SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 27 de febrero de 2014 (*)

«Impuestos indirectos – Impuestos especiales – Directiva 92/12/CEE – Artículo 3, apartado 2 – Hidrocarburos – Impuesto sobre las ventas minoristas – Concepto de "finalidad específica" – Transferencia de competencias a las Comunidades Autónomas – Financiación – Afectación predeterminada – Gastos en medidas sanitarias y medioambientales»

En el asunto C−82/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, mediante auto de 29 de noviembre de 2011, recibido en el Tribunal de Justicia el 16 de febrero de 2012, en el procedimiento entre

Transportes Jordi Besora, S.L.,

y

Generalitat de Catalunya,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y los Sres. C.G. Fernlund y A. Ó Caoimh (Ponente), la Sra. C. Toader y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Wahl;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 26 de junio de 2013;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Transportes Jordi Besora, S.L., por las Sras. C. Jover Ribalta e I. Mallol Bosch, abogadas;

– en nombre de la Generalitat de Catalunya, por las Sras. M. Nieto García y N. París Doménech, abogadas de la Generalitat;

– en nombre del Gobierno español, por la Sra. N. Díaz Abad, en calidad de agente;

– en nombre del Gobierno griego, por la Sra. G. Papagianni, en calidad de agente;

– en nombre del Gobierno francés, por el Sr. J.−S. Pilczer, en calidad de agente;

– en nombre del Gobierno portugués, por la Sra. A. Cunha y por los Sres. L. Inez Fernandes y R. Collaço, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Mölls y J. Baquero Cruz, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 24 de octubre de 2013;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Transportes Jordi Besora, S.L. (en lo sucesivo, «TJB»), y la Generalitat de Catalunya, en relación con una resolución de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Tarragona (en lo sucesivo, «Oficina Gestora de Impuestos Especiales») por la que se le denegaba la devolución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en lo sucesivo, «IVMDH»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 A tenor del artículo 3, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12:

«1. La presente Directiva es aplicable, a escala comunitaria, a los productos siguientes, definidos en sus correspondientes Directivas:

– los hidrocarburos;

[…]

2. Los productos a que se refiere el apartado 1 podrán estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales Impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.»

Derecho español

4 Mediante el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE nº 313, de 31 de diciembre de 2001, p. 50493), en su versión modificada por el artículo 7 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE nº 313, de 31 de diciembre de 2002, p. 46086; en lo sucesivo, «Ley 24/2001»), el legislador español estableció el IVMDH, que entró en vigor el 1 de enero de 2002.

5 El artículo 9, apartado 1, puntos 1 a 3, de la Ley 24/2001 tiene el siguiente tenor:

«1. El [IVMDH] es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de [determinados hidrocarburos], gravando en fase única, las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo, con arreglo a las disposiciones de esta Ley.

2. La cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades

Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su respectiva Ley de cesión.

3. Los rendimientos que se deriven del presente Impuesto quedarán afectados en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria orientados por criterios objetivos fijados en el ámbito nacional. No obstante lo anterior, la parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autonómicos podrá dedicarse a financiar actuaciones medioambientales que también deberán orientarse por idéntico tipo de criterios.»

6 Con arreglo al artículo 9, apartado 3, de dicha Ley, los hidrocarburos incluidos en el ámbito de aplicación del IVMDH son, en particular, las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo y el queroseno no utilizado como combustible de calefacción.

7 El artículo 9, apartado 4, punto 1, de dicha Ley define las ventas minoristas como las siguientes operaciones:

«a) Las ventas o entregas de los productos comprendidos en el ámbito objetivo destinados al consumo directo de los adquirentes. En todo caso se consideran “ventas minoristas” las efectuadas en los establecimientos de venta al público al por menor a que se refiere la letra a) del apartado 2 siguiente, con independencia del destino que den los adquirentes a los productos adquiridos.

b) Las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias de los productos comprendidos en el ámbito objetivo cuando se destinen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio.»

8 El artículo 9, apartado 8, de la Ley 24/2001 determina el devengo del IMVDH del siguiente modo:

«1. El impuesto se devenga en el momento de la puesta de los productos comprendidos en el ámbito objetivo a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo y siempre que el régimen suspensivo a que se refiere el apartado 20 del artículo 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, haya sido ultimado.

2. En las importaciones previstas en la letra b) del apartado 1 del punto cuatro, el impuesto se devengará en el momento en que los productos comprendidos en el ámbito objetivo queden a disposición de los importadores, una vez que la importación a consumo de los mismos y el régimen suspensivo a que se refiere el apartado 20 del artículo 4 de la Ley 38/1992 hayan quedado ultimados.»

9 El artículo 9, apartado 9, de la Ley 24/2001 dispone, concretamente, que la base del impuesto estará constituida por el volumen de los productos objeto del impuesto.

10 El artículo 9, apartado 10, de la antedicha Ley define el tipo de gravamen de la manera siguiente:

«1. El tipo de gravamen aplicable a cada producto gravado se formará mediante la suma de los tipos estatal y autonómico.

2. El tipo estatal será el siguiente:

[…]

3. El tipo autonómico será aquel que, conforme a lo previsto en la Ley [21/2001, 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (BOE nº 313, de 31 de diciembre de 2001, p. 50383),] sea aprobado por la Comunidad Autónoma. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado tipo alguno, el tipo de gravamen del impuesto será sólo el estatal.

[…]»

11 El artículo 9, apartado 11, de la Ley 24/2001 establece que los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos, quedando éstos obligados a soportarlas, excepto en los casos en que el sujeto pasivo sea el consumidor final de aquéllos.

12 El IVMDH fue transferido a las Comunidades Autónomas en virtud de la Ley 21/2001.

13 El tipo de gravamen autonómico del IVMDH aplicable en la Comunidad Autónoma de Cataluña desde el 1 de agosto de 2004 está fijado en la Ley 7/2004, de 16 de julio, de medidas fiscales y administrativas (BOE nº 235, de 29 de septiembre de 2004, p. 32391).

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14 TJB, empresa de transporte de mercancías establecida en la Comunidad Autónoma de Cataluña, abonó, en condición de consumidor final, un importe de 45.632,38 euros en concepto del IVMDH adeudado en relación con los ejercicios fiscales comprendidos entre 2005 y 2008.

15 El 30 de noviembre de 2009, TJB presentó ante la Oficina Gestora de Impuestos Especiales una solicitud al objeto de que se le devolviera dicho importe, debido a que, según esta sociedad, este impuesto es contrario al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, ya que tiene una finalidad meramente presupuestaria y por lo que se refiere a su devengo, no respeta ni el sistema de la normativa de la Unión en materia de IVA ni el de los impuestos especiales.

16 Mediante resolución de 1 de diciembre de 2009, la Oficina Gestora de Impuestos Especiales desestimó esta solicitud.

17 Mediante resolución de 10 de junio de 2010, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña desestimó la reclamación interpuesta por TJB contra la primera resolución.

18 El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que conoce del recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo, alberga dudas acerca de la compatibilidad del IVMDH con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12. En particular, dicho tribunal se pregunta si puede considerarse que este impuesto persigue una finalidad específica, en el sentido de la mencionada disposición, ya que está destinado a financiar –además de actuaciones medioambientales, en su caso– las nuevas competencias transferidas a las Comunidades Autónomas en materia sanitaria, mientras que el impuesto especial que establece esta Directiva ya tiene por objeto proteger la salud y el medioambiente. Además, el tribunal remitente considera que las disposiciones que regulan el devengo del IVMDH no cumplen ni las normas aplicables a los impuestos especiales, ya que este impuesto se percibe en el momento de la venta al consumidor final, ni las aplicables al IVA, porque no se percibe en cada fase del proceso de producción y de distribución.

19 En estas circunstancias, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) El artículo 3, apartado 2, de [la Directiva 92/12] y, en particular, la exigencia de "finalidad específica" de un determinado impuesto,

a) ¿Debe interpretarse en el sentido de que exige que el objetivo que persiga no sea susceptible de ser alcanzado a través de otro impuesto armonizado?

b) ¿Debe interpretarse en el sentido de que concurre una finalidad puramente presupuestaria cuando un determinado tributo se haya establecido coetáneamente a la transferencia de unas competencias a unas Comunidades Autónomas a las que, a su vez, se les ceden los rendimientos derivados de la recaudación del tributo con el objeto de atender, en parte, los gastos que producen las competencias transferidas, pudiendo establecerse una diversidad de tipos de gravamen, según el territorio de cada Comunidad Autónoma?

c) Para el caso de que se diera una respuesta negativa al interrogante anterior[,] ¿debe interpretarse la noción de "finalidad específica" en el sentido de que el objetivo en que consista deba ser exclusivo o, por el contrario, admite la consecución de varios objetivos diferenciados, entre los que se encuentre también el meramente presupuestario dirigido a la obtención de financiación de determinadas competencias?

d) De responderse el anterior interrogante admitiendo la consecución de varios objetivos[,] ¿qué grado de relevancia debe entrañar un determinado objetivo, a los efectos del artículo 3, apartado 2[,] de la Directiva 92/12, para colmar el requisito de que el tributo responda a una "finalidad específica" en el sentido admitido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y cuáles serían los criterios para delimitar la finalidad principal de la accesoria?

2) El artículo 3, apartado 2, de [la Directiva 92/12] y, en particular, la condición de respetar las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación del devengo,

a) ¿Se opone a un impuesto indirecto no armonizado (como el IVMDH) que se devenga en el momento de la venta minorista del carburante al consumidor final, a diferencia del impuesto armonizado ("Impuesto sobre Hidrocarburos", que se devenga cuando los productos salgan del último depósito fiscal) o del IVA (que, aun devengándose también [en el] momento de la venta minorista final, es exigible en cada fase del proceso de producción y distribución), por entender que no respeta –en expresión de la sentencia [de 9 de marzo de 2000,] EKW y Wein & Co. [C−437/97, Rec. p. I−1157,] (apartado 47)– el sistema general de una u otra de las citadas técnicas impositivas, tal como las regula la normativa comunitaria?

b) Para el caso que se diera una respuesta negativa al anterior interrogante[,] ¿debe interpretarse [dicha disposición en el sentido de] que dicha condición de respeto se cumple sin necesidad de que existan coincidencias a los efectos del devengo, por la simple circunstancia de que el impuesto indirecto no armonizado (en este caso, el IVMDH) no interfiera –en el sentido de que no impida ni dificulte– el funcionamiento normal del devengo de los impuestos especiales o del IVA?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

20 Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el IVMDH controvertido en el litigio principal.

21 A este respecto, cabe recordar que, según el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, los hidrocarburos podrán estar sujetos a impuestos indirectos distintos del impuesto especial establecido por dicha Directiva si, por una parte, esos impuestos indirectos persiguen una o varias finalidades específicas, y, por otra parte, respetan las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto (véase la sentencia EKW y Wein & Co., antes citada, apartado 30).

22 Estos dos requisitos, que tienen por objeto evitar que los impuestos indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios (sentencias de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C−434/97, Rec. p. I−1129, apartado 26, y EKW y Wein & Co., antes citada, apartado 46) tienen carácter cumulativo, como se desprende del propio tenor de dicha disposición.

23 En relación con el primer requisito, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una finalidad específica, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario (véanse las sentencias Comisión/Francia, antes citada, apartado 19; EKW y Wein & Co., antes citada, apartado 31, y de 10 de marzo de 2005, Hermann, C−491/03, Rec. p. I−2025, apartado 16).

24 En el caso de autos, consta que los ingresos del IVMDH han sido afectados a las Comunidades Autónomas para que éstas financien el ejercicio de algunas de sus competencias. Como se desprende de los autos en poder del Tribunal de Justicia, el tipo de gravamen de dicho impuesto es el resultado de la suma del tipo de gravamen fijado a escala estatal y del tipo de gravamen fijado por la Comunidad Autónoma de que se trate.

25 Sobre este particular, es necesario recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el aumento de la autonomía de un ente territorial mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo, constituir una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 (sentencia EKW y Wein & Co., antes citada, apartado 33).

26 La Generalitat de Catalunya y el Gobierno español, apoyados por los Gobiernos griego y francés, sostienen sin embargo que los ingresos del IVMDH no se atribuyen a las Comunidades Autónomas de manera genérica para cumplir el objetivo meramente presupuestario de reforzar su capacidad financiera, sino para atender los gastos que generan las competencias transferidas en materia de sanidad y de medioambiente. Afirman que, en efecto, en virtud del artículo 9, apartado 1, punto 3, de la Ley 24/2001, los rendimientos de dicho impuesto que resulten de la suma del tipo de gravamen estatal y del tipo de gravamen establecido por la Comunidad Autónoma de que se trata deben afectarse obligatoriamente a atender los gastos sanitarios, mientras que los rendimientos resultantes del último tipo de gravamen pueden afectarse, en su caso, a atender gastos en materia de medioambiente. Aseveran que, a diferencia del impuesto indirecto, que tiene por objeto específico recaudar ingresos de carácter meramente presupuestario, el IVMDH contribuye por su concepción e incidencia a la finalidad específica de reducir los costos sociales provocados por el consumo de hidrocarburos.

27 A este respecto, procede observar, en primer lugar, que, ya que todo impuesto tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un impuesto como el IVMDH tenga finalidad presupuestaria no basta, por sí mismo, a menos que se prive de todo

contenido al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, para excluir que pueda considerarse que dicho impuesto tiene también una finalidad específica, en el sentido de esta disposición (véase, en este sentido, la sentencia EKW y Wein & Co., antes citada, apartado 33).

28 Por otro lado, como indicó en esencia el Abogado General en los puntos 26 y 27 de sus conclusiones, la afectación predeterminada de los rendimientos de un impuesto como el IVMDH a la financiación por parte de autoridades regionales, como las Comunidades Autónomas, de competencias que les ha transferido el Estado en materia de sanidad y medioambiente podría constituir un elemento que debe tenerse en cuenta para identificar la existencia de una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 (véase, en este sentido, la sentencia EKW y Wein & Co., antes citada, apartado 35).

29 No obstante, tal afectación, que resulta de una mera modalidad de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un requisito suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación del rendimiento de un impuesto a la financiación de determinados gastos, sea cual sea la finalidad perseguida. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, lo que privaría al impuesto indirecto armonizado por esta Directiva de todo efecto útil y sería contrario al principio con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado artículo 3, apartado 2, debe ser objeto de interpretación estricta.

30 En cambio, para considerar que persigue una finalidad específica, en el sentido de esta disposición, es preciso que un impuesto como el IVMDH tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente. Tal sería el caso, en particular, como señaló esencialmente el Abogado General en los puntos 28 y 29 de sus conclusiones, si los rendimientos de dicho impuesto debieran utilizarse obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos que grava dicho impuesto, de tal modo que existiera un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto en cuestión.

31 Sin embargo, en el litigio principal es pacífico que las Comunidades Autónomas deben afectar los rendimientos del IVMDH a los gastos sanitarios en general, y no a los vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos gravados. Ahora bien, tales gastos generales pueden financiarse mediante el rendimiento de toda clase de impuestos.

32 Además, se desprende de los elementos obrantes en poder del Tribunal de Justicia que la norma nacional controvertida no establece ningún mecanismo de afectación predeterminada a fines medioambientales de los rendimientos del IVMDH. Pues bien, a falta de tal afectación predeterminada, no puede considerarse que un impuesto como el IVMDH, como puso de manifiesto en esencia el Abogado General en los puntos 25 y 26 de sus conclusiones, tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección del medioambiente, y, por tanto, que persiga una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, a menos que dicho impuesto esté concebido, por lo que respecta a su estructura, en particular, al hecho imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que disuada a los contribuyentes de utilizar hidrocarburos o que fomente el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos para el medioambiente.

33 Sin embargo, no se deduce de los autos remitidos al Tribunal de Justicia que éste sea el caso en el litigio principal, y, a mayor abundamiento, no se ha sostenido en modo alguno en las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia que éstas sean las características del IVMDH.

34 De ello se desprende que no puede considerarse que un impuesto como el IVMDH controvertido en el litigio principal, del que se deduce de los elementos obrantes en poder del Tribunal de Justicia que actualmente está integrado en el tipo del impuesto indirecto armonizado, persiga una finalidad específica, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.

35 Por consiguiente, cabe concluir, sin que sea necesario examinar si se cumple el segundo requisito enunciado en dicho artículo 3, apartado 2, relativo al respeto de las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA, que esta disposición debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un impuesto, como el IVMDH, pueda considerarse conforme a los requisitos de dicho artículo.

36 En consecuencia, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el IVMDH controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente.

Sobre la limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia

37 En sus observaciones escritas, la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español han solicitado al Tribunal de Justicia que limite los efectos en el tiempo de la presente sentencia en el supuesto de que declare que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 se opone al establecimiento de un impuesto como el IVMDH controvertido en el litigio principal.

38 En apoyo de su solicitud, por un lado, la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español llaman la atención del Tribunal de Justicia sobre las repercusiones económicas graves que tendría una sentencia que realice dicha declaración. En efecto, afirman que el IVMDH ha dado lugar a una gran cantidad de litigios. Pues bien, la obligación de devolver dicho impuesto, cuyo rendimiento alcanzó alrededor de trece mil millones de euros entre 2002 y 2011, pondría seriamente en peligro la financiación de la sanidad pública en las Comunidades Autónomas.

39 Por otro lado, alegan que, habida cuenta de la conducta de la Comisión Europea, adquirieron de buena fe la convicción de que dicho impuesto era conforme con el Derecho de la Unión. Sostienen que, en efecto, los servicios de la Comisión consultados por las autoridades españolas antes de introducir este impuesto, en el dictamen que les entregaron el 14 de junio de 2001, no se opusieron a la posible creación de un tributo sobre hidrocarburos con la finalidad de financiar las competencias transferidas a las Comunidades Autónomas en materia de sanidad y de medioambiente, sino que se limitaron a establecer unas condiciones que permitían compatibilizar el IVMDH con el Derecho de la Unión. Además, afirman que los tribunales españoles no han dudado nunca de la compatibilidad de dicho impuesto con el Derecho de la Unión. Asimismo aseveran que el procedimiento de incumplimiento incoado por la Comisión en 2002 lleva varios años en suspenso. Por último, arguyen que, después de que la Comisión lo incoara, las autoridades españolas integraron el IVMDH en el impuesto especial sobre los hidrocarburos mediante la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (BOE nº 103, de 30 de abril de 2012, p. 32653).

40 A este respecto, debe recordarse que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, la interpretación que éste, en el ejercicio de la competencia que le confiere el

artículo 267 TFUE, hace 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 así 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 (véanse, en especial, las sentencias de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis, C−453/02 y C−462/02, Rec. p. I−1131, apartado 41; de 6 de marzo de 2007, Meilicke y otros, C−292/04, Rec. p. I−1835, apartado 34, y de 10 de mayo de 2012, Santander Asset Management SGIIC y otros, C−338/11 a C−347/11, apartado 58).

41 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 círculos interesados y el riesgo de trastornos graves (véanse, en particular, las sentencias de 10 de enero de 2006, Skov y Bilka, C−402/03, Rec. p. I−199, apartado 51; de 3 de junio de 2010, Kalinchev, C−2/09, Rec. p. I−4939, apartado 50, y Santander Asset Management SGIIC y otros, antes citada, apartado 59).

42 Más concretamente, el Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias muy concretas, cuando existía un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa de la Unión en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones del Derecho de la Unión, incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos observados por otros Estados miembros o por la Comisión (véanse, en particular, las sentencias de 27 de abril de 2006, Richards, C−423/04, Rec. p. I−3585, apartado 42; Kalinchev, antes citada, apartado 51, y Santander Asset Management SGIIC y otros, antes citada, apartado 60).

43 Por lo que respecta al primer criterio, relativo a la buena fe, debe señalarse, en el caso de autos, que, además de que en la sentencia EKW y Wein & Co., antes citada, dictada en el año 2000, el Tribunal de Justicia ya se pronunció sobre un impuesto con aspectos análogos a los del IVMDH en relación con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, no se desprende en modo alguno de los elementos aportados por la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español, contrariamente a lo que alegan, que la Comisión hubiera indicado en algún momento a estas autoridades que el IVMDH fuera conforme a dicha disposición.

44 Sobre este particular, es preciso observar que el dictamen presentado por los servicios de la Comisión que esgrimen la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español concluyó claramente que la introducción de un impuesto sobre los hidrocarburos de importe variable según las Comunidades Autónomas, como proponían las autoridades españolas, era contraria al Derecho de la Unión. En particular, dichos servicios subrayaron que tal impuesto sólo podría considerarse conforme al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 si existiera un vínculo congruente entre el importe de dicho impuesto y los problemas sanitarios o de protección del medioambiente que tuviera por objeto remediar y estuviera sujeto a la condición de que no fuese exigible en el momento de despacho a consumo de los hidrocarburos. Además, debe observarse que, ya en 2003, a saber, el año siguiente a la entrada en vigor del IVMDH, la Comisión inició un procedimiento de incumplimiento contra el Reino de España, en relación con dicho impuesto.

45 En estas circunstancias, no puede admitirse que la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español hayan actuado de buena fe al mantener el IVMDH en vigor durante un período de más de diez años. El hecho de que hubieran adquirido la convicción de que dicho impuesto era conforme con el Derecho de la Unión no puede poner en tela de juicio esta afirmación.

46 En este marco, carece de pertinencia, contrariamente a lo que alegan la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español, que la Comisión, al permitir a otro Estado miembro en 2004 autorizar a las autoridades regionales de dicho Estado a incrementar los impuestos indirectos sobre los hidrocarburos, hubiera aceptado una medida fiscal análoga a la que las autoridades españolas habían presentado a los servicios de la Comisión antes de adoptar el IVMDH.

47 Dado que no se cumple el primer requisito contemplado en el apartado 41 de la presente sentencia, no es necesario comprobar si concurre el segundo requisito mencionado en dicho apartado, relativo al riesgo de trastornos graves.

48 No obstante, ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, 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 (sentencias de 20 de septiembre de 2001, Grzelczyk, C−184/99, Rec. p. I−6193, apartado 52; de 15 de marzo de 2005, Bidar, C−209/03, Rec. p. I−2119, apartado 68; Kalinchev, antes citada, apartado 52, y Santander Asset Management SGIIC y otros, antes citada, apartado 62).

49 Si ello no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia en el tiempo basándose únicamente en consideraciones de este tipo redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que la normativa fiscal de la Unión confiere a los contribuyentes (véase la sentencia de 11 de agosto de 1995, Roders y otros, C−367/93 a C−377/93, Rec. p. I−2229, apartado 48).

50 De estas consideraciones resulta que no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia.

Costas

51 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquellos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de

medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente.

Firmas

---

* Lengua de procedimiento: español.