultar la compra de vehículos de segunda mano de la misma antigüedad y condición en el mercado nacional. En el párrafo 58 se apunta que "dicha normativa conlleva que, pese a la aplicación de una reducción elevada del importe del impuesto para tener en cuenta su depreciación, los vehículos de segunda mano importados caracterizados por una antigüedad y un desgaste importantes están sometidos a un impuesto que puede aproximarse al 30 % de su valor de mercado, mientras que los vehículos similares puestos a la venta en el mercado nacional de vehículos de segunda mano no están sometidos en modo alguno a una presión fiscal similar. No se puede negar que, en estas condiciones, el OUG nº 50/2008 tiene por efecto desincentivar la importación y la puesta en circulación en Rumanía de vehículos de segunda mano adquiridos en otros Estados miembros".

El 7 de julio de 2011, el TJUE emitió un fallo similar en el caso *Iulian Nisipeanu*³⁵, relativo a los impuestos sobre contaminación automovilística aplicados entre el 15 de diciembre de 2008 y el 31 de diciembre de 2010, que fueron declarados asimismo incompatibles con el art. 110 TFUE. Esta sentencia no resultó sorprendente tras el fallo del caso *Tatu*.

4.4. Los efectos del asunto Tatu en la práctica administrativa

Por lo que respecta a la práctica administrativa en ese asunto, cabe distinguir entre la práctica antes y después de la sentencia del caso *Tatu*. Antes de 7 de abril del 2011, las Oficinas de administración tributaria de todo el país rechazaron todas las reclamaciones de reembolso basadas en incompatibilidad de la Ordenanza 50/2008 con el art. 110 TFUE (art. 90

³⁵ Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de julio de 2011, C-263/10, *Iulian Nisipeanu vs. Administrația Finanțelor Publice Tg. Cărbunești, Direcția Generală a Finanțelor Publice Gorj, Administrația Fondului pentru Mediu*, aún no publicada.

EC). Esta práctica era de tipo centralista, impuesta por el Ministro de Finanzas que incluso dotó de una respuesta y un argumentario estándares ante los Tribunales. Estos argumentos giraban en torno al hecho de que Rumanía, como Estado Miembro de la UE, puede establecer un impuesto sobre la contaminación automovilística en un ámbito no armonizado con el presunto visto bueno o al menos la no oposición de la Comisión al impuesto sobre contaminación automovilística.

Ninguna oficina de Administración fiscal consideró el principio de primacía de la normativa europea o el principio constitucional consagrado en el art. 148 de la Constitución. La práctica administrativa no cambió tras la sentencia del caso *Tatu*. Todas las reclamaciones de los contribuyentes basadas en la interpretación del TJUE de 7 de abril de 2011 fueron rechazadas. Los principales argumentos de las oficinas de Administración tributaria, también sostenidos a nivel central, eran los siguientes: el impuesto sobre contaminación automovilística fue recaudado debidamente, según la legislación en vigor en el momento en que se pagó; las oficinas de administración tributarias vienen obligadas por los arts. 5 y 13 del Código de Procedimiento Fiscal a aplicar la ley de igual manera en todo el territorio nacional; hasta que las leyes nacionales no dispongan la devolución del impuesto, siguiendo las sentencias del caso *Tatu*, a las Oficinas tributarias no se les permite reembolsar ese impuesto. Por tanto, es altamente improbable que las oficinas tributarias vayan a dar una respuesta diferente tras la sentencia en el caso *Nisipeanu*.

5. Conclusiones

5.1. Práctica administrativa consolidada contraria al Derecho de la Unión

Como se ha afirmado antes, en muchos casos la práctica administrativa se ha revelado contraria al Derecho comunitario, afectando directamente por tanto a los derechos y legítimos intereses de los contribuyentes. La praxis de las Oficinas de Administración tributaria no se modificó tras la sentencia del TJUE en el caso *Tatu*, ya que las autoridades afirmaron que los arts. 5 y

13 del Código fiscal impedían cualquier cambio de las prácticas administrativas a menos que estos se impulsaran por la legislación nacional, la cual siguió aplicándose a pesar de los efectos de la sentencia del TJUE. Esto es así particularmente porque el proceder administrativo en la esfera fiscal es el resultado de una respuesta centralizada a temas sensibles como el impuesto de matriculación y de contaminación automovilística. Al menos en lo referente al impuesto sobre contaminación en liza en los casos *Tatu* y *Nisipeanu*, la práctica administrativa es claramente contraria al Derecho comunitario.

Merece mencionarse el hecho de que el Gobierno rumano no solicitó la limitación de los efectos temporales del juicio en el asunto *Tatu* y que tal demanda fue rechazada en el caso *Nisipeanu*. Así pues, la práctica administrativa como rechazo a aplicar la normativa comunitaria y el pleno reembolso a los contribuyentes de las cantidades pagadas entre el uno de julio de 2008 y el 31 de diciembre de 2010 será cambiada judicialmente.

5.2. Papel clave de las autoridades judiciales en la eliminación de la praxis administrativa contraria al acervo comunitario

En primer lugar, debe mencionarse que aparte de los organismos legitimados por el art. 148 (4) de la Constitución para asegurar la aplicación del principio de prioridad y la supremacía del Derecho comunitario, sólo la autoridad judicial está actuando hasta ese punto. El Gobierno, el Parlamento y el Presidente de Rumanía no han hecho nada en los últimos años para impedir la violación del Derecho comunitario, mientras que el Tribunal constitucional rechaza constantemente cualquier control sobre la legislación opuesta al Derecho común, basándose en que carece de competencia.

Por tanto, en la mayoría de los casos, los Tribunales, especialmente en el ámbito tributario, decidieron aplicar el Derecho comunitario directamente (p. ej., el impuesto de matriculación, el impuesto sobre contaminación automovilística, derechos de defensa) o siguiendo una interpretación del TJUE (en los casos *Tatu* y *Nisipeanu*). Hasta ahora, las autoridades

judiciales no se han referido a las sentencias importantes del TJUE [*Comisión vs. República italiana* (caso C-129/00), *Comisión vs. República de Alemania* (caso C-441/02), *Comisión vs. República italiana* (caso C-278/03), *Comisión vs. Grecia* (caso C-156/04)³⁶] a fin de apoyar sus veredictos. Una razón podría ser el hecho de que estas sentencias no han sido traducidas al rumano y por tanto no son directamente accesibles a los Tribunales tributarios, las Oficinas de Administración tributaria y los contribuyentes.

³⁶ Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de nueve de diciembre de 2003, *Comisión vs. República italiana*, C-129/00, de 27 de abril de 2006, *Comisión vs. República de Alemania*, C-441/02, de 12 de mayo de 2005, *Comisión vs. República italiana* C-278/03, y de 7 de junio de 2006, *Comisión vs. Grecia*, C-156/04.