



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

27 febbraio 2014\*

«Imposte indirette — Accise — Direttiva 92/12/CEE — Articolo 3, paragrafo 2 — Oli minerali — Imposta sulle vendite al dettaglio — Nozione di “finalità specifica” — Trasferimento di competenze alle Comunità autonome — Finanziamento — Assegnazione predeterminata — Spese per l’assistenza sanitaria e ambientali»

Nella causa C-82/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Spagna), con decisione del 29 novembre 2011, pervenuta in cancelleria il 16 febbraio 2012, nel procedimento

**Transportes Jordi Besora SL**

contro

**Generalitat de Catalunya,**

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da M. Ilešič, presidente di sezione, C.G. Fernlund, A. Ó Caoimh (relatore), C. Toader e E. Jarašiūnas, giudici,

avvocato generale: N. Wahl

cancelliere: M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 26 giugno 2013,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Transportes Jordi Besora SL, da C. Jover Ribalta e I. Mallol Bosch, abogadas;
- per la Generalitat de Catalunya, da M. Nieto García e N. París Doménech, abogadas della Generalitat;
- per il governo spagnolo, da N. Díaz Abad, in qualità di agente;
- per il governo ellenico, da G. Papagianni, in qualità di agente;
- per il governo francese, da J.-S. Pilczer, in qualità di agente;

\* Lingua processuale: lo spagnolo.

- per il governo portoghese, da A. Cunha, L. Inez Fernandes e R. Collaço, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da W. Mölls e J. Baquero Cruz, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 24 ottobre 2013,

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU L 76, pag. 1).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia fra la Transportes Jordi Besora SL (in prosieguo: la «TJB») e la Generalitat de Catalunya relativamente ad una decisione dell'Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Tarragona (ufficio tributi competente per le accise di Tarragona; in prosieguo l'«ufficio per le accise») con cui si rifiutava di accordarle il rimborso dell'imposta sulle vendite al dettaglio di determinati idrocarburi (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos; in prosieguo: l'«IVMDH»).

### **Contesto normativo**

#### *Diritto dell'Unione*

- 3 Ai sensi dell'articolo 3, paragrafi 1 e 2, della direttiva 92/12:

«1. La presente direttiva è applicabile, a livello comunitario, ai prodotti seguenti, come definiti nelle direttive ad essi relative:

- gli oli minerali,

(...)

2. I prodotti di cui al paragrafo 1 possono formare oggetto di altre imposizioni indirette aventi finalità specifiche, nella misura in cui esse rispettino le regole di imposizione applicabili ai fini della accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta».

#### *Il diritto spagnolo*

- 4 Con l'articolo 9 della legge 24/2001, recante misure di natura fiscale, amministrativa e sociale (Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), del 27 dicembre 2001 (BOE n. 313, del 31 dicembre 2001, pag. 50493), come modificata dall'articolo 7 della legge n. 53/2002, recante misure di natura fiscale, amministrativa e sociale (Ley 53/2002, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), del 30 dicembre 2002 (BOE n. 313, del 31 dicembre 2002, pag. 46086; in prosieguo: la «legge 24/2001»), il legislatore spagnolo ha istituito l'IVMDH, imposta entrata in vigore il 1° gennaio 2002.

- 5 L'articolo 9, paragrafo 1, punti da 1 a 3, della legge 24/2001 è così formulato:
- «1. L'[IVMDH] è un'imposta indiretta che grava sul consumo di [determinati oli minerali] e ed è assolta singolarmente sulle vendite al dettaglio dei prodotti annoverati nel suo ambito di applicazione oggettivo, conformemente alle disposizioni della presente legge.
  2. Il trasferimento dell'imposta alle Comunità autonome sarà disciplinato dalle disposizioni contenute nelle norme che regolano il trasferimento di imposte dello Stato alle Comunità autonome, e la portata e le condizioni di applicazione per quanto riguarda ciascuna Comunità autonoma sono contenute nella rispettiva legge di trasferimento.
  3. Gli importi provenienti da detta imposta saranno totalmente destinati al finanziamento di spese sanitarie, secondo criteri obiettivi fissati a livello nazionale. Fermo restando quanto precede, la parte di risorse derivante dalle aliquote d'imposta delle Comunità autonome potrà essere destinata al finanziamento di interventi nel settore dell'ambiente, parimenti secondo il medesimo tipo di criteri».
- 6 Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 3, della stessa legge, gli oli minerali annoverati nel campo di applicazione dell'IVMDH sono, segnatamente, le benzine, il gasolio, l'olio combustibile e il cherosene non utilizzato come combustibile per riscaldamento.
- 7 L'articolo 9, paragrafo 4, punto 1, nella menzionata legge definisce le vendite al dettaglio come costituite dalle operazioni seguenti:
- «a) le vendite o le forniture di prodotti annoverati nell'ambito di applicazione oggettivo destinati al consumo diretto degli acquirenti. In ogni caso, sono considerate "vendite al dettaglio" le vendite effettuate in esercizi di vendita al dettaglio al pubblico di cui al punto 2, lettera a), infra, a prescindere dalla destinazione data dagli acquirenti ai prodotti acquistati;
  - b) le importazioni e gli acquisti intracomunitari di prodotti annoverati nell'ambito di applicazione oggettivo quando sono direttamente destinati al consumo da parte dell'importatore o dell'acquirente in un impianto per autoconsumo».
- 8 L'articolo 9, paragrafo 8, della legge 24/2001 stabilisce l'esigibilità dell'IVMDH nel modo seguente:
- «1. L'imposta diviene esigibile al momento della messa a disposizione dei prodotti inclusi nell'ambito di applicazione oggettivo nei confronti degli acquirenti o, se del caso, all'atto del loro autoconsumo, purché sia stato appurato il regime di sospensione di cui all'articolo 4, paragrafo 20, della legge 38/1992, del 28 dicembre 1992, relativa alle accise.
  2. Relativamente alle importazioni di cui al punto 1, lettera b), del paragrafo 4, l'imposta è esigibile allorché i prodotti annoverati nell'ambito di applicazione oggettivo sono messi a disposizione degli importatori, purché l'importazione finalizzata al consumo dei menzionati prodotti ed il regime di sospensione di cui all'articolo 4, paragrafo 20, della legge 38/1992 siano stati appurati».
- 9 L'articolo 9, paragrafo 9, della legge 24/2001 dispone segnatamente che la base dell'imposta sarà costituita dal volume dei prodotti soggetti ad imposizione.
- 10 L'articolo 9, paragrafo 10, della medesima legge definisce l'aliquota dell'onere come segue:
- «1. L'aliquota applicabile a ciascun prodotto soggetto ad imposta sarà data dalla somma delle aliquote statale e [della Comunità autonoma corrispondente].

2. L'aliquota statale sarà la seguente:

(...)

3. L'aliquota [della Comunità] autonoma sarà quella che, conformemente alle disposizioni della legge [21/2001] recante disciplina delle misure fiscali e amministrative per il nuovo sistema di finanziamento delle Comunità autonome e delle città con statuto autonomo [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, del 27 dicembre 2001 (BOE n. 313, del 31 dicembre 2001, pag. 50383)], viene approvata dalla Comunità autonoma. In caso di mancata approvazione da parte di quest'ultima, l'aliquota dell'onere sarà solo quella statale.

(...).».

11 L'articolo 9, paragrafo 11, della legge 24/2001 prevede che i soggetti passivi dovranno ripercuotere gli importi dell'imposta dovuta sugli acquirenti dei prodotti, i quali sono tenuti a sostenere detti importi, tranne nei casi in cui il soggetto passivo sia il consumatore finale di tali prodotti.

12 L'IVMDH è stata trasferita alle Comunità autonome in applicazione della legge 21/2001.

13 L'aliquote dell'onere delle Comunità autonome dell'IVMDH applicabile nella Comunità autonoma di Catalogna a partire dal 1° agosto 2004 è fissata dalla legge 7/2004, recante misure fiscali e amministrative (Ley 7/2004, de medidas fiscales y administrativas), del 16 luglio 2004 (BOE n. 235, del 29 settembre 2004, pag. 32391).

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

14 La TJB, un'impresa di trasporto merci avente sede nel territorio della Comunità autonoma di Catalogna, ha versato, quale utente finale, un importo pari a EUR 45 632,38 a titolo dell'IVMDH dovuta per gli esercizi fiscali del periodo 2005-2008.

15 Il 30 novembre 2009 la TJB ha presentato all'ufficio per le accise una domanda diretta ad ottenere il rimborso del summenzionato importo, in quanto l'IVMDH, a parere di tale società, sarebbe in contrasto con l'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12, dal momento che detta imposta perseguirebbe finalità puramente di bilancio e non rispetterebbe né l'economia generale della disciplina dell'Unione in materia di IVA né quella delle accise, sotto il profilo dell'esigibilità.

16 Con decisione del 1° dicembre 2009 l'ufficio per le accise ha respinto la domanda di cui trattasi.

17 Con decisione del 10 giugno 2010 il Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (organo amministrativo paragiurisdizionale in ambito fiscale della Comunità autonoma di Catalogna) ha respinto il reclamo presentato dalla TJB contro la summenzionata decisione.

18 Adito con ricorso contenzioso avverso tale decisione, il Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Alta Corte di giustizia della Catalogna) riscontra dubbi quanto alla compatibilità dell'IVMDH con l'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12. In particolare, tale giudice si chiede se l'imposta di cui trattasi possa essere considerata come dotata di una finalità specifica ai sensi della menzionata disposizione, in quanto diretta a finanziare – oltre, eventualmente, spese in materia ambientale – le nuove competenze trasferite alle Comunità autonome in materia di salute, considerato che l'accisa istituita dalla citata direttiva si propone già di tutelare la salute e l'ambiente. Il giudice del rinvio, inoltre, osserva che le regole per l'esigibilità dell'IVMDH non rispettano né le regole relative alle

accise, essendo detta imposta esigibile all'atto della vendita al dettaglio del carburante nei confronti del consumatore finale, né le regole concernenti l'IVA, poiché l'imposta in parola non è percepita in ogni fase del processo di produzione e di distribuzione.

19 In tale contesto il Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Con riferimento all'articolo 3, paragrafo 2, della [direttiva 92/12] e, in particolare, all'esigenza di una "finalità specifica" di una determinata imposta:

- a) se detta disposizione debba essere interpretata nel senso che esige che lo scopo perseguito non possa essere realizzato mediante un'altra imposta armonizzata;
- b) se detta disposizione debba essere interpretata nel senso che sussistono finalità puramente di bilancio qualora una determinata imposta sia stabilita in concomitanza con il trasferimento di talune competenze a talune Comunità autonome, a cui, a loro volta, sono devoluti i gettiti derivanti dalla riscossione dell'imposta al fine di sostenere, parzialmente, i costi generati dalle competenze trasferite, potendo venire in essere aliquote dell'onere diverse fra loro, a seconda del territorio di ciascuna Comunità autonoma;
- c) in caso di risposta negativa alla questione precedente, se la nozione di "finalità specifica" debba essere interpretata nel senso che il relativo obiettivo debba essere unico o se, al contrario, sia possibile il conseguimento di più scopi differenti, tra i quali figura anche quello di puro bilancio, volto a ottenere il finanziamento di determinate competenze;
- d) qualora la risposta alla questione precedente ammetta il conseguimento di più scopi, quale sia il grado di rilevanza che, ai fini dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12, deve caratterizzare un determinato scopo affinché l'imposta risponda a una "finalità specifica", ai sensi della giurisprudenza della Corte, nonché quali siano i criteri per delimitare le finalità principali da quelle secondarie.

2) Relativamente all'articolo 3, paragrafo 2, della [direttiva 92/12] e, in particolare, al rispetto delle regole di imposizione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione dell'esigibilità:

- a) se alla summenzionata disposizione sia contraria un'imposta indiretta non armonizzata (come l'IVMDH), esigibile all'atto della vendita al dettaglio del carburante nei confronti del consumatore finale, diversamente dall'imposta armonizzata (imposta sugli oli minerali, riscuotibile nel momento in cui i prodotti escono dall'ultimo deposito fiscale) o dall'IVA (che, pur essendo riscossa anche all'atto della vendita al dettaglio finale, è esigibile in ogni fase del processo di produzione e di distribuzione), in quanto non rispetterebbe – ai sensi della sentenza [del 9 marzo 2000,] EKW e Wein & Co, [C-437/97, Racc. pag. I-1157,] (punto 47) – l'economia generale dell'una o dell'altra di queste tecniche d'imposizione, così come sono organizzate dalla normativa [dell'Unione europea];
- b) in caso di risposta negativa alla questione precedente, se occorra intendere [la menzionata disposizione nel senso] che detta condizione di rispetto è soddisfatta senza la necessità di coincidenze ai fini dell'esigibilità, semplicemente in quanto l'imposta indiretta non armonizzata (in questo caso l'IVMDH) non interferisca – nel senso che non lo ostacola né impedisce – con il normale funzionamento dell'esigibilità delle accise o dell'IVA».

## Sulle questioni pregiudiziali

- 20 Con le questioni poste, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 debba essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale che istituisce un'imposta sulle vendite al dettaglio di oli minerali, quale l'IVMDH in discussione nel procedimento principale.
- 21 A tale proposito è d'uopo ricordare che, secondo l'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12, gli oli minerali possono formare oggetto di un'imposizione indiretta diversa dall'accisa istituita da detta direttiva se, da un lato, tale imposizione persegue una o più finalità specifiche e se, dall'altro, rispetta le regole d'imposizione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta (v. sentenza EKW e Wein & Co., cit., punto 30).
- 22 Tali due condizioni, che mirano ad evitare che le imposizioni indirette supplementari ostacolino indebitamente gli scambi (sentenze del 24 febbraio 2000, Commissione/Francia, C-434/97, Racc. pag. I-1129, punto 26, nonché EKW e Wein & Co., cit., punto 46), hanno, come risulta dalla formulazione letterale stessa della citata disposizione, carattere cumulativo.
- 23 Relativamente alla prima delle menzionate condizioni, dalla giurisprudenza della Corte risulta che una finalità specifica ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 è una finalità che non sia puramente di bilancio (v. sentenze Commissione/Francia, cit., punto 19; EKW e Wein & Co., cit., punto 31, nonché del 10 marzo 2005, Hermann, C-491/03, Racc. pag. I-2025, punto 16).
- 24 Nel caso di specie è pacifico che il gettito dell'IVMDH è stato assegnato alle Comunità autonome allo scopo di finanziare l'esercizio da parte di queste ultime di talune loro competenze. Come risulta dagli elementi a disposizione della Corte, l'aliquota dell'imposta in parola è costituita dalla somma dell'aliquota stabilita a livello nazionale e dell'aliquota stabilita dalla Comunità autonoma interessata.
- 25 A tale riguardo va ricordato che la Corte ha già dichiarato che il rafforzamento dell'autonomia di una collettività territoriale mediante il riconoscimento di un potere di prelievo fiscale costituisce un obiettivo puramente di bilancio, il quale non può, di per sé solo, costituire una finalità specifica ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 (sentenza EKW e Wein & Co., cit., punto 33).
- 26 La Generalitat de Catalunya e il governo spagnolo, con il sostegno dei governi ellenico e francese, pongono tuttavia in rilievo che il gettito dell'IVMDH è attribuito alle Comunità autonome non in maniera generale nell'obiettivo puramente di bilancio di rafforzare la loro capacità finanziaria, bensì allo scopo di compensare l'onere che per esse comporta l'esercizio di competenze ad esse trasferite in materia di salute e di ambiente. Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, punto 3, della legge 24/2001, infatti, il gettito dell'imposta in parola risultante dall'aliquota stabilita a livello nazionale e dall'aliquota fissata dalla Comunità autonoma interessata deve obbligatoriamente essere destinato alla copertura delle spese sanitarie, mentre, per la parte risultante da quest'ultima aliquota, esso può, eventualmente, essere destinato a spese in materia ambientale. A differenza dell'accisa, che mira specificamente a riscuotere gettito con un carattere puramente di bilancio, l'IVMDH contribuirebbe, stante la sua concezione e la sua incidenza, alla finalità specifica di riduzione dei costi sociali dovuti al consumo di oli minerali.
- 27 A tale riguardo si deve innanzitutto constatare che, siccome qualsiasi imposta persegue necessariamente uno scopo di bilancio, la sola circostanza che un'imposta quale l'IVMDH miri ad un obiettivo di bilancio non può, di per sé sola, salvo privare l'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 di qualsivoglia sostanza, essere sufficiente ad escludere che l'imposta in parola possa essere considerata come dotata parimenti di una finalità specifica ai sensi della menzionata disposizione (v., in tal senso, sentenza EKW e Wein & Co., cit., punto 33).

- 28 Peraltro, come sostanzialmente indicato dall'avvocato generale ai paragrafi 26 e 27 delle sue conclusioni, l'assegnazione predeterminata del gettito tributario di un'imposta quale l'IVMDH al finanziamento da parte di autorità regionali, come le Comunità autonome, di competenze a queste ultime trasferite dallo Stato in materia di salute e di ambiente potrebbe costituire un elemento di cui tenere conto al fine di identificare la sussistenza di una finalità specifica ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 (v., in tal senso, sentenza EKW e Wein & Co., cit., punto 35).
- 29 Ciò nondimeno, una siffatta assegnazione, relativa ad una semplice modalità di organizzazione interna del bilancio di uno Stato membro, non può, in quanto tale, costituire una condizione sufficiente a siffatto riguardo, poiché ogni Stato membro può decidere di imporre, a prescindere dalla finalità perseguita, l'assegnazione del gettito di un'imposta al finanziamento di determinate spese. In caso contrario, qualsiasi finalità potrebbe essere considerata come specifica ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12, ciò che priverebbe l'accisa armonizzata istituita dalla menzionata direttiva di ogni effetto utile e si porrebbe in contrasto con il principio in base al quale una disposizione derogatoria quale detto articolo 3, paragrafo 2, deve essere oggetto di interpretazione restrittiva.
- 30 Affinché si possa considerare che persegua una finalità specifica ai sensi della menzionata disposizione, è necessario, per contro, che un'imposta quale l'IVMDH sia diretta, di per sé, a garantire la tutela della salute e dell'ambiente. Ciò si verificherebbe segnatamente, come sostanzialmente osservato dall'avvocato generale ai paragrafi 28 e 29 delle sue conclusioni, quando il gettito di tale imposta debba obbligatoriamente essere utilizzato al fine di ridurre i costi sociali e ambientali specificamente connessi al consumo degli oli minerali su cui grava l'imposta in parola, cosicché sussista un nesso diretto tra l'uso del gettito e la finalità dell'imposta di cui trattasi.
- 31 Nel procedimento principale è tuttavia pacifico che il gettito dell'IVMDH deve essere destinato dalle Comunità autonome alle spese sanitarie in generale e non a quelle specificamente connesse al consumo degli oli minerali assoggettati ad imposta. Orbene, siffatte spese generali possono essere finanziate dal gettito di imposte di qualsiasi natura.
- 32 Inoltre, dagli elementi a disposizione della Corte si evince che la normativa nazionale in discussione non prevede meccanismi di assegnazione predeterminata a fini ambientali del gettito dell'IVMDH. Orbene, mancando siffatta assegnazione predeterminata, si può considerare, come in sostanza rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 25 e 26 delle sue conclusioni, che un'imposta quale l'IVMDH sia diretta di per sé a garantire la tutela dell'ambiente e, di conseguenza, persegua una finalità specifica ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 soltanto qualora siffatta imposta sia concepita, quanto alla sua struttura, segnatamente riguardo alla materia imponibile o all'aliquota d'imposta, in modo tale da scoraggiare i contribuenti dall'utilizzare oli minerali o da incoraggiare l'utilizzo di altri prodotti i cui effetti sono meno nocivi per l'ambiente.
- 33 Tuttavia, dal fascicolo trasmesso alla Corte non risulta che ciò si verifichi nella fattispecie del procedimento principale e, del resto, nelle osservazioni scritte presentate dinanzi alla stessa non è stato affatto sostenuto che l'IVMDH avrebbe caratteristiche di tal genere.
- 34 Ne discende che non si può considerare che un'imposta come l'IVMDH in discussione del procedimento principale, riguardo alla quale dagli elementi a disposizione della Corte risulta che essa sia attualmente integrata nell'aliquota dell'accisa armonizzata, persegua una finalità specifica ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12.
- 35 Di conseguenza occorre concludere, senza che occorra esaminare se la seconda condizione riportata nel menzionato articolo 3, paragrafo 2, relativa al rispetto delle regole di imposizione applicabili in materia di accise o di IVA, sia soddisfatta, che tale disposizione deve essere interpretata nel senso che è contraria a che un'imposta, quale l'IVMDH, possa essere ritenuta conforme ai requisiti della citata disposizione.

36 Si deve quindi rispondere alle questioni sottoposte che l'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale che istituisce un'imposta sulle vendite al dettaglio di oli minerali, quale l'IVMDH in discussione nel procedimento principale, in quanto non si può considerare che un'imposta siffatta persegua una finalità specifica ai sensi della menzionata disposizione, allorché detta imposta, destinata a finanziare l'esercizio da parte delle collettività territoriali interessate delle rispettive competenze in materia di salute e di ambiente, non mira, di per sé, a garantire la tutela della salute e dell'ambiente.

### **Sulla limitazione degli effetti nel tempo della sentenza**

37 Nelle rispettive osservazioni scritte la Generalitat de Catalunya e il governo spagnolo hanno chiesto alla Corte di limitare gli effetti nel tempo della presente sentenza qualora essa constataste che l'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 osta all'instaurazione di un'imposta quale l'IVDMH in discussione nel procedimento principale.

38 A sostegno della loro domanda la Generalitat de Catalunya e il governo spagnolo, da un lato, attirano l'attenzione della Corte sulle serie conseguenze finanziarie derivanti da una sentenza che effettuasse una simile constatazione. L'IVMDH sarebbe infatti stata all'origine di molteplici controversie. Orbene, l'obbligo di rimborsare detta imposta, il cui gettito avrebbe raggiunto un importo pari a EUR 13 miliardi circa nel periodo compreso fra il 2002 e il 2011, metterebbe in pericolo il finanziamento della sanità pubblica nelle Comunità autonome.

39 D'altro lato, essi fanno valere che, considerato il comportamento della Commissione europea, essi si sono formati in buona fede il convincimento che l'imposta in parola fosse conforme al diritto dell'Unione. I servizi della Commissione consultati dalle autorità spagnole prima dell'effettiva attuazione dell'imposta di cui trattasi non avrebbero infatti contestato, nel parere fornito a queste ultime il 14 giugno 2001, la possibilità di creare un'imposta sugli oli minerali che avesse la finalità di finanziare le competenze trasferite alle Comunità autonome in materia di salute e di ambiente, limitandosi invece a stabilire condizioni che consentissero di rendere l'IVMDH compatibile con il diritto dell'Unione. I giudici spagnoli non avrebbero peraltro mai nutrito dubbi circa la conformità dell'imposta in discussione con il diritto dell'Unione. Inoltre, il procedimento per inadempimento avviato dalla Commissione nel corso del 2002 è sospeso da diversi anni. Infine, dopo l'avvio da parte della Commissione del menzionato procedimento, le autorità spagnole, con la legge organica 2/2012, relativa alla stabilità del bilancio e alla sostenibilità finanziaria (Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera), del 27 aprile 2012 (BOE n. 103, del 30 aprile 2012, pag. 32653), hanno integrato l'IVMDH nell'accisa sugli oli minerali.

40 Si deve ricordare al riguardo che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, l'interpretazione di una norma di diritto dell'Unione, da quest'ultima fornita nell'esercizio della competenza attribuitale dall'articolo 267 TFUE, chiarisce e precisa il significato e la portata della norma stessa, nel senso in cui deve o avrebbe dovuto essere intesa e applicata sin dal momento della sua entrata in vigore. Ne deriva che la norma così interpretata può e deve essere applicata dal giudice anche a rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza che statuisce sulla domanda d'interpretazione, purché sussistano i presupposti per sottoporre al giudice competente una lite relativa all'applicazione della detta norma (v., in particolare, sentenze del 17 febbraio 2005, Linneweber e Akritidis, C-453/02 e C-462/02, Racc. pag. I-1131, punto 41; del 6 marzo 200, Meilicke e a., C-292/04, Racc. pag. I-1835, punto 34, nonché del 10 maggio 2012, Santander Asset Management SGIIC e a., da C-338/11 a C-347/11, punto 58).

41 Pertanto, solo in via eccezionale la Corte, applicando il principio generale della certezza del diritto intrinseco all'ordinamento giuridico dell'Unione, può essere indotta a limitare la possibilità per gli interessati di far valere una disposizione da essa interpretata onde rimettere in discussione rapporti giuridici costituiti in buona fede. Affinché una tale limitazione possa essere disposta, è necessario che

siano soddisfatti due criteri essenziali, cioè la buona fede degli ambienti interessati e il rischio di gravi inconvenienti (v., in particolare, sentenze del 10 gennaio 2006, *Skov e Bilka*, C-402/03, Racc. pag. I-199, punto 51; del 3 giugno 2010, *Kalinchev*, C-2/09, Racc. pag. I-4939, punto 50, nonché *Santander Asset Management SGIIC e a., cit.*, punto 59).

- 42 Più specificamente, la Corte ha fatto ricorso a tale soluzione soltanto in presenza di circostanze ben precise, in particolare quando vi era un rischio di gravi ripercussioni economiche dovute, segnatamente, all'elevato numero di rapporti giuridici costituiti in buona fede sulla base della normativa ritenuta validamente vigente e quando risultava che i singoli e le autorità nazionali erano stati indotti ad un comportamento non conforme al diritto dell'Unione in ragione di un'oggettiva e rilevante incertezza circa la portata delle disposizioni di diritto dell'Unione, incertezza alla quale avevano eventualmente contribuito gli stessi comportamenti tenuti da altri Stati membri o dalla Commissione (v., in particolare, sentenze del 27 aprile 2006, *Richards*, C-423/04, Racc. pag. I-3585, punto 42; *Kalinchev*, cit., punto 51, nonché *Santander Asset Management SGIIC e a., cit.*, punto 60).
- 43 Riguardo al primo criterio relativo alla buona fede, occorre constatare, nella fattispecie, che, oltre alla circostanza che, nella citata sentenza *EKW e Wein & Co.*, dichiarata nel corso del 2000, la Corte si era già pronunciata circa un'imposta che presentava aspetti analoghi a quelli dell'IVMDH alla luce dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12, dagli elementi forniti dalla Generalitat de Catalunya e dal governo spagnolo non risulta affatto, contrariamente a quanto da essi fatto valere, che la Commissione in un qualsiasi momento avrebbe indicato a dette autorità che l'IVMDH era conforme alla menzionata disposizione.
- 44 A tale proposito è d'uopo osservare che il parere fornito dai servizi della Commissione di cui si sono avvalsi la Generalitat de Catalunya e il governo spagnolo ha chiaramente concluso che l'introduzione di un'imposta sugli oli minerali il cui importo variasse a seconda delle Comunità autonome, quale proposta dalle autorità spagnole, era contraria al diritto dell'Unione. In particolare, detti servizi hanno sottolineato che un'imposta del genere potrebbe essere ritenuta conforme all'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 unicamente qualora sussistesse un nesso coerente fra l'importo di tale imposta e i problemi di salute o di tutela dell'ambiente sui quali essa si propone di incidere, e a condizione che non sia esigibile all'atto dell'immissione in consumo degli oli minerali. Si deve inoltre constatare che, dal 2003, ossia a partire dall'anno seguente a quello di entrata in vigore dell'IVMDH, la Commissione ha avviato un procedimento per inadempimento nei confronti del Regno di Spagna relativamente all'imposta di cui trattasi.
- 45 Alla luce di siffatte considerazioni non è possibile riconoscere che la Generalitat de Catalunya e il governo spagnolo abbiano agito in buona fede mantenendo in vigore l'IVMDH durante un periodo di oltre dieci anni. La circostanza che questi ultimi si fossero formati il convincimento che detta imposta fosse conforme al diritto dell'Unione non è idonea a rimettere in discussione siffatta constatazione.
- 46 In tale contesto, contrariamente a quanto affermato dal governo spagnolo, è priva di rilievo la circostanza che la Commissione, consentendo ad un altro Stato membro, nel 2004, di autorizzare le autorità regionali di detto Stato ad aumentare le accise sugli oli minerali, avrebbe accettato una misura fiscale analoga a quelle che le autorità spagnole avevano presentato ai servizi della Commissione prima dell'adozione dell'IVMDH.
- 47 Dal momento che il primo criterio di cui al punto 41 della presente sentenza non è soddisfatto, non è necessario verificare se sia soddisfatto il secondo criterio menzionato nel medesimo punto e relativo al rischio di gravi inconvenienti.
- 48 Occorre ciò nondimeno rammentare che, secondo costante giurisprudenza, le conseguenze finanziarie che potrebbero derivare per uno Stato membro da una sentenza pronunciata in via pregiudiziale non giustificano, di per sé, la limitazione dell'efficacia nel tempo di tale sentenza (sentenze del

20 settembre 2001, 2001, Grzelczyk, C-184/99, Racc. pag. I-6193, punto 52; del 15 marzo 2005, Bidar, C-209/03, Racc. pag. I-2119, punto 68; Kalinchev, cit., punto 52, nonché Santander Asset Management SGIIC e a., cit., punto 62).

- 49 Se così non fosse, le violazioni di maggiore gravità sarebbero trattate più favorevolmente dal momento che sono queste che possono comportare implicazioni finanziarie di maggiore rilevanza per gli Stati membri. Inoltre, limitare gli effetti nel tempo di una sentenza basandosi soltanto su considerazioni di questa natura porterebbe ad una sostanziale riduzione della tutela giurisdizionale dei diritti che i contribuenti traggono dalla normativa fiscale dell'Unione (sentenza dell'11 agosto 1995, Roders e a., da C-367/93 a C-377/93, Racc. pag. I-2229, punto 48).
- 50 Dalle considerazioni che precedono risulta che non è necessario limitare nel tempo gli effetti della presente sentenza.

### **Sulle spese**

- 51 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

**L'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale che istituisce un'imposta sulle vendite al dettaglio di oli minerali, quale l'imposta sulle vendite al dettaglio di determinati idrocarburi (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) in discussione nel procedimento principale, in quanto non si può considerare che un'imposta siffatta persegua una finalità specifica ai sensi della menzionata disposizione, allorché detta imposta, destinata a finanziare l'esercizio da parte delle collettività territoriali interessate delle rispettive competenze in materia di salute e di ambiente, non mira, di per sé, a garantire la tutela della salute e dell'ambiente.**

Firme