



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

27 februarie 2014*

„Impozitarea indirectă — Accize — Directiva 92/12/CEE — Articolul 3 alineatul (2) —
Uleiuri minerale — Taxă pe vânzările cu amănuntul — Noțiunea «scop specific» — Transfer de
competențe către comunitățile autonome — Finanțare — Afectare prestabilă — Cheltuieli în legătură
cu îngrijirile medicale și cu mediul”

În cauza C-82/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal
Superior de Justicia de Cataluña (Spania), prin decizia din 29 noiembrie 2011, primită de Curte la
16 februarie 2012, în procedura

Transportes Jordi Besora SL

împotriva

Generalitat de Catalunya,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, domnii C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh (raportor),
doamna C. Toader și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 26 iunie 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Transportes Jordi Besora SL, de C. Jover Ribalta și de I. Mallol Bosch, abogadas;
- pentru la Generalitat de Catalunya, de M. Nieto García și de N. París Doménech, abogadas de la Generalitat;
- pentru guvernul spaniol, de N. Díaz Abad, în calitate de agent;
- pentru guvernul elen, de G. Papagianni, în calitate de agent;
- pentru guvernul francez, de J.-S. Pilczner, în calitate de agent;

* Limba de procedură: spaniola.

— pentru guvernul portughez, de A. Cunha, de L. Inez Fernandes și de R. Collaço, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de W. Mölls și de J. Baquero Cruz, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 24 octombrie 2013,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Transportes Jordi Besora SL (denumită în continuare „TJB”), pe de o parte, și Generalitat de Catalunya, pe de altă parte, cu privire la o decizie a Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Tarragona (Oficiul de gestiune a accizelor din Tarragona, denumit în continuare „Oficiul de gestiune a accizelor”) prin care se respinge cererea acesteia de a i se acorda rambursarea taxei pe vânzările anumitor uleiuri minerale (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, denumită în continuare „IVMDH”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Potrivit articolului 3 alineatele (1) și (2) din Directiva 92/12:

„(1) Prezenta directivă se aplică la nivel comunitar următoarelor produse, conform definiției din directivele relevante:

— uleiuri minerale;

[...]

(2) Produsele enumerate la alineatul (1) pot fi supuse altor taxe indirecte în scopuri specifice, cu condiția ca taxele în cauză să fie conforme cu normele de impozitare aplicabile accizelor și taxei privind valoarea adăugată [denumită în continuare «TVA»] în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, calcularea taxei, exigibilitatea și monitorizarea taxei.”

Dreptul spaniol

- 4 Prin articolul 9 din Legea 24/2001 privind unele măsuri fiscale, administrative și de natură socială (Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) din 27 decembrie 2001 (BOE nr. 313 din 31 decembrie 2001, p. 50493), astfel cum a fost modificată prin articolul 7 din Legea 53/2002 privind unele măsuri fiscale, administrative și de natură socială (Ley 53/2002 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) din 30 decembrie 2002 (BOE nr. 313 din 31 decembrie 2002, p. 46086, denumită în continuare „Legea 24/2001”), legiuitorul spaniol a instituit IVMDH, această taxă intrând în vigoare la 1 ianuarie 2002.

5 Articolul 9 alineatul 1 punctele 1-3 din Legea 24/2001 are următorul cuprins:

- „1. [IVMDH] este o taxă indirectă care privește consumul [anumitor uleiuri minerale], aplicându-se într-o etapă unică vânzărilor cu amănuntul ale produselor incluse în domeniul de aplicare material al acesteia, în conformitate cu dispozițiile prezentei legi.
2. Transferul taxei către comunitățile autonome va fi reglementat de dispozițiile cuprinse în normele referitoare la transferul de taxe de la stat către comunitățile autonome, iar domeniul de aplicare și condițiile de aplicare în privința fiecărei comunități sunt cuprinse în legislația fiecăreia privind transferul.
3. Încasările obținute din prezenta taxă sunt alocate în totalitate pentru finanțarea cheltuielilor legate de sănătate care sunt conforme unor criterii obiective stabilite la nivel național. Fără a aduce atingere celor de mai sus, partea din încasări care corespunde cotei de impozitare [a comunităților] autonome poate fi alocată finanțării unor acțiuni de protecție a mediului, care trebuie să fie conforme aceluiași tip de criterii.”

6 Potrivit articolului 9 alineatul 3 din aceeași lege, uleiurile minerale incluse în domeniul de aplicare al IVMDH sunt benzina, motorina, păcura și kerosenul care nu se utilizează drept combustibil pentru încălzire.

7 Articolul 9 alineatul 4 punctul 1 din legea menționată definește vânzările cu amănuntul ca fiind operațiunile următoare:

- „a) vânzările sau livrările produselor incluse în domeniul de aplicare material destinat consumului direct de către cumpărători. În orice caz, sunt considerate «vânzări cu amănuntul» vânzările realizate în unitățile de vânzare cu amănuntul către public vizate la punctul 2 litera a) de mai jos, independent de destinația dată de cumpărători produselor cumpărate;
- b) importurile și achizițiile intracomunitare ale produselor incluse în domeniul de aplicare material, dacă sunt destinate în mod direct consumului importatorului sau al cumpărătorului într-o unitate de consum propriu.”

8 Articolul 9 alineatul 8 din Legea 24/2001 stabilește exigibilitatea IVMDH după cum urmează:

- „1. Taxa devine exigibilă în momentul în care produsele incluse în domeniul de aplicare material al acesteia sunt puse la dispoziția cumpărătorilor sau, dacă este cazul, în momentul autoconsumului și cu condiția ca regimul suspensiv prevăzut la articolul 4 alineatul 20 din Legea 38/1992 din 28 decembrie 1992 privind accizele să se fi încheiat.
2. Pentru importurile avute în vedere la litera b) a punctului 1 din alineatul 4, taxa este exigibilă atunci când produsele incluse în domeniul de aplicare material sunt puse la dispoziția importatorilor, cu condiția ca importul în vederea consumului respectivelor produse și regimul suspensiv prevăzut la articolul 4 alineatul 20 din Legea 38/1992 să se fi încheiat.”

9 Articolul 9 alineatul 9 din legea 24/2001 prevede, printre altele, că baza de impozitare este constituită din volumul produselor care fac obiectul taxei.

10 Articolul 9 alineatul 10 din aceeași lege definește cota de impozitare după cum urmează:

- „1. Cota de impozitare aplicabilă fiecărui produs taxat se formează prin adunarea cotei de stat și [a comunității autonome corespunzătoare].

2. Cota de impozitare de stat este următoarea:

[...]

3. Cota de impozitare [a comunității] autonome este cea care, în temeiul dispozițiilor [Legii 21/2001] care reglementează măsurile fiscale și administrative ale noului sistem de finanțare a comunităților autonome și a orașelor care dispun de statut și de autonomie [Ley 21/2001, 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] din 27 decembrie 2001 (BOE nr. 313, din 31 decembrie 2001, p. 50383)], este aprobată de comunitatea autonomă. Dacă comunitatea autonomă nu a aprobat nicio astfel de cotă, se aplică doar cota de impozitare de stat.

[...]”

- 11 Articolul 9 alineatul 11 din Legea 24/2001 prevede că persoanele impozabile trebuie să repercuteze valoarea taxei datorate asupra cumpărătorilor produselor, acestea fiind obligate să o suporte, cu excepția cazurilor în care persoana impozabilă este consumatorul final al produselor menționate.
- 12 L'IVMDH a fost transferată către comunitățile autonome în temeiul Legii 21/2001.
- 13 Cota de impozitare autonomă a IVMDH aplicabilă în Comunitatea autonomă Catalonia începând de la 1 august 2004 este stabilită prin Legea 7/2004 privind măsurile fiscale și administrative (Ley 7/2004 de medidas fiscales y administrativas) din 16 iulie 2004 (BOE nr. 235 din 29 septembrie 2004, p. 32391).

Cauza principală și întrebările preliminare

- 14 TJB, o societate de transport de mărfuri cu sediul în Comunitatea autonomă Catalonia, a achitat, în calitate de consumator final, o sumă de 45 632, 38 euro cu titlu de IVMDH, datorată pentru exercițiile fiscale 2005-2008.
- 15 La 30 noiembrie 2009, TJB a prezentat Oficiului de gestiune a accizelor o cerere privind obținerea rambursării sumei respective pentru motivul că IVMDH este, în opinia acestei societăți, contrară articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12, întrucât această taxă urmărește un obiectiv strict bugetar și nu respectă nici economia reglementării Uniunii în materie de TVA, nici pe cea referitoare la accize în ceea ce privește exigibilitatea sa.
- 16 Prin decizia din 1 decembrie 2009, această cerere a fost respinsă de Oficiul de gestiune a accizelor.
- 17 Printr-o decizie din 10 iunie 2010, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Tribunalul Economic Administrativ Regional din Catalonia) a respins contestația formulată de TJB împotriva deciziei menționate.
- 18 Sesizat cu acțiune în contencios administrativ împotriva acestei decizii, Tribunalul Superior de Justicia de Cataluña (Curtea Supremă de Justiție a Cataloniei) manifestă îndoieli cu privire la compatibilitatea IVMDH cu articolul 3 alineatul (2) din Directiva 92/12. În special, această instanță se întreabă dacă taxa respectivă poate fi considerată ca având un scop specific în sensul acestei dispoziții, având în vedere că este destinată finanțării – pe lângă, eventual, a cheltuielilor de mediu – noilor competențe transferate comunităților autonome în domeniul sănătății, în timp ce acciza instituită prin această directivă urmărește deja să protejeze sănătatea și mediul. Instanța de trimitere consideră, în plus, că normele privind exigibilitatea IVMDH nu respectă nici normele privind accizele, deoarece această taxă este exigibilă la momentul vânzării către consumatorul final, nici normele aferente TVA-ului, deoarece taxa menționată nu este percepută în fiecare etapă a producției și a distribuției.

19 În aceste condiții, Tribunalul Superior de Justicia de Cataluña a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Articolul 3 alineatul (2) din [Directiva 92/12] și în special condiția privind «scopul specific» al unei anumite taxe,
- a) trebuie interpretat în sensul că impune ca obiectivul urmărit să nu poată fi atins prin intermediul unei alte taxe armonizate?
 - b) trebuie interpretat în sensul că există un scop pur bugetar atunci când o anumită taxă a fost instituită în același timp cu transferul unor competențe către unele comunități autonome cărora, la rândul lor, li se cedează încasările obținute din taxă cu scopul de a acoperi în parte cheltuielile ocazionate de competențele transferate, putând fi stabilită o diversitate de cote de impozitare în funcție de teritoriul fiecărei comunități autonome?
 - c) În cazul unui răspuns negativ la întrebarea anterioară, noțiunea «scop specific» trebuie interpretată în sensul că obiectivul respectiv trebuie să fie exclusiv sau, dimpotrivă, admite atingerea mai multor obiective diferite, printre care se află de asemenea obiectivul pur bugetar care vizează obținerea de finanțare pentru anumite competențe?
 - d) În cazul în care răspunsul la întrebarea anterioară ar fi că se admite atingerea mai multor obiective, ce grad de relevanță trebuie să aibă un anumit obiectiv, în sensul articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12, pentru a respecta condiția ca taxa să corespundă unui «scop specific» în sensul admis de jurisprudența Curții și care ar fi criteriile pentru a delimita scopul principal de cel accesoriu?
- 2) Articolul 3 alineatul 2 din [Directiva 92/12] și în special condiția conformității cu normele de impozitare aplicabile accizelor sau [TVA-ului] în ceea ce privește stabilirea exigibilității,
- a) se opune unei taxe indirecte nearmonizate (precum IVMDH) care este exigibilă în momentul vânzării cu amănuntul a combustibilului către consumatorul final, spre deosebire de taxa armonizată (taxa pe uleiurile minerale, care este exigibilă atunci când produsele ies din ultimul antrepozit fiscal) sau de [TVA] (care, deși este de asemenea exigibilă în momentul vânzării finale cu amănuntul, este totuși exigibilă în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție), întrucât consideră că aceasta nu este conformă – potrivit formulării din Hotărârea [din 9 martie 2000,] EKW și Wein & Co. [C-437/97, Rec., p. I-1157,] (punctul 47) – cu sistemul general al uneia sau al alteia dintre tehnicile de impozitare menționate, astfel cum sunt reglementate de normele comunitare?
 - b) în cazul în care răspunsul la întrebarea anterioară este negativ, trebuie să se interpreteze [dispoziția menționată în sensul că] respectiva condiție de conformitate este îndeplinită fără a fi necesar să existe coincidențe în ceea ce privește exigibilitatea pentru simplul fapt că taxa indirectă nearmonizată (în acest caz, IVMDH) nu interferează cu – în sensul că nu împiedică și nici nu face mai dificilă – funcționarea normală a exigibilității accizelor sau a [TVA-ului]?”

Cu privire la întrebările preliminare

20 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în esență, dacă articolul 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale care instituie o taxă pe vânzarea cu amănuntul de uleiuri minerale cum este IVMDH în discuție în litigiul principal.

- 21 În această privință, trebuie amintit că, potrivit articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12, uleiurile minerale pot face obiectul altor taxe indirecte decât acciza instituită prin această directivă dacă, pe de o parte, această taxă urmărește unul sau mai multe scopuri specifice și dacă, pe de altă parte, este conformă cu normele de impozitare aplicabile accizelor sau TVA-ului în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, calcularea taxei, exigibilitatea și monitorizarea taxei (a se vedea Hotărârea EKW și Wein & Co., citată anterior, punctul 30).
- 22 Aceste două condiții, care au drept scop să împiedice restricționarea neadekvată a comerțului prin aplicarea unor taxe indirecte suplimentare (Hotărârea din 24 februarie 2000, Comisia/Franța, C-434/97, Rec., p. I-1129, punctul 26, precum și Hotărârea EKW și Wein & Co., citată anterior, punctul 46), sunt cumulative, astfel cum reiese din însuși modul de redactare a dispoziției menționate.
- 23 În ceea ce privește prima condiție dintre acestea, reiese din jurisprudența Curții că un scop specific în sensul articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 este un alt scop decât pur bugetar (a se vedea Hotărârile citate anterior Comisia/Franța, punctul 19, și EKW și Wein & Co., punctul 31, precum și Hotărârea din 10 martie 2005, Hermann, C-491/03, Rec., p. I-2025, punctul 16).
- 24 În speță, este cert că încasările din IVMDH au fost afectate comunităților autonome în scopul finanțării de către acestea a anumitor competențe proprii. Astfel cum reiese din elementele de care dispune Curtea, cota de impozitare a acestei taxe rezultă din cumularea cotei de impozitare stabilite la nivel național cu cota de impozitare stabilită de comunitatea autonomă în cauză.
- 25 În această privință, trebuie amintit că Curtea a statuat deja că consolidarea autonomiei unei colectivități teritoriale prin recunoașterea unei competențe de a preleva venituri fiscale constituie un obiectiv pur bugetar care nu poate, în sine, să constituie un scop specific în sensul articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 (Hotărârea EKW și Wein & Co., citată anterior, punctul 33).
- 26 Generalitat de Catalunya și guvernul spaniol, susținute de guvernele grec și francez, subliniază totuși că încasările din IVMDH sunt atribuite comunităților autonome nu în mod general, cu obiectivul pur bugetar de consolidare a capacității lor financiare, ci în scopul de a compensa sarcina pe care o implică pentru acestea exercitarea competențelor care le-au fost transferate în materie de sănătate și de mediu. Astfel, în temeiul articolului 9 alineatul 1 punctul 3 din Legea 24/2001, încasările din această taxă rezultate din cota de impozitare stabilită la nivel național și din cota de impozitare autonomă trebuie alocate în mod obligatoriu pentru acoperirea cheltuielilor legate de sănătate, în timp ce, în ceea ce privește partea rezultând din această din urmă cotă, acestea pot, eventual, să fie afectate unor cheltuieli legate de mediu. Spre deosebire de acciză, care ar urmări în mod specific colectarea de venituri care au caracter pur bugetar, IVMDH ar contribui, prin modul său de concepere și prin incidența sa, la scopul specific de reducere a costurilor sociale implicate de consumul de uleiuri minerale.
- 27 În această privință, trebuie constatat de la bun început că, întrucât orice taxă are în mod necesar un scop bugetar, simpla împrejurare că o taxă precum IVMDH are un obiectiv bugetar nu poate, în sine, fără să glosească de orice substanță articolul 3 alineatul (2) din Directiva 92/12, să fie suficientă pentru a exclude ca această taxă să poată fi considerată ca având deopotrivă un scop specific în sensul acestei dispoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea EKW și Wein & Co., citată anterior, punctul 33).
- 28 Pe de altă parte, astfel cum a indicat, în esență, avocatul general la punctele 26 și 27 din concluzii, afectarea prestabilită a încasărilor dintr-o taxă precum IVMDH pentru finanțarea de către autoritățile regionale precum comunitățile autonome a unor competențe care au fost transferate acestora din urmă de stat în materie de sănătate și de mediu ar putea constitui un element care ar trebui luat în considerare pentru a identifica existența unui scop specific în sensul articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 (a se vedea în acest sens Hotărârea EKW și Wein & Co., citată anterior, punctul 35).

- 29 Cu toate acestea, o asemenea afectare, care ține de o modalitate simplă de organizare internă a bugetului unui stat membru, nu poate constitui, în sine, o condiție suficientă în această privință, orice stat membru putând decide să impună, indiferent de scopul urmărit, afectarea încasărilor dintr-o taxă pentru finanțarea anumitor cheltuieli. În caz contrar, orice scop ar putea fi considerat specific în sensul articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12, ceea ce ar priva acciza armonizată instituită prin această directivă de orice efect util și ar contraveni principiului potrivit căruia o dispoziție derogatorie precum articolul menționat 3 alineatul (2) trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte.
- 30 Pentru a fi considerată ca urmărind un scop specific în sensul dispoziției menționate, trebuie, în schimb, ca o taxă precum IVMDH să urmărească, în sine, să asigure protecția sănătății și a mediului. Aceasta ar fi, mai exact, situația, după cum a arătat, în esență, avocatul general la punctele 28 și 29 din concluzii, dacă încasările din această taxă ar trebui utilizate în mod obligatoriu pentru a reduce costurile sociale și de mediu legate în mod specific de consumul de uleiuri minerale grevate de taxa respectivă, astfel încât să existe o legătură directă între utilizarea încasărilor și scopul taxei în discuție.
- 31 În cauza principală, este cert însă că încasările din IVMDH trebuie să fie afectate de comunitățile autonome cheltuielilor de sănătate în general, iar nu celor care sunt legate în mod specific de consumul de uleiuri minerale taxate. Or, astfel de cheltuieli generale pot fi finanțate prin încasările din orice fel de taxe.
- 32 În plus, reiese din elementele de care dispune Curtea că legislația națională în cauză nu prevede niciun mecanism de afectare prestabilită în scopuri de mediu a încasărilor din IVMDH. Or, în lipsa unei astfel de afectări prestabilite, o taxă precum IVMDH nu poate, astfel cum a arătat avocatul general, în esență, la punctele 25 și 26 din concluzii, să fie considerată ca vizând, în sine, să asigure protecția mediului și, prin urmare, ca urmărind un scop specific în sensul articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 decât dacă această taxă ar fi concepută, în ceea ce privește structura sa, în special baza impozabilă sau cota de impozitare, astfel încât să descurajeze contribuabilii să consume uleiuri minerale sau să încurajeze utilizarea altor produse ale căror efecte sunt mai puțin dăunătoare pentru mediu.
- 33 Cu toate acestea, nu reiese din dosarul transmis Curții că aceasta este situația în litigiul principal și, în plus, nu s-a susținut în niciun caz în observațiile scrise prezentate în fața sa că acestea ar fi caracteristicile IVMDH.
- 34 Rezultă de aici că o taxă precum IVMDH în discuție în litigiul principal, care, astfel cum reiese din elementele de care dispune Curtea, este în prezent integrată în cota de acciză armonizată, nu poate fi considerată ca urmărind un scop specific în sensul articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12.
- 35 În consecință, se impune să se concluzioneze, fără să fie necesar să se examineze dacă a doua condiție enunțată la articolul 3 alineatul (2) menționat referitoare la respectarea normelor de impozitare aplicabile accizelor sau TVA-ului este îndeplinită, că dispoziția menționată trebuie interpretată în sensul că se opune ca o taxă precum IVMDH să poată fi considerată ca fiind conformă cerințelor dispoziției respective.
- 36 Trebuie să se răspundă, așadar, la întrebările adresate că articolul 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale care instituie o taxă pe vânzarea cu amănuntul de uleiuri minerale, cum este IVMDH în discuție în litigiul principal, o asemenea taxă neputând fi considerată ca urmărind un scop specific în sensul acestei dispoziții, din moment ce această taxă, destinată să finanțeze exercitarea de către colectivitățile teritoriale în cauză a competențelor lor în materie de sănătate și de mediu, nu urmărește, în sine, să asigure protecția sănătății și a mediului.

Cu privire la limitarea efectelor hotărârii în timp

- 37 În observațiile lor scrise, Generalitat de Catalunya și guvernul spaniol au solicitat Curții să limiteze în timp efectele prezentei hotărâri în cazul în care constată că articolul 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 se opune instituirii unei taxe precum IVMDH în discuție în litigiul principal.
- 38 În susținerea cererii lor, Generalitat de Catalunya și guvernul spaniol, pe de o parte, atrag atenția Curții cu privire la consecințele financiare grave pe care le-ar avea o hotărâre prin care s-ar efectua o astfel de constatare. IVMDH ar fi generat astfel un volum mare de litigii. Or, obligația de rambursare a acestei taxe, ale cărei încasări ar fi atins aproximativ 13 miliarde de euro în perioada 2002-2011, ar compromite finanțarea sistemului de sănătate publică în comunitățile autonome.
- 39 Pe de altă parte, aceștia arată că, având în vedere comportamentul Comisiei Europene, au dobândit cu bună-credință convingerea că taxa menționată era conformă dreptului Uniunii. Astfel, serviciile Comisiei consultate de autoritățile spaniole anterior punerii în aplicare a acestei taxe nu ar fi contestat, în avizul pe care l-au furnizat acestora din urmă la 14 iunie 2001, posibilitatea de a institui o taxă pe uleiurile minerale având ca scop finanțarea competențelor transferate comunităților autonome în domeniul sănătății și al mediului, ci s-ar fi limitat la stabilirea condițiilor care ar permite ca IVMDH să devină compatibilă cu dreptul Uniunii. Pe de altă parte, instanțele spaniole nu ar fi avut nicio clipă îndoieli cu privire la conformitatea acestei taxe cu dreptul Uniunii. În plus, procedura de constatare a neîndeplinirii obligațiilor inițiată de Comisie în cursul anului 2002 ar fi suspendată de mai mulți ani. În sfârșit, după ce Comisia ar fi inițiat această procedură, autoritățile spaniole, prin Legea organică 2/2012 privind stabilitatea bugetară și viabilitatea financiară (Ley Orgánica 2/2012 de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera) din 27 aprilie 2012 (BOE nr. 103 din 30 aprilie 2012, p. 32653), ar fi inclus IVMDH în acciza pe uleiurile minerale.
- 40 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, interpretarea de către Curte a unei norme de drept al Uniunii, în exercitarea competenței pe care i-o conferă articolul 267 TFUE, lămurește și precizează semnificația și domeniul de aplicare ale acestei norme, astfel cum trebuie sau ar fi trebuit să fie înțeleasă și aplicată de la intrarea sa în vigoare. Rezultă că norma astfel interpretată poate și trebuie să fie aplicată de instanță chiar și raporturilor juridice născute și constituite înainte de hotărârea asupra cererii de interpretare dacă sunt reunite și condițiile care permit supunerea litigiului privind aplicarea normei respective instanțelor competente (a se vedea în special Hotărârea din 17 februarie 2005, Linneweber și Akritidis, C-453/02 și C-462/02, Rec., p. I-1131, punctul 41, Hotărârea din 6 martie 2007, Meilicke și alții, C-292/04, Rep., p. I-1835, punctul 34, precum și Hotărârea din 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC și alții, C-338/11-C-347/11, punctul 58).
- 41 Curtea poate numai în mod excepțional, în aplicarea principiului general al securității juridice, inherent ordinii juridice a Uniunii, să considere necesar să limiteze posibilitatea oricărei persoane interesate de a invoca o dispoziție pe care a interpretat-o în scopul de a contesta raporturi juridice stabilite cu bună-credință. Pentru a putea impune o astfel de limitare, este necesară întrunirea a două criterii esențiale: buna-credință a celor interesați și riscul de consecințe grave (a se vedea în special Hotărârea din 10 ianuarie 2006, Skov și Bilka, C-402/03, Rec., p. I-199, punctul 51, Hotărârea din 3 iunie 2010, Kalinchev, C-2/09, Rep., p. I-4939, punctul 50, precum și Hotărârea Santander Asset Management SGIIC și alții, citată anterior, punctul 59).
- 42 Mai precis, Curtea nu a recurs la această soluție decât în circumstanțe bine determinate, și anume în cazul în care exista un risc de repercusiuni economice grave cauzate mai ales de numărul mare de raporturi juridice constituite cu bună-credință pe baza reglementării considerate ca fiind în mod legal în vigoare și atunci când reieșea că particularii și autoritățile naționale au fost determinați să adopte un comportament neconform dreptului Uniunii ca urmare a unei incertitudini obiective și importante privind domeniul de aplicare al normelor de drept al Uniunii, incertitudine la care contribuise eventual

și comportamentul altor state membre sau al Comisiei (a se vedea în special Hotărârea din 27 aprilie 2006, Richards, C-423/04, Rec., p. I-3585, punctul 42, precum și Hotărârile citate anterior Kalinchev, punctul 51, și Santander Asset Management SGIIC și alții, punctul 60).

- 43 În ceea ce privește primul criteriu referitor la buna-credință, trebuie constatat, în speță, că, pe lângă faptul că în Hotărârea EKW și Wein & Co., citată anterior, pronunțată în cursul anului 2000, Curtea se pronunțase deja cu privire la o taxă care prezenta aspecte similare celor specifice IVMDH din perspectiva articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12, nu reiese în niciun caz din elementele prezentate de Generalitat de Catalunya și de guvernul spaniol, contrar susținerilor acestora, că Comisia ar fi precizat într-un moment oarecare acestor autorități faptul că IVMDH era conformă acestei dispoziții.
- 44 În această privință, trebuie arătat că avizul furnizat de serviciile Comisiei pe care îl invocă Generalitat de Catalunya și guvernul spaniol a concluzionat în mod clar că instituirea unei taxe pe uleiurile minerale al cărei quantum ar varia în funcție de comunitățile autonome, astfel cum este propusă de autoritățile spaniole, este contrară dreptului Uniunii. În special, serviciile menționate au subliniat că o astfel de taxă nu ar putea fi considerată conformă articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 decât dacă ar exista o legătură coerentă între quantumul acestei taxe și problemele de sănătate sau de protecție a mediului pe care aceasta urmărește să le remedieze și cu condiția ca aceasta să nu fie exigibilă la momentul introducerii pe piață a uleiurilor minerale. În plus, trebuie să se constate că, din 2003, și anume din anul următor celui al intrării în vigoare a IVMDH, Comisia a inițiat o procedură în constatarea neîndeplinirii obligațiilor împotriva Regatului Spaniei în ceea ce privește această taxă.
- 45 În aceste condiții, nu se poate admite că Generalitat de Catalunya și guvernul spaniol au acționat cu bună-credință menținând IVMDH în vigoare timp de peste 10 ani. Faptul că ar fi dobândit convingerea că această taxă este conformă dreptului Uniunii nu poate repune în discuție o asemenea constatare.
- 46 Într-un astfel de context, este lipsit de relevanță, contrar susținerilor guvernului spaniol, faptul că, admitând ca un alt stat membru, în anul 2004, să permită autorităților regionale ale acestui stat să crească accizele pe uleiurile minerale, Comisia ar fi acceptat o măsură fiscală similară celei pe care autoritățile spaniole au prezentat-o serviciilor Comisiei anterior adoptării IVMDH.
- 47 Dat fiind că primul criteriu avut în vedere la punctul 41 din prezenta hotărâre nu este îndeplinit, nu este necesar să se verifice dacă este îndeplinit al doilea criteriu privind riscul de consecințe grave.
- 48 Trebuie amintit totuși că, potrivit unei jurisprudențe constante, implicațiile financiare care ar rezulta pentru un stat membru dintr-o hotărâre preliminară nu justifică, prin ele însele, limitarea în timp a efectelor acestei hotărâri (Hotărârea din 20 septembrie 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec., p. I-6193, punctul 52, Hotărârea din 15 martie 2005, Bidar, C-209/03, Rec., p. I-2119, punctul 68, precum și Hotărârile citate anterior Kalinchev, punctul 52, și Santander Asset Management SGIIC și alții, punctul 62).
- 49 În caz contrar, încălcările cele mai grave ar fi tratate mai favorabil, în măsura în care chiar acestea sunt cele care pot avea implicațiile financiare cele mai importante pentru statele membre. În plus, limitarea în timp a efectelor unei hotărâri numai în temeiul acestui tip de considerente ar conduce la o diminuare substanțială a protecției jurisdicționale a drepturilor pe care le au contribuabilii în temeiul reglementării fiscale a Uniunii (Hotărârea din 11 august 1995, Roders și alții, C-367/93-C-377/93, Rec., p. I-2229, punctul 48).
- 50 Din considerațiile de mai sus rezultă că nu este necesar să fie limitate în timp efectele prezentei hotărâri.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 51 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

Articolul 3 alineatul (2) din Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale care instituie o taxă pe vânzarea cu amănuntul de uleiuri minerale, cum este taxa pe vânzările anumitor uleiuri minerale (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) în discuție în litigiul principal, o asemenea taxă neputând fi considerată ca urmărind un scop specific în sensul acestei dispoziții, din moment ce această taxă, destinată să finanțeze exercitarea de către colectivitățile teritoriale în cauză a competențelor lor în materie de sănătate și de mediu, nu urmărește, în sine, să asigure protecția sănătății și a mediului.

Semnături