



## Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

27 février 2014 \*

«Impôts indirects — Droits d'accise — Directive 92/12/CEE — Article 3, paragraphe 2 — Huiles minérales — Taxe sur les ventes au détail — Notion de 'finalité spécifique' — Transfert de compétences aux communautés autonomes — Financement — Affectation prédéterminée — Dépenses de soins de santé et environnementales»

Dans l'affaire C-82/12,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Espagne), par décision du 29 novembre 2011, parvenue à la Cour le 16 février 2012, dans la procédure

**Transportes Jordi Besora SL**

contre

**Generalitat de Catalunya,**

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. M. Ilešič, président de chambre, MM. C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh (rapporteur), M<sup>me</sup> C. Toader et M. E. Jarašiūnas, juges,

avocat général: M. N. Wahl,

greffier: M<sup>me</sup> M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 26 juin 2013,

considérant les observations présentées:

- pour Transportes Jordi Besora SL, par M<sup>es</sup> C. Jover Ribalta et I. Mallol Bosch, abogadas,
- pour la Generalitat de Catalunya, par M<sup>es</sup> M. Nieto García et N. París Doménech, abogadas de la Generalitat,
- pour le gouvernement espagnol, par M<sup>me</sup> N. Díaz Abad, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement grec, par M<sup>me</sup> G. Papagianni, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement français, par M. J.-S. Pilczer, en qualité d'agent,

\* Langue de procédure: l'espagnol.

— pour le gouvernement portugais, par M<sup>me</sup> A. Cunha ainsi que par MM. L. Inez Fernandes et R. Collaço, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par MM. W. Mölls et J. Baquero Cruz, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 24 octobre 2013,

rend le présent

### Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et au contrôle des produits soumis à accise (JO L 76, p. 1).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Transportes Jordi Besora SL (ci-après «TJB») à la Generalitat de Catalunya au sujet d'une décision de l'Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Tarragona (office de gestion des accises de Tarragone, ci-après l'«office de gestion des accises») refusant de lui accorder le remboursement de la taxe sur les ventes de certaines huiles minérales (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, ci-après l'«IVMDH»).

### Le cadre juridique

#### *Le droit de l'Union*

- 3 Aux termes de l'article 3, paragraphes 1 et 2, de la directive 92/12:

«1. La présente directive est applicable, au niveau communautaire, aux produits suivants tels que définis dans les directives y afférentes:

— les huiles minérales,

[...]

2. Les produits mentionnés au paragraphe 1 peuvent faire l'objet d'autres impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques, à condition que ces impositions respectent les règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la taxe sur la valeur ajoutée [ci-après la «TVA»] pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt.»

#### *Le droit espagnol*

- 4 Par l'article 9 de la loi 24/2001, portant dispositions fiscales, administratives et d'ordre social (Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), du 27 décembre 2001 (BOE n° 313, du 31 décembre 2001, p. 50493), telle que modifiée par l'article 7 de la loi 53/2002, portant dispositions fiscales, administratives et d'ordre social (Ley 53/2002 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), du 30 décembre 2002 (BOE n° 313, du 31 décembre 2002, p. 46086, ci-après la «loi 24/2001»), le législateur espagnol a institué l'IVMDH, cette taxe étant entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2002.

- 5 L'article 9, paragraphe 1, points 1 à 3, de la loi 24/2001 est libellé comme suit:
- «1. L'[IVMDH] est une taxe indirecte qui frappe la consommation [de certaines huiles minérales] et qui impose à un seul niveau les ventes au détail des produits inclus dans son champ d'application objectif, conformément aux dispositions de la présente loi.
  - 2. Le transfert de l'impôt aux communautés autonomes sera réglementé par les dispositions contenues dans les normes régissant le transfert de taxes de l'État vers les communautés autonomes et la portée et les conditions d'application en ce qui concerne chaque communauté sont contenues dans leur loi de transfert respective.
  - 3. Les recettes de la présente taxe sont affectées dans leur totalité à la couverture des dépenses de santé, selon des critères objectifs fixés au niveau national. Sans préjudice de ce qui précède, la partie des ressources dérivant des taux d'imposition [des communautés] autonomes pourra servir à financer des actions environnementales, également fixées selon le même type de critères.»
- 6 Selon l'article 9, paragraphe 3, de la même loi, les huiles minérales qui relèvent du champ d'application de l'IVMDH sont, notamment, les essences, le gazole, le fioul lourd et le kérosène non utilisé comme combustible pour le chauffage.
- 7 L'article 9, paragraphe 4, point 1, de ladite loi définit les ventes au détail comme étant les opérations suivantes:
- «a) les ventes ou livraisons des produits inclus dans le champ d'application objectif destinés à la consommation directe des acheteurs. En tout état de cause, sont considérées comme 'ventes au détail' les ventes réalisées dans des établissements de vente au détail au public visés au point 2, sous a), ci-dessous, indépendamment de la destination donnée par les acheteurs aux produits achetés;
  - b) les importations et les achats intracommunautaires des produits inclus dans le champ d'application objectif lorsqu'ils sont directement destinés à la consommation de l'importateur ou de l'acheteur dans un établissement de consommation propre.»
- 8 L'article 9, paragraphe 8, de la loi 24/2001 détermine l'exigibilité de l'IVMDH comme suit:
- «1. La taxe est exigible lorsque les produits inclus dans le champ d'application objectif sont mis à la disposition des acheteurs ou, le cas échéant, au moment de l'autoconsommation, à condition que le régime suspensif visé à l'article 4, paragraphe 20, de la loi 38/1992, du 28 décembre 1992, sur les accises, ait été apuré.
  - 2. Pour les importations visées au point 1, sous b), du paragraphe 4, la taxe est exigible lorsque les produits inclus dans le champ d'application objectif sont mis à la disposition des importateurs, à condition que l'importation en vue de la consommation desdits produits et le régime suspensif visé à l'article 4, paragraphe 20, de la loi 38/1992 aient été apurés.»
- 9 L'article 9, paragraphe 9, de la loi 24/2001 dispose notamment que la base d'imposition est déterminée par le volume des produits soumis à la taxe.
- 10 L'article 9, paragraphe 10, de la même loi définit le taux d'imposition de la manière suivante:
- «1. Le taux d'imposition applicable à chaque produit soumis à la taxe est le résultat de la somme des taux d'imposition étatique et [de la communauté autonome correspondante].

2. Le taux d'imposition étatique est le suivant:

[...]

3. Le taux d'imposition [de la communauté] autonome est celui qui, en vertu des dispositions de la loi [21/2001] qui régit les mesures fiscales et administratives du nouveau système de financement des communautés autonomes et des villes dotées d'un statut d'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), du 27 décembre 2001 (BOE n° 313, du 31 décembre 2001, p. 50383)], est approuvé par la communauté autonome. Si la communauté autonome n'en a approuvé aucun, seul le taux d'imposition étatique est appliqué.

[...]»

11 L'article 9, paragraphe 11, de la loi 24/2001 prévoit que les assujettis doivent répercuter les montants de la taxe due sur les acheteurs des produits, ceux-ci étant obligés de les supporter, sauf dans les cas où l'assujetti est le consommateur final de ces produits.

12 L'IVMDH a été transféré aux communautés autonomes en application de la loi 21/2001.

13 Le taux d'imposition autonome de l'IVMDH applicable dans la Communauté autonome de Catalogne à compter du 1<sup>er</sup> août 2004 est fixé par la loi 7/2004 portant mesures fiscales et administratives (Ley 7/2004 de medidas fiscales y administrativas), du 16 juillet 2004 (BOE n° 235, du 29 septembre 2004, p. 32391).

### **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

14 TJB, une société de transport de marchandises établie sur le territoire de la Communauté autonome de Catalogne, a acquitté, en tant que consommateur final, un montant de 45 632,38 euros au titre de l'IVMDH dû pour les exercices fiscaux 2005 à 2008.

15 Le 30 novembre 2009, TJB a présenté à l'office de gestion des accises une demande visant à obtenir le remboursement dudit montant, au motif que l'IVMDH est, selon cette société, contraire à l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12, dès lors que cette taxe poursuit un objectif purement budgétaire et qu'elle ne respecte ni l'économie de la réglementation de l'Union en matière de TVA ni celle des droits d'accise en ce qui concerne son exigibilité.

16 Par décision du 1<sup>er</sup> décembre 2009, cette demande a été rejetée par l'office de gestion des accises.

17 Par décision du 10 juin 2010, le Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (tribunal administratif économique régional de Catalogne) a rejeté la réclamation introduite par TJB contre ladite décision.

18 Saisi d'un recours contentieux contre cette décision, le Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Cour supérieure de justice de Catalogne) émet des doutes quant à la compatibilité de l'IVMDH avec l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12. En particulier, cette juridiction se demande si cette taxe peut être considérée comme ayant une finalité spécifique au sens de cette disposition, dès lors qu'elle est destinée à financer – outre, le cas échéant, des dépenses environnementales – les nouvelles compétences transférées aux communautés autonomes en matière de santé, alors que l'accise instituée par cette directive vise déjà à protéger la santé et l'environnement. La juridiction de renvoi considère,

en outre, que les règles d'exigibilité de l'IVMDH ne respectent ni les règles relatives aux accises, puisque cette taxe est exigible lors de la vente au consommateur final, ni les règles afférentes à la TVA, puisque ladite taxe n'est pas perçue à chaque stade de la production et de la distribution.

19 Dans ces conditions, le Tribunal Superior de Justicia de Cataluña a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 3, paragraphe 2, de la [directive 92/12], et notamment l'exigence pour un impôt déterminé de poursuivre une 'finalité spécifique',

- a) doit-il être interprété en ce sens qu'il exige que l'objectif poursuivi ne soit pas susceptible d'être atteint au moyen d'un autre impôt harmonisé?
- b) doit-il être interprété en ce sens que la finalité qu'il poursuit est purement budgétaire lorsqu'une taxe déterminée a été établie en même temps que le transfert de certaines compétences à des communautés autonomes auxquelles les recettes issues du recouvrement de la taxe ont été par la suite transférées, afin de leur permettre de supporter en partie les dépenses induites par le transfert de ces compétences, les taux d'imposition étant susceptibles de varier d'une communauté autonome à l'autre?
- c) En cas de réponse négative à la question précédente, la notion de 'finalité spécifique' doit-elle être interprétée en ce sens que son objectif doit être unique ou bien, au contraire, peut-elle poursuivre plusieurs objectifs différents, dont l'objectif purement budgétaire de financer certaines compétences?
- d) S'il est répondu à la question précédente en ce sens que la pluralité d'objectifs est admise, quel degré de pertinence doit revêtir un objectif déterminé, aux fins de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12, pour que la condition, pour la taxe, de répondre à une 'finalité spécifique' au sens admis par la jurisprudence de la Cour soit remplie, et quels seraient les critères qui permettraient de distinguer la finalité principale de la finalité accessoire?

2) L'article 3, paragraphe 2, de la [directive 92/12], et notamment la condition du respect des règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la [TVA] pour la détermination de l'exigibilité,

- a) s'oppose-t-il à un impôt indirect non harmonisé (tel que l'IVMDH), qui est exigible lors de la vente au détail du carburant au consommateur final, à la différence de l'impôt harmonisé (impôt sur les huiles minérales, qui est exigible lorsque les produits sortent du dernier entrepôt fiscal) ou de la [TVA] (qui, bien qu'elle soit également exigible au moment de la vente au détail finale, est exigible à chaque phase du processus de production et de distribution), au motif qu'il ne respecte pas – aux termes de l'arrêt [du 9 mars 2000,] *EKW et Wein & Co* [C-437/97, Rec. p. I-1157,] (point 47) – l'économie générale de l'une ou de l'autre de ces techniques d'imposition telles qu'elles sont organisées par la réglementation communautaire?
- b) En cas de réponse négative à la question précédente, y a-t-il lieu d'interpréter [ladite disposition en ce sens] que cette condition de respect est remplie sans que soit nécessaire l'existence de coïncidences quant à l'exigibilité, pour la simple raison que l'impôt indirect non harmonisé (en l'espèce l'IVMDH) n'interfère pas – en ce sens qu'il ne l'empêche ni ne le complique – avec le fonctionnement normal de l'exigibilité des accises ou de la [TVA]?»

## Sur les questions préjudicielles

- 20 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale qui institue une taxe sur la vente au détail d'huiles minérales, telle que l'IVMDH en cause dans l'affaire au principal.
- 21 À cet égard, il convient de rappeler que, selon l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12, les huiles minérales peuvent faire l'objet d'une imposition indirecte autre que l'accise instituée par cette directive si, d'une part, cette imposition poursuit une ou plusieurs finalités spécifiques et si, d'autre part, elle respecte les règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la TVA pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt (voir arrêt EKW et Wein & Co, précité, point 30).
- 22 Ces deux conditions, qui visent à éviter les impositions indirectes supplémentaires entravant indûment les échanges (arrêts du 24 février 2000, Commission/France, C-434/97, Rec. p. I-1129, point 26, ainsi que EKW et Wein & Co, précité, point 46), revêtent, ainsi qu'il ressort du libellé même de ladite disposition, un caractère cumulatif.
- 23 S'agissant de la première de ces conditions, il ressort de la jurisprudence de la Cour qu'une finalité spécifique au sens de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12 est une finalité autre que purement budgétaire (voir arrêts Commission/France, précité, point 19; EKW et Wein & Co, précité, point 31, ainsi que du 10 mars 2005, Hermann, C-491/03, Rec. p. I-2025, point 16).
- 24 En l'occurrence, il est constant que les recettes de l'IVMDH ont été affectées aux communautés autonomes afin de financer l'exercice par ces dernières de certaines de leurs compétences. Ainsi qu'il ressort des éléments dont dispose la Cour, le taux d'imposition de cette taxe résulte de l'addition du taux d'imposition fixé au niveau national et du taux d'imposition fixé par la communauté autonome concernée.
- 25 À cet égard, il convient de rappeler que la Cour a déjà jugé que le renforcement de l'autonomie d'une collectivité territoriale par la reconnaissance d'un pouvoir de prélever des recettes fiscales constitue un objectif purement budgétaire qui ne saurait à lui seul constituer une finalité spécifique au sens de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12 (arrêt EKW et Wein & Co, précité, point 33).
- 26 La Generalitat de Catalunya et le gouvernement espagnol, soutenus par les gouvernements grec et français, soulignent toutefois que les recettes de l'IVMDH sont attribuées aux communautés autonomes non pas de manière générale dans l'objectif purement budgétaire de renforcer leur capacité financière, mais dans le but de compenser la charge qu'implique pour elles l'exercice des compétences qui leur ont été transférées en matière de santé et d'environnement. En effet, en vertu de l'article 9, paragraphe 1, point 3, de la loi 24/2001, les recettes de cette taxe résultant du taux d'imposition établi au niveau national et du taux d'imposition fixé par la communauté autonome concernée doivent obligatoirement être affectées à la couverture des dépenses de santé, tandis que, pour la partie résultant de ce dernier taux, elles peuvent, le cas échéant, être affectées à des dépenses environnementales. À la différence de l'accise, qui viserait spécifiquement à recouvrer des recettes revêtant un caractère purement budgétaire, l'IVMDH contribuerait, par sa conception et son incidence, à la finalité spécifique de réduction des coûts sociaux dus à la consommation d'huiles minérales.
- 27 À cet égard, il convient de constater d'emblée que, dès lors que toute taxe poursuit nécessairement une finalité budgétaire, la seule circonstance qu'une taxe telle que l'IVMDH vise un objectif budgétaire ne saurait, en tant que telle, sauf à vider l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12 de toute substance, suffire à exclure que cette taxe puisse être considérée comme ayant également une finalité spécifique au sens de cette disposition (voir, en ce sens, arrêt EKW et Wein & Co, précité, point 33).



- 28 Par ailleurs, comme l'a indiqué en substance M. l'avocat général aux points 26 et 27 de ses conclusions, l'affectation prédéterminée du produit d'une taxe telle que l'IVMDH au financement par des autorités régionales, telles que les communautés autonomes, de compétences qui ont été transférées à ces dernières par l'État en matière de santé et d'environnement pourrait constituer un élément à prendre en compte afin d'identifier l'existence d'une finalité spécifique au sens de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12 (voir, en ce sens, arrêt EKW et Wein & Co, précité, point 35).
- 29 Toutefois, une telle affectation, qui relève d'une simple modalité d'organisation interne du budget d'un État membre, ne saurait, en tant que telle, constituer une condition suffisante à cet égard, tout État membre pouvant décider d'imposer, quelle que soit la finalité poursuivie, l'affectation du produit d'une taxe au financement de dépenses déterminées. Dans le cas contraire, toute finalité pourrait être considérée comme spécifique au sens de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12, ce qui priverait l'accise harmonisée instituée par cette directive de tout effet utile et irait à l'encontre du principe selon lequel une disposition dérogatoire telle que ledit article 3, paragraphe 2, doit faire l'objet d'une interprétation stricte.
- 30 Afin d'être considérée comme poursuivant une finalité spécifique au sens de ladite disposition, il importe, en revanche, qu'une taxe telle que l'IVMDH vise, par elle-même, à assurer la protection de la santé et de l'environnement. Tel serait en particulier le cas, ainsi que l'a relevé en substance M. l'avocat général aux points 28 et 29 de ses conclusions, si le produit de cette taxe devait obligatoirement être utilisé afin de réduire les coûts sociaux et environnementaux liés de manière spécifique à la consommation des huiles minérales grevées par ladite taxe, de telle sorte qu'il existât un lien direct entre l'utilisation des recettes et la finalité de l'imposition en question.
- 31 Toutefois, dans l'affaire au principal, il est constant que les recettes de l'IVMDH doivent être affectées par les communautés autonomes aux dépenses de santé en général et non à celles qui sont liées spécifiquement à la consommation des huiles minérales taxées. Or, de telles dépenses générales sont susceptibles d'être financées par le produit de taxes de toute nature.
- 32 En outre, il ressort des éléments dont dispose la Cour que la législation nationale en cause ne prévoit aucun mécanisme d'affectation prédéterminée à des fins environnementales des recettes de l'IVMDH. Or, en l'absence d'une telle affectation prédéterminée, une taxe telle que l'IVMDH ne saurait, ainsi que M. l'avocat général l'a en substance relevé aux points 25 et 26 de ses conclusions, être considérée comme visant par elle-même à assurer la protection de l'environnement et, partant, comme poursuivant une finalité spécifique au sens de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12 que si cette taxe était conçue, en ce qui concerne sa structure, notamment la matière imposable ou le taux d'imposition, d'une manière telle qu'elle dissuade les contribuables d'utiliser des huiles minérales ou qu'elle encourage l'utilisation d'autres produits dont les effets sont moins nocifs pour l'environnement.
- 33 Toutefois, il ne ressort pas du dossier transmis à la Cour que tel soit le cas dans le litige au principal et, au demeurant, il n'a nullement été soutenu dans les observations écrites présentées devant cette dernière que telles seraient les caractéristiques de l'IVMDH.
- 34 Il en résulte qu'une taxe telle que l'IVMDH en cause au principal, dont il ressort des éléments dont dispose la Cour qu'elle est à présent intégrée dans le taux de l'accise harmonisée, ne saurait être considérée comme poursuivant une finalité spécifique au sens de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12.
- 35 En conséquence, il y a lieu de conclure, sans qu'il soit besoin d'examiner si la seconde condition énoncée audit article 3, paragraphe 2, portant sur le respect des règles de taxation applicables en matière d'accises ou de TVA, est remplie, que cette disposition doit être interprétée comme s'opposant à ce qu'une taxe, telle que l'IVMDH, puisse être regardée comme étant conforme aux exigences de ladite disposition.

- 36 Il convient dès lors de répondre aux questions posées que l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale qui institue une taxe sur la vente au détail d'huiles minérales, telle que l'IVMDH en cause dans l'affaire au principal, une telle taxe ne pouvant être considérée comme poursuivant une finalité spécifique au sens de cette disposition, dès lors que cette taxe, destinée à financer l'exercice par les collectivités territoriales concernées de leurs compétences en matière de santé et d'environnement, ne vise pas, par elle-même, à assurer la protection de la santé et de l'environnement.

### **Sur la limitation des effets dans le temps de l'arrêt**

- 37 Dans leurs observations écrites, la Generalitat de Catalunya et le gouvernement espagnol ont demandé à la Cour de limiter les effets dans le temps du présent arrêt dans le cas où elle constaterait que l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12 s'oppose à l'établissement d'une taxe telle que l'IVMDH en cause dans l'affaire au principal.
- 38 À l'appui de leur demande, la Generalitat de Catalunya et le gouvernement espagnol, d'une part, attirent l'attention de la Cour sur les conséquences financières graves qu'aurait un arrêt opérant une telle constatation. L'IVMDH aurait en effet donné lieu à un contentieux fourni. Or, l'obligation de rembourser cette taxe, dont le produit aurait atteint environ 13 milliards d'euros entre 2002 et 2011, mettrait en péril le financement de la santé publique dans les communautés autonomes.
- 39 D'autre part, ils font valoir que, eu égard au comportement de la Commission européenne, ils ont acquis de bonne foi la conviction que ladite taxe était conforme au droit de l'Union. En effet, les services de la Commission consultés par les autorités espagnoles avant la mise en place de cette taxe n'auraient pas contesté, dans l'avis qu'ils ont fourni à ces dernières le 14 juin 2001, la possibilité de créer une taxe sur les huiles minérales ayant pour finalité de financer les compétences transférées aux communautés autonomes en matière de santé et d'environnement, mais ils se seraient limités à fixer des conditions qui permettraient de rendre l'IVMDH compatible avec le droit de l'Union. Par ailleurs, les juridictions espagnoles n'auraient jamais douté de la conformité de cette taxe avec le droit de l'Union. En outre, la procédure en manquement initiée par la Commission au cours de l'année 2002 serait suspendue depuis plusieurs années. Enfin, après que la Commission eut engagé cette procédure, les autorités espagnoles auraient, par la loi organique 2/2012, relative à la stabilité budgétaire et à la viabilité financière (Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera), du 27 avril 2012 (BOE n° 103, du 30 avril 2012, p. 32653), intégré l'IVMDH à l'accise sur les huiles minérales.
- 40 À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, l'interprétation que cette dernière donne d'une règle de droit de l'Union, dans l'exercice de la compétence que lui confère l'article 267 TFUE, éclaire et précise la signification et la portée de cette règle, telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de son entrée en vigueur. Il en résulte que la règle ainsi interprétée peut et doit être appliquée par le juge même à des rapports juridiques nés et constitués avant l'arrêt statuant sur la demande d'interprétation si, par ailleurs, les conditions permettant de porter devant les juridictions compétentes un litige relatif à l'application de ladite règle se trouvent réunies (voir, notamment, arrêts du 17 février 2005, Linneweber et Akritidis, C-453/02 et C-462/02, Rec. p. I-1131, point 41; du 6 mars 2007, Meilicke e.a., C-292/04, Rec. p. I-1835, point 34, ainsi que du 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC e.a., C-338/11 à C-347/11, point 58).
- 41 Ce n'est qu'à titre tout à fait exceptionnel que la Cour peut, par application d'un principe général de sécurité juridique inhérent à l'ordre juridique de l'Union, être amenée à limiter la possibilité pour tout intéressé d'invoquer une disposition qu'elle a interprétée en vue de mettre en cause des relations juridiques établies de bonne foi. Pour qu'une telle limitation puisse être décidée, il est nécessaire que deux critères essentiels soient réunis, à savoir la bonne foi des milieux intéressés et le risque de



troubles graves (voir, notamment, arrêts du 10 janvier 2006, Skov et Bilka, C-402/03, Rec. p. I-199, point 51; du 3 juin 2010, Kalinchev, C-2/09, Rec. p. I-4939, point 50, ainsi que Santander Asset Management SGIIC e.a., précité, point 59).

- 42 Plus spécifiquement, la Cour n'a eu recours à cette solution que dans des circonstances bien précises, notamment lorsqu'il existait un risque de répercussions économiques graves dues en particulier au nombre élevé de rapports juridiques constitués de bonne foi sur la base de la réglementation considérée comme étant valablement en vigueur et qu'il apparaissait que les particuliers et les autorités nationales avaient été incités à adopter un comportement non conforme au droit de l'Union en raison d'une incertitude objective et importante quant à la portée des dispositions du droit de l'Union, incertitude à laquelle avaient éventuellement contribué les comportements mêmes adoptés par d'autres États membres ou par la Commission (voir, notamment, arrêts du 27 avril 2006, Richards, C-423/04, Rec. p. I-3585, point 42; Kalinchev, précité, point 51, ainsi que Santander Asset Management SGIIC e.a., précité, point 60).
- 43 En ce qui concerne le premier critère relatif à la bonne foi, il convient de constater, en l'occurrence, que, outre le fait que, dans l'arrêt EKW et Wein & Co, précité, rendu dans le courant de l'année 2000, la Cour s'était déjà prononcée sur une taxe présentant des aspects analogues à ceux de l'IVMDH au regard de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12, il ne ressort nullement des éléments fournis par la Generalitat de Catalunya et le gouvernement espagnol, contrairement à ce que ceux-ci ont fait valoir, que la Commission aurait à un quelconque moment indiqué à ces autorités que l'IVMDH était conforme à cette disposition.
- 44 À cet égard, il convient d'observer que l'avis fourni par les services de la Commission dont se prévalent la Generalitat de Catalunya et le gouvernement espagnol a clairement conclu que l'introduction d'une taxe sur les huiles minérales dont le montant varierait selon les communautés autonomes, telle que proposée par les autorités espagnoles, était contraire au droit de l'Union. En particulier, lesdits services ont souligné qu'une telle taxe ne pourrait être considérée comme conforme à l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12 que s'il existait un lien cohérent entre le montant de cette taxe et les problèmes de santé ou de protection de l'environnement auxquels elle visait à remédier et à la condition qu'elle ne soit pas exigible au moment de la mise à la consommation des huiles minérales. En outre, force est de constater que, dès 2003, à savoir dès l'année suivant celle de l'entrée en vigueur de l'IVMDH, la Commission a ouvert une procédure en manquement à l'encontre du Royaume d'Espagne en ce qui concerne cette taxe.
- 45 Dans ces conditions, il ne saurait être admis que la Generalitat de Catalunya et le gouvernement espagnol ont agi de bonne foi en maintenant l'IVMDH en vigueur pendant une période de plus de dix années. Le fait que ceux-ci auraient acquis la conviction que cette taxe était conforme au droit de l'Union ne saurait remettre en cause une telle constatation.
- 46 Dans un tel contexte, est dépourvu de pertinence, contrairement à ce qu'allègue le gouvernement espagnol, le fait que la Commission, en permettant à un autre État membre, en 2004, d'autoriser les autorités régionales de cet État à augmenter les accises sur les huiles minérales, aurait accepté une mesure fiscale analogue à celle que les autorités espagnoles avaient présentée aux services de la Commission avant l'adoption de l'IVMDH.
- 47 Étant donné que le premier critère visé au point 41 du présent arrêt n'est pas rempli, il n'est pas nécessaire de vérifier s'il est satisfait au second critère mentionné à ce même point, relatif au risque de troubles graves.
- 48 Il convient néanmoins de rappeler qu'il est de jurisprudence constante que les conséquences financières qui pourraient découler pour un État membre d'un arrêt rendu à titre préjudiciel ne justifient pas, par elles-mêmes, la limitation des effets de cet arrêt dans le temps (arrêts du

20 septembre 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec. p. I-6193, point 52; du 15 mars 2005, Bidar, C-209/03, Rec. p. I-2119, point 68; Kalinchev, précité, point 52, ainsi que Santander Asset Management SGIIC e.a., précité, point 62).

- 49 S'il en était autrement, les violations les plus graves seraient traitées plus favorablement, dans la mesure où ce sont elles qui sont susceptibles d'avoir les implications financières les plus importantes pour les États membres. En outre, limiter les effets dans le temps d'un arrêt en s'appuyant uniquement sur ce type de considérations aboutirait à réduire de façon substantielle la protection juridictionnelle des droits que les contribuables tirent de la réglementation fiscale de l'Union (arrêt du 11 août 1995, Roders e.a., C-367/93 à C-377/93, Rec. p. I-2229, point 48).
- 50 Il résulte de ces considérations qu'il n'y a pas lieu de limiter dans le temps les effets du présent arrêt.

### Sur les dépens

- 51 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

**L'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et au contrôle des produits soumis à accise, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale qui institue une taxe sur la vente au détail d'huiles minérales, telle que la taxe sur les ventes de certaines huiles minérales (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) en cause dans l'affaire au principal, une telle taxe ne pouvant être considérée comme poursuivant une finalité spécifique au sens de cette disposition, dès lors que cette taxe, destinée à financer l'exercice par les collectivités territoriales concernées de leurs compétences en matière de santé et d'environnement, ne vise pas, par elle-même, à assurer la protection de la santé et de l'environnement.**

Signatures