Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MELCHIOR WATHELET
presentadas el 15 de mayo de 2014[1]

Asunto C-331/13

Ilie Nicolae Nicula
contra
Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Sibiu,
Administrația Fondului pentru Mediu
[Petición de decisión prejudicial

planteada por el Tribunalul Sibiu (Rumanía)]

«Devolución de un impuesto incompatible con el Derecho de la Unión — Limitación del importe que se devuelve como consecuencia de la modificación de la normativa nacional»

I. **Introducción**

1. El presente asunto se enmarca dentro de una extensa lista de asuntos rumanos relativos a la compatibilidad del impuesto de contaminación originada por los automóviles con el artículo 110 TFUE.[2] En particular, plantea la cuestión de si la Administración tributaria rumana tiene derecho a retener, en concepto de un nuevo impuesto de la misma naturaleza y objeto denominado «gravamen medioambiental», el importe percibido en concepto del impuesto de contaminación incompatible con el Derecho de la Unión.

II. **Marco jurídico**

A. *Derecho de la Unión*

2. El artículo 110 TFUE establece:

«Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares.

Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.»

1 — Lengua original: francés.

2 — Véanse las sentencias Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219) y Nisipeanu (C-263/10, EU:C:2011:466), y los autos Druțu (C-438/10, EU:C:2011:478), Micșa (C-573/10, EU:C:2011:479), Vijulan (C-335/10, EU:C:2011:477), y Câmpean y Ciocoiu (C-97/13 y C-214/13, EU:C:2014:229).

3. En el asunto Tatu (EU:C:2011:219), el Tribunal de Justicia interpretó este artículo en el sentido de que «se opone a que un Estado miembro adopte un impuesto de contaminación que grave los automóviles en el momento de su primera matriculación en dicho Estado miembro, si esta medida fiscal se estructura de modo que desincentiva la puesta en circulación, en dicho Estado miembro, de vehículos de segunda mano adquiridos en otros Estados miembros, sin desincentivar, en cambio, la compra de vehículos de segunda mano de la misma antigüedad y con el mismo desgaste en el mercado nacional». [3]

B. *Derecho rumano*

4. El artículo 4 del Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 9/2013 privind timbrul de mediu pentru autovehicule (Decreto-ley nº 9/2013 sobre el gravamen medioambiental para automóviles; en lo sucesivo, «OUG nº 9/2013») establece:

«La obligación de pagar el gravamen surgirá una sola vez, en los siguientes casos:

a) con motivo de la inscripción en los registros de la autoridad competente de la adquisición del derecho de propiedad sobre un automóvil por su primer propietario en Rumanía, y la asignación de un certificado de matriculación y de un número de matrícula;

b) con la reintroducción, en el parque automovilístico nacional, de un automóvil cuyo propietario, al darlo de baja, haya obtenido el rembolso del valor residual del gravamen [...];

c) con motivo de la inscripción de la transmisión del derecho de propiedad sobre un automóvil usado por el que no se ha pagado el impuesto especial sobre turismos y automóviles, ni el impuesto de contaminación para automóviles ni el impuesto sobre emisiones contaminantes procedentes de automóviles, según la normativa en vigor en el momento de su matriculación;

d) con motivo de la inscripción de la transmisión del derecho de propiedad sobre un automóvil usado que se encuentre entre aquellos para los que los tribunales ordenaron la restitución [del impuesto] o la matriculación sin pagar el impuesto especial sobre turismos y automóviles, el impuesto de contaminación para automóviles o el impuesto sobre emisiones contaminantes procedentes de automóviles.»

5. En su apartado 1, el artículo 12 de dicho Decreto-ley tiene el siguiente tenor:

«En caso de que se haya pagado un impuesto especial sobre turismos y automóviles, un impuesto de contaminación para automóviles o un impuesto sobre emisiones contaminantes procedentes de automóviles superior al gravamen medioambiental resultante de la aplicación de las presentes disposiciones en la materia, calculado en [lei rumanos (RON)] al tipo de cambio vigente en el momento de la matriculación o de la inscripción de la transmisión del derecho de propiedad sobre un automóvil usado, sólo el obligado al pago podrá reclamar la devolución de la diferencia, siguiendo el procedimiento establecido en el reglamento de aplicación del presente Decreto-ley. El cálculo de la diferencia que debe devolverse se efectuará según la fórmula prevista en este Decreto-ley, utilizando los elementos tenidos en cuenta en el momento de la matriculación o de la inscripción de la transmisión del derecho de propiedad sobre un automóvil usado.»

3 — Apartado 61.

III. **Litigio principal y cuestión prejudicial**

6. El Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule (Decreto-ley nº 50/2008 por el que se establece el impuesto de contaminación de los automóviles; en lo sucesivo, «OUG nº 50/2008»), que entró en vigor el 1 de enero de 2008, estableció un impuesto de contaminación para los vehículos de las categorías M1 a M3 y N1 a N3. La obligación de pagar dicho impuesto surgía concretamente en el momento de la primera matriculación de un automóvil en Rumanía, gravando de este modo los vehículos de segunda mano importados.

7. El Tribunal de Justicia declaró que un impuesto como dicho impuesto de contaminación resultaba contrario al artículo 110 TFUE, dado que éste «[tenía] por efecto desincentivar la importación y la puesta en circulación en Rumanía de vehículos de segunda mano adquiridos en otros Estados miembros». [4] Por la misma razón, el Tribunal de Justicia declaró que así sucedía también en el caso de un impuesto como el impuesto de contaminación establecido por la Ley nº 9/2012, [5] que el 13 de enero de 2012 derogó el OUG nº 50/2008, antes de ser derogada a su vez por el OUG nº 9/2013 el 15 de marzo de 2013.

8. El Sr. Nicula adquirió en el año 2009 un automóvil de la marca BMW 320i, matriculado por primera vez en otro Estado de la Unión Europea, a saber, Alemania. Para la matriculación de dicho vehículo en Rumanía, pagó un importe de 5 153 RON (alrededor de 1 200 euros) en concepto de impuesto de contaminación, establecido en el OUG nº 50/2008.

9. El Sr. Nicula presentó una solicitud de devolución de dicho importe ante la Administración tributaria rumana y, a raíz de la desestimación de la solicitud por parte de ésta, una demanda ante los órganos jurisdiccionales rumanos.

10. Mediante la sentencia nº 1497/CA/2012, el Tribunalul Sibiu (Rumanía) estimó la demanda presentada por el Sr. Nicula contra la Agenția Fondului pentru Mediu (servicio beneficiario del impuesto), ordenó a esa demandada la devolución del impuesto, tras haber comprobado sobre la base de la sentencia Tatu (EU:C:2011:219) la incompatibilidad del impuesto de contaminación con el artículo 110 TFUE, y desestimó la demanda contra la Administrația Finanțelor Publice Sibiu (perceptor del impuesto).

11. El 25 de enero de 2013, a raíz de un recurso de casación, la Curtea de Apel de Alba-Iulia anuló dicha sentencia y ordenó la devolución de los autos al órgano jurisdiccional de primera instancia para que volviera a juzgar el asunto, señalando que, a efectos del nuevo proceso, en los litigios de esta índole, no sólo el beneficiario del impuesto tiene legitimación pasiva a efectos de la devolución del impuesto percibido en contra del Derecho de la Unión, sino que también la tiene el perceptor del impuesto.

12. Tras registrarse de nuevo el asunto ante el Tribunalul Sibiu para que volviera a juzgarlo, el 15 de marzo de 2013 entró en vigor el OUG nº 9/2013 sobre el gravamen medioambiental.

13. En el caso concreto del demandante, el importe del gravamen medioambiental por su automóvil que resulta de la aplicación del OUG nº 9/2013 asciende a 8 126,44 RON, mientras que el impuesto de contaminación pagado con anterioridad ascendió a 5 153 RON.

4 — *Ibidem* (apartado 58). Las versiones modificadas del OUG nº 50/2008 también se consideraron contrarias al Derecho de la Unión en la sentencia Nisipeanu (EU:C:2011:466), y en los autos Druțu (EU:C:2011:478), Micșa (EU:C:2011:479), y Vijulan (EU:C:2011:477).

5 — Véase el auto Câmpean y Ciocoiu (EU:C:2014:229), apartados 31 a 33.

14. Pues bien, en virtud del artículo 12, apartado 1, del OUG nº 9/2013, el Sr. Nicula ya no tiene derecho a recuperar el impuesto de contaminación ni los intereses correspondientes, pues las autoridades fiscales y medioambientales retienen dicha cantidad en concepto de gravamen medioambiental, amparándose en que el gravamen medioambiental es superior al impuesto de contaminación pagado.

15. En estas circunstancias, el Tribunalul Sibiu decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Pueden interpretarse el artículo 6 del Tratado de la Unión Europea, los artículos 17, 20 y 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, el artículo 110 TFUE y los principios de seguridad jurídica y de *non reformatio in peius*, ambos establecidos en el Derecho [de la Unión] y en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [sentencias Belgocodex, C-381/97, EU:C:1998:589 y Belbouab, 10/78, EU:C:1978:181], en el sentido de que se oponen a una norma como el [OUG] nº 9/2013?»

IV. **Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

16. La petición de decisión prejudicial fue presentada ante el Tribunal de Justicia el 18 de junio de 2013. El Sr. Nicula, el Gobierno rumano y la Comisión Europea presentaron observaciones escritas.

17. Mediante escrito de 20 de diciembre de 2013, el Gobierno rumano solicitó la atribución del asunto a la Gran Sala. El Tribunal de Justicia accedió a dicha solicitud en virtud del artículo 16, párrafo tercero, de su Estatuto. El Gobierno rumano justificó esta solicitud en la vista alegando la necesidad de garantizar la coherencia de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la tributación de los vehículos de segunda mano importados.

18. El 14 de febrero de 2014, el Tribunal de Justicia solicitó al órgano jurisdiccional remitente, en virtud del artículo 101 de su Reglamento de Procedimiento, que presentara aclaraciones, a más tardar el 5 de marzo de 2014, sobre la aplicabilidad del OUG nº 9/2013 al procedimiento principal. El 4 de marzo de 2014 se recibió en el Tribunal de Justicia la respuesta del órgano jurisdiccional remitente.

19. El 25 de marzo de 2014 se celebró la vista. El Sr. Nicula, el Gobierno rumano y la Comisión presentaron sus observaciones orales.

V. **Análisis**

A. *Sobre la admisibilidad*

20. El Gobierno rumano sostiene que la presente petición de decisión prejudicial no es admisible, porque la respuesta a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente no resulta útil a efectos de la resolución del litigio principal. Según el Gobierno rumano, el OUG nº 9/2013 no se aplica al litigio principal por dos razones.

21. En primer lugar, el Gobierno rumano considera que el procedimiento extrajudicial de devolución de eventuales diferencias entre los impuestos pagados en virtud de actos normativos anteriores al OUG nº 9/2013 y el gravamen medioambiental, establecido por el artículo 12 de dicha norma, no concierne en absoluto al órgano jurisdiccional remitente y no se aplica al litigio principal.

22. Asimismo, el Gobierno rumano sostiene que dicho procedimiento extrajudicial de devolución no impide al órgano jurisdiccional remitente ordenar la devolución de la totalidad del importe pagado por el Sr. Nicula en concepto del impuesto de contaminación.

23. En segundo lugar, el Gobierno rumano entiende que, en virtud del principio *tempus regit actum*, el OUG nº 9/2013, que entró en vigor el 15 de marzo de 2013, no se aplica a la solicitud de devolución del impuesto de contaminación pagado por el Sr. Nicula en 2009. Por tanto, el órgano jurisdiccional remitente no debe considerarse obligado por lo dispuesto en el artículo 12 de dicho OUG.

24. A la luz de estas alegaciones, el Tribunal de Justicia solicitó al órgano jurisdiccional remitente que definiese su postura sobre la aplicabilidad del OUG nº 9/2013 y, en particular, de su artículo 12, al litigio principal.

25. Mediante su respuesta, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de marzo de 2014, el órgano jurisdiccional remitente confirmó la aplicabilidad del artículo 12 del OUG nº 9/2013 al litigio principal. Según dicho órgano jurisdiccional, la interpretación que el Gobierno hace de este OUG carece de todo fundamento jurídico y vacía de contenido el artículo 12 del mismo.

26. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, «en el marco de un procedimiento con arreglo al artículo [267 TFUE], basado en una clara separación de las funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, toda apreciación de los hechos del asunto es competencia del juez nacional. Asimismo, corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho [de la Unión], el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse». [6]

27. Dado que el órgano jurisdiccional remitente ha confirmado la aplicabilidad del OUG nº 9/2013 al litigio principal, procede desestimar las objeciones formuladas por el Gobierno rumano sobre la admisibilidad de la presente petición de decisión prejudicial.

B. *Sobre el fondo*

28. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide si una norma como el OUG nº 9/2013 es conforme con el artículo 110 TFUE, los principios de igualdad ante la ley y de no discriminación recogidos en los artículos 20 y 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo «Carta»), el derecho de propiedad previsto en el artículo 17 de dicha Carta y los principios de seguridad jurídica, de irretroactividad de la ley y de *non reformatio in peius*.

1. Principios o disposiciones del Derecho de la Unión aplicables en el caso de autos

29. La esencia de la alegación del Sr. Nicula es que el artículo 12 del OUG nº 9/2013 perpetúa la discriminación establecida por el impuesto de contaminación entre los vehículos de segunda mano importados a Rumanía y los vehículos ya presentes en el mercado rumano y que por ese motivo estaban exentos del pago de dicho impuesto. Por consiguiente, considero que tal como sucede en los asuntos Tatu (EU:C:2011:219), Nisipeanu (EU:C:2011:466), Druțu (EU:C:2011:478), Micșa

6 — Sentencia Zurita García y Choque Cabrera (C-261/08 y C-348/08, EU:C:2009:648, apartado 34). Véanse también, en este sentido, las sentencias IKA (C-326/00, EU:C:2003:101, apartado 27), Keller (C-145/03, EU:C:2005:211, apartado 33), Conseil général de la Vienne (C-419/04, EU:C:2006:419, apartado 19), y Gómez-Limón Sánchez-Camacho (C-537/07, EU:C:2009:462, apartado 24).

(EU:C:2011:479), Vijulan (EU:C:2011:477) y Câmpean y Ciocoiu (EU:C:2014:229), las normas aplicables son el artículo 110 TFUE, que prohíbe los impuestos discriminatorios, y el principio en virtud del cual todo impuesto percibido en infracción del Derecho de la Unión y, en concreto, del artículo 110 TFUE, debe ser devuelvo al contribuyente.

30. En virtud del artículo 52, apartado 2, de la Carta, «los derechos reconocidos por la presente Carta que constituyen disposiciones de los Tratados se ejercerán en las condiciones y dentro de los límites determinados por éstos». Por lo tanto, a efectos de la interpretación del Derecho de la Unión por parte del Tribunal de Justicia, no procede examinar la aplicabilidad al litigio de otras normas y principios recogidos en la Carta. Lo mismo sucede con los demás principios generales citados por el órgano jurisdiccional remitente, que podría, no obstante, referirse a dichas normas y principios en el marco, por ejemplo, análisis sobre la constitucionalidad del OUG nº 9/2013 conforme al Derecho rumano.

2. Alegaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia

31. El Sr. Nicula considera que, al crear un nuevo impuesto sobre la contaminación denominado «gravamen medioambiental» y al permitir a la Administración tributaria rumana restituir únicamente al contribuyente la diferencia entre el importe del gravamen y el importe ya abonado en concepto de impuesto de contaminación, el OUG nº 9/2013 tiene por objeto, entre otras cosas, dificultar las gestiones para obtener la devolución del impuesto de contaminación en todas sus formas anteriores al gravamen medioambiental.

32. Además, el Sr. Nicula estima que el propio gravamen medioambiental es contrario al artículo 110 TFUE, dado que establece una discriminación entre:

— por una parte, los propietarios de vehículos de segunda mano adquiridos en un Estado miembro distinto de Rumanía, como es el caso del Sr. Nicula, que abonaron el impuesto de contaminación en el momento de su matriculación en Rumanía y que aún no han recobrado su importe, a los que se exige el gravamen medioambiental de manera inmediata mediante la retención de una parte o de la totalidad del impuesto pagado con anterioridad, y

— por otra parte, los propietarios de los vehículos ya matriculados en Rumanía, a los que únicamente se exige el gravamen medioambiental en caso de una eventual inscripción de la transmisión del derecho de propiedad a un tercero.

33. El Sr. Nicula añade que el gravamen medioambiental constituye asimismo una carga impositiva discriminatoria porque el OUG nº 9/2013 no garantiza que el importe del impuesto adeudado por los vehículos de segunda mano importados desde otro Estado miembro no sea superior al impuesto residual incluido en el valor de un vehículo similar ya matriculado en Rumanía.

34. El Gobierno rumano alega que el OUG nº 9/2013 respeta plenamente las disposiciones establecidas en la sentencia Tatu (EU:C:2011:219). Considera que el gravamen medioambiental se basa en criterios objetivos y transparentes, como la cilindrada y la norma de contaminación Euro o las emisiones de CO_2 del vehículo. Además, su importe tiene debidamente en cuenta el valor real en el mercado de un vehículo de segunda mano calculado desde el momento de la entrada del vehículo en el mercado y puede impugnarse por vía administrativa o judicial, con objeto de demostrar una depreciación más importante que la fijada conforme el baremo de depreciación. El Gobierno rumano sostiene que, por consiguiente, el gravamen medioambiental sobre los vehículos importados no es superior al impuesto residual incluido en el valor de un automóvil similar ya matriculado en el territorio nacional.

35. Asimismo, el Gobierno rumano recuerda que el pago del gravamen medioambiental es obligatorio y exigible en el momento de la inscripción de la primera transmisión del derecho de propiedad para los vehículos que ya formaban parte del parque automovilístico nacional antes de la constitución de dicho gravamen, incluidos aquellos vehículos por los que no se habían abonado los impuestos de contaminación anteriores, como exigían las sentencias Tatu (EU:C:2011:219) y Nisipeanu (EU:C:2011:466).

36. Por tanto, el Gobierno rumano concluye que una normativa nacional como el OUG nº 9/2013 no es contraria al artículo 110 TFUE.

37. La Comisión considera que el régimen establecido por el OUG nº 9/2013 es contrario al artículo 110 TFUE porque se aplica de forma retroactiva a hechos imponibles acaecidos antes de la entrada en vigor del OUG nº 9/2013, por lo que perpetúa la práctica discriminatoria declarada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Tatu (EU:C:2011:219).

3. Apreciación

38. En primer lugar, procede recordar que según reiterada jurisprudencia, el derecho a obtener la devolución de los impuestos recaudados por un Estado miembro en contra de las disposiciones del Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos que reconocen a los particulares las disposiciones de la Unión que prohíben dichos impuestos. Por lo tanto, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión.[7] Además, en el caso de que un Estado miembro haya percibido un impuesto en infracción del Derecho de la Unión, los justiciables tienen derecho a la restitución no sólo del impuesto indebidamente recaudado, sino también a los intereses correspondientes devengados a partir del momento del pago del impuesto.[8]

39. Esta norma únicamente admite una excepción, a saber, la repercusión del impuesto sobre otras personas,[9] y, a falta de normativa a nivel de la Unión, está sujeta a las normas procesales nacionales, sin perjuicio del respeto de los principios de equivalencia y de efectividad.[10]

40. A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el OUG nº 50/2008, en todas sus versiones, es contrario al artículo 110 TFUE porque establece un régimen impositivo que desincentiva la matriculación en Rumanía de automóviles de segunda mano adquiridos en otros Estados miembros.[11]

41. Por tanto, Rumanía debe restituir al Sr. Nicula el importe correspondiente al impuesto de contaminación.

42. Dicho esto, los Estados miembros pueden exigir nuevos impuestos sobre los vehículos por motivos de política medioambiental o de política general mediante nuevas disposiciones legislativas siempre que éstas no desincentiven las importaciones de bienes originarios de otros Estados miembros en beneficio de los productos nacionales y, de este modo, no infrinjan el artículo 110 TFUE.[12]

7 — Véanse las sentencias San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318), apartado 12; Metallgesellschaft y otros (C-397/98 y C-410/98, EU:C:2001:134), apartado 84; Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), apartado 202, y Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834), apartado 30.

8 — Véase la sentencia Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, apartado 29).

9 — Véase, en particular, la sentencia Lady & Kid y otros (C-398/09, EU:C:2011:540, apartado 20).

10 — Véanse, por ejemplo, las sentencias Danfoss y Sauer-Danfoss (C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 24 y jurisprudencia citada), e Irimie (EU:C:2013:250, apartado 23).

11 — Sentencia Nisipeanu (EU:C:2011:466, apartados 27 a 29). Véase, asimismo, en lo relativo al OUG nº 9/2012, el auto Câmpean y Ciocoiu (EU:C:2014:229), apartados 31 a 33.

12 — Sentencia Nádasdi y Németh (C-290/05 y C-333/05, EU:C:2006:652), apartado 49.

43. Considero pues que, en particular a raíz de la sentencia Tatu (EU:C:2011:219), las autoridades rumanas debían elegir en realidad entre dos opciones con objeto de cumplir las obligaciones que les incumben en virtud del Derecho de la Unión: derogar el impuesto de contaminación y devolver las cantidades percibidas en concepto de dicho impuesto a aquellos contribuyentes que ya lo habían abonado, estableciendo o no un nuevo impuesto conforme al artículo 110 TFUE de cara al futuro, o mantener el impuesto de contaminación (bajo cualquier denominación), exigiéndoselo de forma inmediata asimismo a los propietarios de los vehículos de segunda mano ya matriculados en Rumanía.

44. En lugar de elegir una de estas opciones, mediante la adopción del OUG nº 9/2013, el Gobierno rumano optó en realidad por un régimen que grava todos los vehículos, importados o no, con un nuevo impuesto a partir de una fecha futura, autorizando al mismo tiempo a la Administración tributaria a conservar las cantidades ilegítimamente percibidas en concepto del impuesto de contaminación hasta el momento de la inscripción de una futura transmisión del derecho de propiedad sobre el vehículo en cuestión, la cual generará la obligación de pagar el gravamen medioambiental.

45. En efecto, como afirma el órgano jurisdiccional remitente, el artículo 12 del OUG nº 9/2013 limita la posibilidad de devolución del impuesto de contaminación percibido en virtud del OUG nº 50/2008 a la diferencia entre el importe del gravamen medioambiental y el impuesto de contaminación. Por tanto, el importe abonado con anterioridad se retiene en concepto de gravamen medioambiental, mientras que, para aquellos vehículos ya matriculados en Rumanía en el momento de la entrada en vigor del OUG nº 50/2008, y que por ese motivo estaban exentos del pago de dicho impuesto, el gravamen medioambiental únicamente se devenga en el momento de la inscripción de una futura transmisión del derecho de propiedad sobre estos vehículos.

46. Por tanto, se plantea la cuestión de determinar si un Estado miembro puede negarse a devolver un impuesto contrario al Derecho de la Unión mediante el establecimiento de un nuevo impuesto eventualmente exigible en el futuro y de una base legal que permite a la Administración tributaria conservar el importe percibido en concepto del impuesto declarado contrario al Derecho de la Unión hasta el devengo del nuevo impuesto, momento en que se compensarán ambos impuestos.

47. En este contexto, aunque el presente asunto se refiere a la devolución del impuesto de contaminación y no a la imposición del gravamen medioambiental, conviene examinar si el artículo 4 del OUG nº 9/2013, en relación con su artículo 12, que aplaza la restitución del impuesto de contaminación hasta la fecha de devengo del gravamen medioambiental, siempre que el importe del impuesto de contaminación sea superior al importe correspondiente a dicho gravamen, respeta la obligación de devolver los impuestos percibidos en infracción del Derecho de la Unión, eliminando al mismo tiempo la discriminación, prohibida por el artículo 110 TFUE, que había supuesto el OUG nº 50/2008. A pesar de que, en el transcurso de la vista, tanto el Sr. Nicula como el Gobierno rumano debatieron de forma exhaustiva el método de cálculo del gravamen medioambiental, el presente asunto únicamente se refiere a la devolución del impuesto de contaminación. Por tanto, la compatibilidad del método de cálculo del gravamen medioambiental con el artículo 110 TFUE no forma parte de la cuestión prejudicial.

a) Coherencia de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a los automóviles de segunda mano importados

48. Durante la vista, el Gobierno rumano justificó su solicitud de atribución del asunto a la Gran Sala aduciendo la existencia de una contradicción entre, por una parte, la sentencia Nádasdi y Németh [13] y, por otra, las sentencias Tatu [14] y Nisipeanu. [15]

49. Según este Gobierno, resulta imposible conciliar la sentencia Nádasdi y Németh, en la que el Tribunal de Justicia declaró que «[n]o sería pertinente establecer una comparación [de los vehículos de ocasión nuevamente importados en Hungría] con los vehículos de ocasión puestos en circulación en Hungría antes de la entrada en vigor de la Ley del impuesto de matriculación», [16] con las sentencias Tatu y Nisipeanu, en las que el Tribunal de Justicia analizó la neutralidad del impuesto de contaminación entre los vehículos de segunda mano importados y los vehículos de ocasión similares ya matriculados en el territorio nacional antes de la entrada en vigor del OUG nº 50/2008. [17]

50. Es preciso recordar que, a diferencia de lo que sucedía en los asuntos Nádasdi y Németh, Tatu y Nisipeanu, el presente asunto se refiere a una demanda de devolución de un impuesto declarado incompatible con el artículo 110 TFUE, y no a la compatibilidad del gravamen medioambiental con dicho artículo. Por tanto, no se suscita la cuestión de la coherencia de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia formulada por el Gobierno rumano, dado que las sentencias de referencia para el impuesto de contaminación controvertido en el presente asunto son indiscutiblemente las sentencias Tatu y Nisipeanu, muy posteriores a la sentencia Nádasdi y Németh.

b) Compatibilidad de una norma como la prevista en el artículo 4 del OUG nº 9/2013 con el artículo 110 TFUE

51. Consta que el artículo 110 TFUE, párrafo primero, exige la perfecta neutralidad de los tributos internos a efectos de la competencia entre los productos ya presentes en el mercado nacional y los productos similares importados. [18]

52. Por tanto, conviene examinar si el artículo 4 del OUG nº 9/2013 somete al mismo impuesto los vehículos de segunda mano importados y los vehículos de segunda mano matriculados en Rumanía antes de la entrada en vigor del OUG nº 50/2008 y que por este motivo estaban exentos del impuesto de contaminación.

53. En mi opinión, las letras c) y d) de dicho artículo 4, conforme a su tenor literal, no generan la discriminación declarada en la sentencia Tatu (EU:C:2011:219), dado que los vehículos de segunda mano matriculados en Rumanía antes de la entrada en vigor del OUG nº 50/2008 y que por ese motivo estaban exentos del impuesto de contaminación, están sujetos al nuevo impuesto, al igual que los vehículos de segunda mano con respecto a los que los tribunales rumanos ordenaron, a raíz de la sentencia Tatu, la restitución del impuesto de contaminación o la matriculación sin abono del impuesto de contaminación.

54. Además de ser aplicable por principio a las dos categorías antes citadas, el gravamen medioambiental se devenga en el mismo momento, a saber, con ocasión de la inscripción de una futura transmisión del derecho de propiedad sobre el vehículo.

13 — EU:C:2006:652.

14 — EU:C:2011:219.

15 — EU:C:2011:466.

16 — EU:C:2006:652, apartado 49.

17 — EU:C:2011:219, apartado 38, y EU:C:2011:466, apartado 20.

18 — Véanse las sentencias Comisión/Dinamarca (C-47/88, EU:C:1990:4509, apartados 8 y 9), y Tatu (EU:C:2011:219, apartado 34).

55. Por tanto, esta apreciación debe dar lugar a la devolución al Sr. Nicula del impuesto de contaminación incompatible con el Derecho de la Unión, dado que el nuevo gravamen medioambiental únicamente se devengará en el momento de la inscripción de una futura transmisión del derecho de propiedad sobre su vehículo.

56. Puesto que el órgano jurisdiccional remitente considera que el artículo 12 del OUG nº 9/2013 también es aplicable al litigio en cuestión, procede analizar asimismo la compatibilidad con el Derecho de la Unión de una norma como la prevista en dicho artículo, que establece que el impuesto de contaminación (abonado por el Sr. Nicula en el presente asunto) podrá serle devuelto en caso de que sea superior al importe del gravamen medioambiental que hubiera de pagarse por el vehículo en cuestión.

c) Compatibilidad de una norma como la prevista en el artículo 12 del OUG nº 9/2013 con el artículo 110 TFUE y obligación de devolución de un impuesto percibido con infracción del Derecho de la Unión

57. Cabe recordar que la discriminación establecida por el OUG nº 50/2008 consistía en que el impuesto de contaminación «[conllevaba] que […] los vehículos de segunda mano importados caracterizados por una antigüedad y un desgaste importantes [estaban] sometidos a un impuesto que [podía] 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 [estaban] sometidos en modo alguno a una presión fiscal similar».[19] Sobre esta base, el Tribunal de Justicia declaró que el impuesto de contaminación «[tenía] por efecto desincentivar la importación y la puesta en circulación en Rumanía de vehículos de segunda mano adquiridos en otros Estados miembros».[20]

58. Según el Gobierno rumano, Rumanía dio cumplimiento a las sentencias Tatu (EU:C:2011:219) y Nisipeanu (EU:C:2011:466) adoptando el artículo 4, letra c), del OUG nº 9/2013, que extiende el ámbito de aplicación del gravamen medioambiental a los vehículos ya matriculados en Rumanía y que estaban exentos del impuesto de contaminación a partir de la siguiente transmisión del derecho de propiedad sobre estos vehículos.

59. No obstante, creo que el artículo 12 de este Decreto-ley (que en opinión del Gobierno rumano no es aplicable en el presente asunto)[21] no elimina las discriminaciones creadas por la legislación anterior.

60. En efecto, este artículo tiene por objeto permitir a la Administración tributaria retener las cantidades ya percibidas en concepto del impuesto de contaminación hasta el momento en que se produzca la inscripción de una eventual transmisión del derecho de propiedad sobre el vehículo en cuestión, y ello sin tener en cuenta los intereses que se adeuden a los contribuyentes que hayan abonado el impuesto de contaminación ni establecer un mecanismo de devolución del impuesto y del pago de los intereses correspondientes en el supuesto de que, en el futuro, no se transmita el derecho de propiedad sobre este vehículo.

61. Como ha puesto de manifiesto el Sr. Nicula, la inscripción de la transmisión del derecho de propiedad sobre un vehículo de segunda mano que ya estaba matriculado en Rumanía en el momento de la entrada en vigor del OUG nº 50/2008 o que, como ocurre en el caso del Sr. Nicula, fue importado mientras que dicho Decreto-ley estaba en vigor, no es en modo alguno segura, dado que gran parte de estos vehículos pueden ser muy antiguos. Es posible que se dé el mismo resultado en caso de que el vehículo en cuestión sufra un robo o quede destruido.

19 — Sentencia Tatu (EU:C:2011:219), apartado 58.

20 — *Ibidem.*

21 — Esta postura fue rechazada por el órgano jurisdiccional remitente en su respuesta escrita a la solicitud de aclaraciones remitida por el Tribunal de Justicia.

62. Por tanto, como señala la Comisión, el gravamen medioambiental no se aplica de la misma forma a todas las transacciones llevadas a cabo durante el período de aplicación del OUG nº 50/2008. Incluso si dicho gravamen se aplica a los vehículos de segunda mano que ya estaban matriculados en Rumanía y que por ese motivo estaban exentos del pago del impuesto de contaminación, únicamente será exigible cuando se transmita el derecho de propiedad sobre dicho vehículo tras la entrada en vigor del OUG nº 9/2013, mientras que el artículo 12 faculta a la Administración tributaria a no devolver el importe correspondiente al impuesto de contaminación que ya ha sido percibido, infringiendo el artículo 110 TFUE, respecto de los vehículos de segunda mano importados a partir de la entrada en vigor del OUG nº 50/2008.

63. El Gobierno rumano trata de justificar esta circunstancia alegando que algunas diferencias de trato de situaciones comparables son inherentes a una actuación legislativa llevada a cabo para restablecer la legalidad a raíz de una sentencia del Tribunal de Justicia que ha declarado la no conformidad de una norma de Derecho nacional con el Derecho de la Unión. No comparto esta postura que compromete la eficacia y la uniformidad en la aplicación del Derecho de la Unión. Por el contrario, a raíz de la comprobación por el Tribunal de Justicia de una infracción del Derecho de la Unión, los Estados miembros están obligados a reparar dicha infracción y a eliminar todas sus consecuencias.

64. Por tanto, al igual que la Comisión, considero que el artículo 12 del OUG nº 9/2013 no es compatible con el artículo 110 TFUE e incumple la obligación que incumbe a Rumanía de devolver el impuesto de contaminación percibido en infracción de este artículo del Tratado.

65. En estas circunstancias, debe devolverse al Sr. Nicula el importe del impuesto de contaminación más los intereses que corresponda.

66. Por tanto, procede responder a la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente que el artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a un régimen impositivo nacional para los vehículos como el establecido en los artículos 4 y 12 del OUG nº 9/2013.

C. Sobre la limitación temporal de los efectos de la sentencia

67. El Gobierno rumano solicita al Tribunal de Justicia que limite en el tiempo los efectos de su decisión en caso de que éste declare que el artículo 110 TFUE se opone a un régimen impositivo como el controvertido en el litigio principal.

1. Alegaciones del Gobierno rumano

68. El Gobierno rumano alega que actuó de buena fe al establecer el régimen impositivo en cuestión a fin de dar cumplimiento a las sentencias Tatu (EU:C:2011:219) y Nisipeanu (EU:C:2011:466). Añade que la devolución de las cantidades percibidas ocasionaría un perjuicio grave para el Estado rumano.

69. El Gobierno rumano alegó durante la vista que la cantidad total percibida sobre la base del OUG nº 9/2013 [22] asciende a 3 288 565 944 RON (alrededor de 750 millones de euros). De acuerdo con sus propios cálculos, los intereses correspondientes a dicho importe superarían los 1 583 545 688 RON (alrededor de 360 millones de euros), lo que lleva a una cantidad total a cargo del presupuesto rumano de aproximadamente 1 100 millones de euros. Según el Gobierno rumano, esta cantidad representa el 36,5 % del déficit previsto en el presupuesto para 2013 y su devolución podría obstaculizar los programas y los proyectos previstos para la protección del medio ambiente.

22 — El Gobierno rumano ha confirmado, en respuesta a una pregunta que le formulé durante la vista, que se refería a cantidades percibidas sobre la base del OUG nº 9/2013.

70. Además, el Gobierno rumano subraya que el presupuesto rumano para el año 2013 presenta un déficit de 2 970 millones de euros, y que la devolución de las cantidades percibidas y de los intereses correspondientes aumentaría el déficit presupuestario en un 0,8 %, lo que pondría en peligro el cumplimiento de la obligación impuesta a Rumanía por el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria de reducir al máximo el déficit presupuestario.

71. Asimismo, durante la vista el Sr. Nicula cuestionó la fiabilidad de las cifras presentadas por el Gobierno rumano basándose en las cifras publicadas por la Administrația Fondului pentru Mediu (Administración del Fondo para el Medio Ambiente), de conformidad con las cuales el importe recibido en 2013 en concepto de gravamen medioambiental tras la entrada en vigor del OUG nº 9/2013 asciende a aproximadamente 730 000 000 RON y no a 3 288 565 944 RON. El Sr. Nicula cuestiona asimismo la cantidad de 1 583 545 688 RON referente a los intereses sin proponer una cifra alternativa. En su opinión, la cantidad total que debe restituirse únicamente representa el 0,83 % del presupuesto rumano para el año 2013.

72. En su réplica, el Gobierno rumano no rebatió las cifras presentadas por el Sr. Nicula.

2. Apreciación

73. En primer lugar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, la interpretación que, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE, hace el Tribunal de Justicia de una norma de Derecho de la Unión aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma que ha sido interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma. [23]

74. Remitiéndome a jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, en mis conclusiones en el asunto T-Mobile Austria observé que «sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurran dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los sectores interesados y el riesgo de trastornos graves». [24]

75. Considero que en el presente caso no se dan ninguno de estos dos elementos.

76. En cuanto al criterio de la buena fe, el Gobierno rumano señala que el OUG nº 9/2013 fue adoptado con el objetivo de garantizar el cumplimiento de las obligaciones impuestas a Rumanía por el artículo 110 TFUE, según ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia en las sentencias Tatu (EU:C:2011:219) y Nisipeanu (EU:C:2011:466).

77. No obstante, al establecer una aplicabilidad diferente para los vehículos importados y los vehículos ya matriculados en Rumanía, el OUG nº 9/2013 perpetúa, por todas las razones que he mencionado en los puntos 59 a 64 de las presentes conclusiones, la discriminación inicialmente establecida por el OUG nº 50/2008, circunstancia que no podía ser ignorada por el Gobierno rumano.

23 — Véanse las sentencias Barreira Pérez (C-347/00, EU:C:2002:560, apartado 44), Linneweber y Akritidis (C-453/02 y C-462/02, EU:C:2005:92, apartado 41), y Meilicke y otros (C-292/04, EU:C:2007:132, apartado 34).

24 — Conclusiones presentadas en el asunto T-Mobile Austria (C-616/11, EU:C:2013:691, punto 96). Véanse las sentencias Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, apartado 21), Cooke (C-372/98, EU:C:2000:558, apartado 42), Skov y Bilka (C-402/03, EU:C:2006:6, apartado 51), Nádasdi y Németh (EU:C:2006:652, apartado 63), Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, apartado 56), Kalinchev (C-2/09, EU:C:2010:312, apartado 50), y Santander Asset Management SGIIC y otros (C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, apartado 59).

78. Una vez que se verifica el incumplimiento del criterio de la buena fe, «no es necesario comprobar si concurre el segundo requisito […] relativo al riesgo de trastornos graves». [25] Por si resultara útil para el Tribunal de Justicia, expondré a continuación no obstante algunos elementos de reflexión sobre este segundo criterio.

79. En primer lugar, es preciso recordar que el Gobierno rumano ya solicitó la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia Nisipeanu (EU:C:2011:466). En dicha ocasión, el Tribunal de Justicia declaró que «las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación en el tiempo de los efectos de esa sentencia [...]. Incumbe al Estado miembro que solicita dicha limitación aportar ante el Tribunal de Justicia las estimaciones que demuestren el riesgo de repercusiones económicas graves [...]». [26]

80. La solicitud del Gobierno rumano fue denegada basándose en que, «a falta de estimaciones más precisas y que permitan concluir que la economía rumana podría verse gravemente alterada debido a las repercusiones de la presente sentencia, no puede considerarse que se haya acreditado el requisito relativo a la existencia de un riesgo de trastornos graves». [27]

81. En mi opinión, las cifras presentadas por el Gobierno rumano y el desacuerdo de las partes sobre estas estimaciones son irrelevantes, ya que el presente asunto no se refiere a la cuestión de la restitución de los importes percibidos en virtud del OUG nº 9/2013, sino a la restitución de los importes percibidos en virtud de la legislación anterior, en particular del OUG nº 50/2008. De este modo, a falta de estimaciones precisas que permitan concluir que la economía rumana podría verse gravemente alterada debido a las repercusiones de la presente sentencia, estimo que, al igual que sucedió en el asunto Nisipeanu (EU:C:2011:466), no puede considerarse que se haya acreditado el requisito relativo a la existencia de un riesgo de trastornos graves.

82. En cualquier caso, como ya he señalado en el punto 43 de las presentes conclusiones, a raíz de la sentencia Tatu (EU:C:2011:219), el Gobierno rumano podía elegir entre derogar el impuesto de contaminación y restituir las cantidades percibidas en concepto de dicho impuesto a los contribuyentes que ya lo habían pagado o mantener el impuesto de contaminación (bajo cualquier denominación), exigiéndoselo de forma rápida e inmediata asimismo a los propietarios de los vehículos de segunda mano ya matriculados en Rumanía que por este motivo estaban exentos del impuesto de contaminación.

83. Teniendo en cuenta que el Gobierno rumano eligió mantener el impuesto de contaminación en forma de gravamen medioambiental mediante la adopción del OUG nº 9/2013, para evitar esta alteración presupuestaria y eliminar la discriminación establecida por el OUG nº 50/2008 bastaba con exigir el gravamen medioambiental respecto a los vehículos de segunda mano ya matriculados en Rumanía que habían quedado exentos del pago del impuesto de contaminación de forma inmediata y no en el momento de la inscripción de una futura transmisión del derecho de propiedad sobre estos vehículos.

84. Por tanto, a pesar de que, con arreglo al régimen actual, el Sr. Nicula tiene derecho a la restitución del impuesto de contaminación que pagó en 2009, Rumanía puede evitar cualquier riesgo presupuestario mediante la modificación del OUG nº 9/2013 de forma que se exija el pago del gravamen medioambiental a los propietarios de vehículos de segunda mano ya matriculados en Rumanía en el momento de la entrada en vigor del OUG nº 50/2008 y que en ese momento estaban exentos del pago del impuesto de contaminación.

25 — Sentencia Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108), apartado 47.

26 — Apartado 34.

27 — *Ibidem* (apartado 36).

85. Del conjunto de estas consideraciones se desprende que no procede limitar en el tiempo los efectos de la sentencia.

VI. **Conclusión**

86. A la vista de las consideraciones que preceden, propongo que se responda a la cuestión prejudicial planteada por el Tribunalul Sibiu del modo siguiente:

«El artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a un régimen impositivo nacional para los vehículos como el establecido en los artículos 4 y 12 del Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 9/2013 privind timbrul de mediu pentru autovehicule (Decreto-ley nº 9/2013 sobre el gravamen medioambiental para automóviles).»