



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

27 de fevereiro de 2014 *

«Impostos indiretos — Impostos especiais de consumo — Diretiva 92/12/CEE — Artigo 3.º, n.º 2 —
Óleos minerais — Imposto sobre as vendas a retalho — Conceito de ‘finalidade específica’ —
Transferência de competências para as Comunidades Autónomas — Financiamento —
Afetação predeterminada — Despesas de saúde e ambientais»

No processo C-82/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Espanha), por decisão de 29 de novembro de 2011, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 16 de fevereiro de 2012, no processo

Transportes Jordi Besora SL

contra

Generalitat de Catalunya,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente de secção, C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh (relator), C. Toader e E. Jarašiūnas, juízes,

advogado-geral: N. Wahl,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 26 de junho de 2013,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Transportes Jordi Besora SL, por C. Jover Ribalta e I. Mallol Bosch, abogadas,
- em representação da Generalitat de Catalunya, por M. Nieto García e N. París Doménech, abogadas da Generalitat,
- em representação do Governo espanhol, por N. Díaz Abad, na qualidade de agente,
- em representação do Governo grego, por G. Papagianni, na qualidade de agente,
- em representação do Governo francês, por J.-S. Pilczer, na qualidade de agente,

* Língua do processo: espanhol.

— em representação do Governo português, por A. Cunha, L. Inez Fernandes e R. Collaço, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por W. Mölls e J. Baquero Cruz, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 24 de outubro de 2013,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L 76, p. 1).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Transportes Jordi Besora SL (a seguir «TJB») à Generalitat de Catalunya relativamente a uma decisão da Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Tarragona (Instituto de gestão de impostos especiais de consumo de Tarragona, a seguir «Instituto de gestão de impostos especiais de consumo») que lhe recusou o reembolso do imposto sobre as vendas a retalho de determinados hidrocarbonetos (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, a seguir «IVMDH»).

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 Nos termos do artigo 3.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva 92/12:

«1. A presente diretiva é aplicável, a nível comunitário, aos produtos seguintes, tal como definidos nas respetivas diretivas:

— óleos minerais,

[...]

2. Os produtos mencionadas no n.º 1 podem ser sujeitos a outras imposições indiretas com finalidades específicas, desde que essas imposições respeitem as regras de tributação aplicáveis em matéria de impostos especiais de consumo ou de IVA para a determinação da base tributável, o cálculo, a exigibilidade e o controlo do imposto.»

Direito espanhol

- 4 Através do artigo 9.º da Lei 24/2001, que institui várias medidas de ordem fiscal, administrativa e social (Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), de 27 de dezembro de 2001 (BOE n.º 313, de 31 de dezembro de 2001, p. 50493), conforme alterada pelo artigo 7.º da Lei 53/2002, que institui várias medidas de ordem fiscal, administrativa e social (Ley 53/2002 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), de 30 de dezembro de 2002 (BOE n.º 313, de 31 de dezembro de 2002, p. 46086, a seguir «Lei 24/2001»), o legislador espanhol instituiu o IVMDH, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2002.

- 5 O artigo 9.º, n.º 1, pontos 1 a 3, da Lei 24/2001 tem a seguinte redação:
- «1. O [IVMDH] é um imposto indireto que incide sobre o consumo [de determinados hidrocarbonetos], tributando, numa única fase, as vendas a retalho dos produtos abrangidos no seu âmbito de aplicação objetivo, em conformidade com as disposições da presente lei.
 - 2. A transferência do imposto para as Comunidades Autónomas é regulada pelas disposições contidas nas normas que regem a transferência dos impostos do Estado para as Comunidades Autónomas e o alcance e as condições de aplicação respeitantes a cada [Comunidade Autónoma] estão previstos na respetiva lei de transferência.
 - 3. As receitas obtidas com este imposto ficam afetadas, na sua totalidade, ao financiamento de despesas de caráter sanitário, de acordo com critérios objetivos fixados a nível nacional. No entanto, a parte dos recursos obtidos com as taxas de tributação [das Comunidades Autónomas] poderá ser destinada ao financiamento de ações no setor ambiental, que deverão ser orientadas por critérios idênticos.»
- 6 Segundo o artigo 9.º, n.º 3, da mesma lei, os hidrocarbonetos abrangidos pelo âmbito de aplicação do IVMDH são, nomeadamente, as gasolinas, o gasóleo, o fuelóleo e o querosene não utilizado como combustível de aquecimento.
- 7 O artigo 9.º, n.º 4, ponto 1, da referida lei define as vendas a retalho como as seguintes operações:
- «a) as vendas ou entregas de produtos incluídos no âmbito de aplicação objetivo, destinados ao consumo direto dos adquirentes. Em qualquer caso, consideram-se ‘vendas a retalho’ as vendas ao público realizadas nos estabelecimentos de venda a retalho, referidas no ponto 2, alínea a), *infra*, independentemente do destino dado pelos adquirentes aos produtos adquiridos;
 - b) as importações e as aquisições intracomunitárias dos produtos incluídos no âmbito de aplicação objetivo quando se destinem diretamente ao consumo do importador ou do adquirente num estabelecimento de consumo adequado.»
- 8 O artigo 9.º, n.º 8, da Lei 24/2001 determina a exigibilidade do IVMDH, da seguinte forma:
- «1. O imposto é exigível no momento da colocação dos produtos incluídos no âmbito de aplicação objetivo à disposição dos adquirentes ou, se for esse o caso, no momento do seu autoconsumo e sempre que o regime suspensivo previsto no artigo 4.º, n.º 20, da Lei 38/1992, de 28 de dezembro de 1992, sobre os impostos especiais de consumo tenha sido ultimado.
 - 2. No que respeita às importações previstas no n.º 4, ponto 1, alínea b), o imposto é exigível no momento da colocação dos produtos incluídos no âmbito de aplicação objetivo à disposição dos importadores, desde que a importação com vista ao consumo dos referidos produtos e o regime suspensivo previsto no artigo 4.º, n.º 20, da Lei 38/1992 tenham sido ultimados.»
- 9 O artigo 9.º, n.º 9, da Lei 24/2001 dispõe, nomeadamente, que a base de tributação é determinada pelo volume dos produtos sujeitos a imposto.
- 10 O artigo 9.º, n.º 10, da mesma lei define a taxa de tributação da seguinte forma:
- «1. A taxa de tributação aplicável a cada um dos produtos sujeito a imposto é calculada através da soma das taxas estatal e [da Comunidade Autónoma correspondente].

2. A taxa de tributação estatal é a seguinte:

[...]

3. A taxa de tributação [da Comunidade Autónoma] é a que, nos termos das disposições da Lei [21/2001] que regula as medidas fiscais e administrativas do novo sistema de financiamento das Comunidades Autónomas e das cidades dotadas de um estatuto de autonomia [Ley 21/2001, por la que se regulam las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Comun y Ciudades con Estatuto de Autonomía], de 27 de dezembro de 2001 [BOE n.º 313, de 31 de dezembro de 2001, p. 50383], é aprovada pela Comunidade Autónoma. Se a Comunidade Autónoma não tiver aprovado qualquer taxa, a taxa de tributação do imposto será apenas a estatal.

[...]»

- 11 O artigo 9.º, n.º 11, da Lei 24/2001 prevê que os sujeitos passivos devem repercutir o montante do imposto devido sobre os adquirentes dos produtos, sendo estes obrigados a suportá-lo, exceto nos casos em que o sujeito passivo seja o respetivo consumidor final.
- 12 O IVMDH foi transferido para as Comunidades Autónomas em aplicação da Lei 21/2001.
- 13 A taxa de tributação autónoma do IVMDH aplicável na Comunidade Autónoma da Catalunha a partir de 1 de agosto de 2004 está fixada na Lei 7/2004 relativa às medidas fiscais e administrativas (Ley 7/2004 de medidas fiscales y administrativas), de 16 de julho de 2004 (BOE n.º 235, de 29 de setembro de 2004, p. 32391).

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 14 A TJB, uma sociedade de transportes de mercadorias estabelecida no território da Comunidade Autónoma da Catalunha, pagou, enquanto consumidor final, um montante de 45 632,38 euros a título do IVMDH devido pelos exercícios fiscais de 2005 a 2008.
- 15 Em 30 de novembro de 2009, a TJB apresentou no Instituto de gestão de impostos especiais de consumo um pedido de reembolso do referido montante, com o fundamento de que, segundo essa sociedade, o IVMDH é contrário ao artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12, uma vez que esse imposto tem uma finalidade meramente orçamental e não respeita a economia da regulamentação da União em matéria de IVA nem a dos impostos especiais de consumo relativamente à sua exigibilidade.
- 16 Por decisão de 1 de dezembro de 2009, o Instituto de gestão de impostos especiais de consumo indeferiu aquele pedido.
- 17 Por decisão de 10 de junho de 2010, o Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Tribunal Administrativo Económico Regional da Catalunha) julgou improcedente a reclamação apresentada pela TJB contra a referida decisão.
- 18 Chamado a pronunciar-se sobre o recurso interposto dessa decisão, o Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Tribunal Superior de Justiça da Catalunha) tem dúvidas quanto à compatibilidade do IVMDH com o artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12. Em especial, esse órgão jurisdicional interroga-se sobre a questão de saber se se pode considerar que esse imposto tem uma finalidade específica na aceção desta disposição, uma vez que se destina a financiar — além, se for o caso, das despesas ambientais — as novas competências transferidas para as Comunidades Autónomas em matéria de saúde, ao passo que o imposto especial de consumo instituído por essa diretiva visa proteger a saúde e o ambiente. Acresce que o órgão jurisdicional de reenvio considera que as regras de exigibilidade do

IVMDH não respeitam as regras relativas aos impostos especiais de consumo, dado que este imposto é exigível no momento da venda ao consumidor final, nem as regras relativas ao IVA, na medida em que o referido imposto não é cobrado em cada fase da produção e da distribuição.

19 Nestas condições, o Tribunal Superior de Justicia de Cataluña decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 3.º, n.º 2, da [Diretiva 92/12], e, designadamente, a exigência de [uma] ‘finalidade específica’ para um determinado imposto,

- a) deve ser interpretado no sentido de que exige que o objetivo [prosseguido] não possa ser atingido através de outro imposto harmonizado?
- b) deve ser interpretado no sentido de que [a] finalidade [que prossegue é] meramente orçamental, quando a criação de um determinado imposto se verifique em simultâneo com a transferência de determinadas competências para algumas Comunidades Autónomas às quais, por sua vez, [tenham sido] cedidas as receitas provenientes da cobrança desse imposto a fim de cobrir parcialmente as despesas decorrentes das competências transferidas, podendo [as] taxas de tributação [variar] de [uma] Comunidade Autónoma [para outra]?
- c) [N]o caso de resposta negativa à [questão] anterior, [o conceito] de ‘finalidade específica’ deve ser interpretado no sentido de que o [seu] objetivo deve ser exclusivo ou, pelo contrário, admite a prossecução de vários objetivos diferentes, entre os quais também o [objetivo] meramente orçamental [de financiar] determinadas competências?
- d) [S]e a resposta à pergunta anterior [apontar no sentido da admissibilidade] de diversos objetivos, [que] grau de importância [deve ter] determinado objetivo, para efeitos do artigo 3.º, n.º 2, da [Diretiva 92/12], [para] se considerar preenchido o requisito de [que] o imposto correspond[a] a uma ‘finalidade específica’ na aceção acolhida pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, e quais os critérios para distinguir a finalidade principal da acessória?

2) O artigo 3.º, n.º 2, da [Diretiva 92/12], em particular [a condição de respeitar as] normas de tributação aplicáveis em matéria de impostos especiais de consumo ou de IVA para determinação da respetiva exigibilidade,

- a) opõe-se a um imposto indireto não harmonizado (como o IVMDH), [exigível no momento da] venda a retalho do carburante ao consumidor final, contrariamente ao imposto harmonizado (‘Imposto sobre os Hidrocarbonetos’, [exigível] quando os produtos saem do último entreposto fiscal) ou ao IVA (que, embora também [exigível no momento da] venda a retalho final, é exigível em cada uma das fases do processo de produção e distribuição), por não estar em conformidade — na expressão do acórdão [de 9 de março de 2000,] EKW e Wein & Co[, C-437/97, Colet., p. I-1157,] n.º 47 — com a economia geral de uma ou outra destas técnicas de tributação, tal como estão [regidas pela regulamentação] comunitária?
- b) No caso de resposta negativa à [questão] anterior, deve entender-se que [a referida condição de] respeito dessas regras [está satisfeita] sem [necessidade de] coincidência [quanto à] exigibilidade, pelo simples facto de o imposto indireto não harmonizado (neste caso, o IVMDH) não interferir — no sentido de que não impede nem dificulta — [com] o normal funcionamento da [exigibilidade] dos impostos especiais de consumo ou do IVA?»

Quanto às questões prejudiciais

- 20 Com as suas questões, que devem ser examinadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que institui um imposto sobre a venda a retalho de hidrocarbonetos, como o IVMDH, em causa no processo principal.
- 21 A este respeito, deve recordar-se que, segundo o artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12, os óleos minerais podem ser objeto de uma imposição indireta além do imposto especial de consumo instituído por essa diretiva, se, por um lado, essa imposição prosseguir uma ou várias finalidades específicas e se, por outro, respeitar as regras de tributação aplicáveis em matéria de impostos especiais de consumo ou de IVA para a determinação da base tributável, o cálculo, a exigibilidade e o controlo do imposto (v. acórdão EKW e Wein & Co, já referido, n.º 30).
- 22 Estas duas condições, que visam evitar que as imposições indiretas suplementares entrem indevidamente as trocas comerciais (acórdãos de 24 de fevereiro de 2000, Comissão/França, C-434/97, Colet., p. I-1129, n.º 26, e EKW e Wein & Co, já referido, n.º 46), têm, como decorre do próprio texto da referida disposição, caráter cumulativo.
- 23 No que respeita à primeira destas condições, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma finalidade específica na aceção do artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12 não é uma finalidade meramente orçamental (v. acórdãos Comissão/França, já referido, n.º 19; EKW e Wein & Co, já referido, n.º 31; e de 10 de março de 2005, Hermann, C-491/03, Colet., p. I-2025, n.º 16).
- 24 No caso em apreço, é pacífico que as receitas do IVMDH foram afetadas às Comunidades Autónomas para financiar o exercício, por estas últimas, de algumas das suas competências. Como decorre dos elementos de que o Tribunal de Justiça dispõe, a base de tributação desse imposto resulta da soma da taxa de tributação fixada a nível nacional e da taxa de tributação fixada pela Comunidade Autónoma em causa.
- 25 A este respeito, deve recordar-se que o Tribunal de Justiça já declarou que o reforço da autonomia de uma entidade territorial através do reconhecimento do poder de cobrar receitas fiscais constitui um objetivo meramente orçamental, que não pode, por si só, constituir uma finalidade específica na aceção do artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12 (acórdão EKW e Wein & Co, já referido, n.º 33).
- 26 A Generalitat de Catalunya e o Governo espanhol, apoiados pelos Governos grego e francês, salientam, contudo, que as receitas do IVMDH não são atribuídas às Comunidades Autónomas de uma forma geral com o objetivo meramente orçamental de reforçar a respetiva capacidade financeira, mas com a finalidade de compensar o encargo que para aquelas implica o exercício das competências que lhes foram transferidas em matéria de saúde e de ambiente. Com efeito, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, ponto 3, da Lei 24/2001, as receitas desse imposto que resultam da taxa de tributação estabelecida ao nível nacional e da taxa de tributação fixada pela Comunidade Autónoma em causa devem obrigatoriamente ser afetadas à cobertura de despesas de saúde, ao passo que, na parte resultante desta última taxa, podem, se necessário, ser afetadas às despesas ambientais. Contrariamente ao imposto especial de consumo, que visa especificamente cobrar receitas com caráter meramente orçamental, o IVMDH contribui, pela sua conceção e a sua incidência, para a finalidade específica de reduzir os custos sociais decorrentes do consumo de hidrocarbonetos.
- 27 A este respeito, importa observar, antes de mais, que, na medida em que qualquer imposto prossegue necessariamente uma finalidade orçamental, o simples facto de um imposto como o IVMDH ter um objetivo orçamental não é suficiente, enquanto tal, sob pena de esvaziar o artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12 de qualquer substância, para excluir que se possa considerar que esse imposto tem também uma finalidade específica na aceção da referida disposição (v., neste sentido, acórdão EKW e Wein & Co, já referido, n.º 33).

- 28 Por outro lado, como indicou, no essencial, o advogado-geral nos n.ºs 26 e 27 das suas conclusões, a afetação predeterminada do produto de um imposto como o IVMDH ao financiamento por autoridades regionais, como as Comunidades Autónomas, de competências que lhes foram transferidas pelo Estado em matéria de saúde e de ambiente pode constituir um elemento a ter em conta para identificar a existência de uma finalidade específica na aceção do artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12 (v., neste sentido, acórdão EKW e Wein & Co, já referido, n.º 35).
- 29 Contudo, essa afetação, que decorre de uma simples modalidade de organização interna do orçamento de um Estado-Membro, não pode, enquanto tal, constituir uma condição suficiente a este respeito, uma vez que qualquer Estado-Membro pode decidir impor, independentemente da finalidade prosseguida, a afetação do produto de um imposto ao financiamento de determinadas despesas. Caso contrário, qualquer finalidade poderia ser considerada específica na aceção do artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12, o que privaria o imposto especial de consumo harmonizado instituído por esta diretiva de qualquer efeito útil e violaria o princípio segundo o qual uma disposição derogatória como o referido artigo 3.º, n.º 2, deve ser objeto de interpretação estrita.
- 30 Em contrapartida, para se considerar que prossegue uma finalidade específica na aceção da referida disposição, um imposto como o IVMDH deve ter, por si mesmo, o objetivo de assegurar a proteção da saúde e do ambiente. Seria esse o caso, em particular, como afirmou, no essencial, o advogado-geral nos n.ºs 28 e 29 das suas conclusões, se o produto desse imposto devesse ser obrigatoriamente utilizado para reduzir os custos sociais e ambientais especificamente relacionados com o consumo dos hidrocarbonetos sujeitos ao referido imposto, de tal forma que existisse uma ligação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da imposição em causa.
- 31 Todavia, no processo principal, é pacífico que as receitas do IVMDH devem ser afetadas pelas Comunidades Autónomas às despesas de saúde em geral, e não às que estão especificamente relacionadas com o consumo dos hidrocarbonetos tributados. Ora, essas despesas gerais são suscetíveis de ser financiadas pelo produto de impostos de qualquer natureza.
- 32 Além disso, decorre dos elementos de que o Tribunal de Justiça dispõe que a legislação nacional em causa não prevê nenhum mecanismo de afetação predeterminada das receitas do IVMDH a fins ambientais. Ora, como observou, no essencial, o advogado-geral nos n.ºs 25 e 26 das suas conclusões, na falta dessa afetação predeterminada, só se poderia considerar que um imposto como o IVMDH visa, por si mesmo, assegurar a proteção do ambiente e, portanto, prossegue uma finalidade específica na aceção do artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12 se esse imposto tivesse sido concebido, no que respeita à sua estrutura, nomeadamente à matéria tributável ou à taxa de tributação, de tal modo que dissuadisse os contribuintes de utilizarem hidrocarbonetos ou encorajasse a utilização de outros produtos cujos efeitos são menos nocivos para o ambiente.
- 33 Contudo, não decorre dos autos transmitidos ao Tribunal de Justiça que seja esse o caso no litígio no processo principal e, de resto, não foi de modo algum sustentado nas observações escritas apresentadas no Tribunal de Justiça que sejam essas as características do IVMDH.
- 34 Daqui resulta que não se pode considerar que um imposto como o IVMDH, em causa no processo principal, que, conforme se deduz dos elementos de que o Tribunal de Justiça dispõe, está atualmente integrado no imposto especial de consumo harmonizado, prossiga uma finalidade específica na aceção do artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12.
- 35 Consequentemente, há que concluir, sem que seja necessário examinar se a segunda condição enunciada no referido artigo 3.º, n.º 2, relativa ao respeito das normas de imposição aplicáveis em matéria de impostos especiais de consumo ou de IVA, está preenchida, que esta disposição deve ser interpretada no sentido de que se opõe a que um imposto, como o IVMDH, possa ser considerado conforme com as exigências da referida disposição.

- 36 Consequentemente, há que responder às questões submetidas que o artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que institui um imposto sobre a venda a retalho de hidrocarbonetos, como o IVMDH, em causa no processo principal, porque não se pode considerar que um imposto dessa natureza prossegue uma finalidade específica na aceção dessa disposição, dado que esse imposto, destinado a financiar o exercício pelas entidades territoriais em causa das suas competências em matéria de saúde e de ambiente, não visa, por si mesmo, assegurar a proteção da saúde e do ambiente.

Quanto à limitação dos efeitos do acórdão no tempo

- 37 Nas suas observações escritas, a Generalitat de Catalunya e o Governo espanhol pediram ao Tribunal de Justiça que limite os efeitos do presente acórdão no tempo no caso de declarar que o artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12 se opõe ao estabelecimento de um imposto como o IVMDH, em causa no processo principal.
- 38 Em apoio do seu pedido, a Generalitat de Catalunya e o Governo espanhol, por um lado, chamam a atenção do Tribunal de Justiça para as graves repercussões financeiras que teria um acórdão que proferisse essa declaração. Com efeito, em seu entender, o IVMDH daria lugar a muitos litígios. Ora, a obrigação de reembolsar esse imposto, cujo produto é de cerca de 13 mil milhões de euros entre 2002 e 2011, colocaria em risco o financiamento da saúde pública nas Comunidades Autónomas.
- 39 Por outro lado, alegam que, tendo em conta a conduta da Comissão Europeia, adquiriram de boa-fé a convicção de que o referido imposto respeitava o direito da União. Com efeito, os serviços da Comissão consultados pelas autoridades espanholas antes da introdução deste imposto não se opuseram, no parecer que enviaram às referidas autoridades em 14 de junho de 2001, à possibilidade de criar um imposto sobre os hidrocarbonetos com a finalidade de financiar as competências transferidas para as Comunidades Autónomas em matéria de saúde e de ambiente, tendo-se limitado a fixar as condições que permitiam tornar o IVMDH compatível com o direito da União. Por outro lado, os órgãos jurisdicionais espanhóis nunca duvidaram da conformidade desse imposto com o direito da União. Além disso, o processo por incumprimento iniciado pela Comissão em 2002 está suspenso há vários anos. Por último, depois de a Comissão ter iniciado esse processo, as autoridades espanholas integraram o IVMDH no imposto especial de consumo sobre os hidrocarbonetos através da Lei Orgânica 2/2012, sobre a estabilidade orçamental e viabilidade financeira (Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera), de 27 de abril de 2012 (BOE n.º 103, de 30 de abril de 2012, p. 32653).
- 40 A este respeito, importa recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a interpretação que este faz de uma norma de direito da União, no exercício da competência que lhe confere o artigo 267.º TFUE, esclarece e precisa o significado e o alcance dessa norma, tal como deve ou deveria ter sido entendida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor. Donde se conclui que a norma assim interpretada pode e deve ser aplicada pelo juiz inclusive às relações jurídicas surgidas e constituídas antes de ser proferido o acórdão que decida o pedido de interpretação, se se encontrarem também reunidas as condições que permitem submeter aos órgãos jurisdicionais competentes um litígio relativo à aplicação da referida norma (v., designadamente, acórdãos de 17 de fevereiro de 2005, Linneweber e Akritidis, C-453/02 e C-462/02 Colet., p. I-1131, n.º 41; de 6 de março de 2007; Meilicke e o., C-292/04, Colet., p. I-1835, n.º 34; e de 10 de maio de 2012, Santander Asset Management SGIIC e o., C-338/11 a C-347/11, n.º 58).
- 41 Só a título excecional é que o Tribunal de Justiça pode, em aplicação do princípio geral da segurança jurídica inerente à ordem jurídica da União, ser levado a limitar a possibilidade de os interessados invocarem uma disposição que ele tenha interpretado para porem em causa relações jurídicas estabelecidas de boa-fé. Para poder decidir essa limitação, é necessário que se encontrem preenchidos dois requisitos essenciais, a saber, a boa-fé dos círculos interessados e o risco de perturbações graves

(v., designadamente, acórdãos de 10 de janeiro de 2006, Skov e Bilka, C-402/03, Colet., p. I-199, n.º 51; de 3 de junho de 2010, Kalinchev, C-2/09, Colet., p. I-4939, n.º 50; e Santander Asset Management SGIIC e o., já referido, n.º 59).

- 42 Mais especificamente, o Tribunal de Justiça só recorreu a esta solução em circunstâncias bem precisas, nomeadamente quando existia um risco de repercussões económicas graves devidas em especial ao grande número de relações jurídicas constituídas de boa-fé com base na regulamentação considerada validamente em vigor e quando se verificava que os particulares e as autoridades nacionais tinham sido levados a um comportamento não conforme com o direito da União em virtude de uma incerteza objetiva e importante quanto ao alcance das disposições do direito da União, incerteza para a qual tinham eventualmente contribuído os próprios comportamentos adotados por outros Estados-Membros ou pela Comissão (v., designadamente, acórdãos de 27 de abril de 2006, Richards, C-423/04, Colet., p. I-3585, n.º 42; Kalinchev, já referido, n.º 51; e Santander Asset Management SGIIC e o., já referido, n.º 60).
- 43 No que respeita ao primeiro critério relativo à boa-fé, importa salientar que, no caso em apreço, além do facto de, no acórdão EKW e Wein & Co, já referido, proferido em 2000, o Tribunal de Justiça já se ter pronunciado sobre um imposto com aspetos análogos aos do IVMDH à luz do artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12, não decorre de forma alguma dos elementos fornecidos pela Generalitat de Catalunya e pelo Governo espanhol, contrariamente ao que alegam, que a Comissão tivesse em qualquer momento indicado a essas autoridades que o IVMDH era conforme com essa disposição.
- 44 A este respeito, deve observar-se que o parecer fornecido pelos serviços da Comissão, invocado pela Generalitat de Catalunya e o Governo espanhol, concluiu claramente que a introdução de um imposto sobre os hidrocarbonetos cujo montante variasse consoante as Comunidades Autónomas, como proposto pelas autoridades espanholas, era contrária ao direito da União. Em especial, os referidos serviços salientaram que um imposto dessa natureza só poderia ser considerado conforme com o artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12 se existisse uma ligação coerente entre o montante desse imposto e os problemas de saúde ou de proteção do ambiente que visava resolver, e na condição de não ser exigível no momento da introdução no consumo dos hidrocarbonetos. Além disso, há que referir que, desde 2003, a saber, o ano seguinte à entrada em vigor do IVMDH, a Comissão iniciou um processo por incumprimento contra o Reino de Espanha relativamente a este imposto.
- 45 Nestas condições, não se pode admitir que a Generalitat de Catalunya e o Governo espanhol tenham agido de boa-fé ao manter o IVMDH em vigor durante um período de mais de dez anos. O facto de terem adquirido a convicção de que o referido imposto era conforme com o direito da União não pode pôr em causa esta conclusão.
- 46 Neste contexto, é irrelevante, contrariamente ao que alega o Governo espanhol, o facto de que, ao permitir, em 2004, que outro Estado-Membro autorizasse as respetivas autoridades regionais a aumentarem os impostos especiais de consumo sobre os hidrocarbonetos, a Comissão tenha aceitado uma medida fiscal análoga à que as autoridades espanholas tinham apresentado aos serviços da Comissão antes da adoção do IVMDH.
- 47 Dado que o primeiro requisito referido no n.º 41 do presente acórdão não está preenchido, não é necessário verificar se o segundo requisito mencionado no mesmo número, relativo ao risco de perturbações graves, está satisfeito.
- 48 Importa, no entanto, recordar que é jurisprudência constante que as consequências financeiras que podem resultar para um Estado-Membro de um acórdão proferido a título prejudicial não justificam, por si só, a limitação dos efeitos desse acórdão no tempo (acórdãos de 20 de setembro de 2001, Grzelczyk, C-184/99, Colet., p. I-6193, n.º 52; de 15 de março de 2005, Bidar, C-209/03, Colet., p. I-2119, n.º 68; Kalinchev, já referido, n.º 52; e Santander Asset Management SGIIC e o., já referido, n.º 62).

- 49 Se assim não fosse, as infrações mais graves seriam tratadas de modo mais favorável, visto que são essas precisamente que podem ter as repercussões financeiras mais significativas para os Estados-Membros. Além disso, limitar os efeitos de um acórdão no tempo com base apenas neste tipo de considerações levaria a reduzir de forma substancial a proteção jurisdicional dos direitos atribuídos aos particulares pela regulamentação fiscal da União (acórdão de 11 de agosto de 1995, Roders e o., C-367/93 a C-377/93, Colet., p. I-2229, n.º 48).
- 50 Resulta destas considerações que não se deve limitar no tempo os efeitos do presente acórdão.

Quanto às despesas

- 51 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

O artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que institui um imposto sobre a venda a retalho de hidrocarbonetos, como o imposto sobre as vendas a retalho de determinados hidrocarbonetos (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos), em causa no processo principal, porque não se pode considerar que um imposto dessa natureza prossegue uma finalidade específica na aceção dessa disposição, dado que esse imposto, destinado a financiar o exercício pelas entidades territoriais em causa das suas competências em matéria de saúde e de ambiente, não visa, por si mesmo, assegurar a proteção da saúde e do ambiente.

Assinaturas