

Asunto C-82/12

**Transportes Jordi Besora, S.L.
contra
Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC),
Generalitat de Catalunya**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso Administrativo)]

«Directiva 92/12/CEE – Impuestos especiales – Hidrocarburos – Artículo 3, apartado 2 – Finalidad específica – Conformidad con el sistema general de los impuestos especiales o del IVA – Impuesto nacional que grava las ventas minoristas de determinados hidrocarburos – Limitación de los efectos en el tiempo de una sentencia»

1. El presente asunto tiene por objeto la interpretación que debe darse al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE (en lo sucesivo, «Directiva sobre los impuestos especiales»). (2) Esta disposición reconoce la facultad de los Estados miembros de introducir o mantener gravámenes indirectos sobre productos que ya están sujetos a normas armonizadas en materia de impuestos especiales. Sin embargo, ese derecho se supedita a dos requisitos: i) que el impuesto de que se trate persiga una finalidad específica, y ii) que respete las normas aplicables a los impuestos especiales o (3) al IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.
2. Mediante su petición de decisión prejudicial, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña solicita que se dilucide si un impuesto indirecto concreto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos; en lo sucesivo, «IVMDH»), que grava el consumo de tales productos, es conforme con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales. Más concretamente, el tribunal remitente desea que se aclaren dos cuestiones: qué se entiende por «finalidad específica» en el sentido de esa disposición y cuáles son los requisitos para que un impuesto indirecto se considere conforme con el sistema general de normas impositivas relativas a los impuestos especiales o al IVA. Dadas las consecuencias económicas que entraña, el asunto suscita también la cuestión de si deberían limitarse en el tiempo los efectos de una posible declaración de no conformidad.
3. A continuación, explicaré por qué no considero que el IVMDH sea conforme con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales. Asimismo, expondré las razones por las que no creo que sea adecuado limitar los efectos de una declaración de no conformidad en las circunstancias del presente asunto.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. Con arreglo al artículo 1, apartado 1, el objetivo de la Directiva sobre los impuestos especiales es establecer «el régimen de los productos objeto de impuestos especiales y de otros impuestos indirectos que gravan directa o indirectamente el consumo de dichos productos, con exclusión del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos establecidos por la [Unión Europea]».

5. A tenor del artículo 3, apartado 1, la Directiva es aplicable, en particular, a los hidrocarburos. El artículo 3, apartado 2, de la Directiva establece lo siguiente:

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

6. El artículo 6, apartado 1, de la Directiva tiene el siguiente tenor:

«1. El impuesto se devengará en el momento de la puesta a consumo o cuando se comprueben las diferencias que deberán someterse a impuestos especiales de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 14.

Se considerará puesta a consumo de productos objeto de impuestos especiales:

- a) cualquier salida [...] del régimen suspensivo;
- b) la fabricación [...] de esos productos fuera del régimen suspensivo;
- c) la importación [...] de tales productos cuando no se acojan al régimen suspensivo.»

B. Derecho español

7. El IVMDH fue creado en España mediante la Ley estatal 24/2001. (4) Su artículo 9 dispone lo siguiente:

«Con efectos a partir del día 1 de enero de 2002, se crea un nuevo Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, que se regirá por las siguientes disposiciones:

Uno. Naturaleza.

1. El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de aquéllos, gravando en fase única [...] las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo [...]

[...]

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

[...]

Tres. **Ámbito objetivo.**

1. Los hidrocarburos que se incluyen en el ámbito objetivo de este Impuesto son las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo y el queroseno no utilizado como combustible de calefacción [...]

[...]

Cinco. **Hecho imponible.**

1. Están sujetas al impuesto las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo. También están sujetas las operaciones que impliquen el autoconsumo de los productos gravados por los sujetos pasivos del impuesto.

[...]

Siete. **Sujetos pasivos.**

Son sujetos pasivos los propietarios de los productos gravados que realicen respecto de los mismos las operaciones sujetas al impuesto. [...]

[...]

Ocho. **Devengo.**

1. El impuesto se devenga en el momento de la puesta de los productos comprendidos en el ámbito objetivo a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo y siempre que el régimen suspensivo [...] de Impuestos Especiales, haya sido ultimado.

[...]

Nueve. **Base imponible.**

1. La base del impuesto estará constituida por el volumen de los productos objeto del impuesto, expresado en miles de litros [...]

[...]

Diez. **Tipo de gravamen.**

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

[...]

3. El tipo autonómico será aquel que, conforme a lo previsto en la Ley que regule las nuevas medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatutos de Autonomía, sea aprobado por la Comunidad Autónoma. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado tipo alguno, el tipo de gravamen del impuesto será sólo el estatal.

[...]»

II. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

8. Transportes Jordi Besora, S.L. (en lo sucesivo, «TJB») es una empresa de transporte establecida en la Comunidad Autónoma de Cataluña. Para el funcionamiento de sus vehículos, TJB adquiere una gran cantidad de combustible. Entre 2005 y 2008, dichas compras fueron gravadas con el IVMDH y se le repercutió un total de 45.632,38 EUR.

9. El 30 de noviembre de 2009, TJB solicitó a la Oficina Gestora de Impuestos Especiales que le devolviera el IVMDH abonado entre 2005 y 2008, por considerar que este impuesto es contrario al artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales. Sin embargo, la solicitud de TJB fue denegada mediante resolución de 1 de diciembre de 2009.

10. TJB impugnó dicha resolución ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (en lo sucesivo, «TEARC»). La reclamación fue desestimada mediante resolución de 10 de junio de 2002.

11. Posteriormente, TJB interpuso recurso contencioso-administrativo contra dicha resolución ante el tribunal remitente, que ha planteado las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) El artículo 3, apartado 2, de [la Directiva sobre los impuestos especiales] y, en particular, la exigencia de "finalidad específica" de un determinado impuesto,
- a) ¿Debe interpretarse en el sentido de que exige que el objetivo que persiga no sea susceptible de ser alcanzado a través de otro impuesto armonizado?
 - b) ¿Debe interpretarse en el sentido de que concurre una finalidad puramente presupuestaria cuando un determinado tributo se haya establecido coetáneamente a la transferencia de unas competencias a unas Comunidades Autónomas a las que, a su vez, se les ceden los rendimientos derivados de la recaudación del tributo con el objeto de atender, en parte, los gastos que producen las competencias transferidas, pudiendo establecerse una diversidad de tipos de gravamen, según el territorio de cada Comunidad Autónoma?
 - c) Para el caso de que se diera una respuesta negativa al interrogante anterior, ¿debe interpretarse la noción de "finalidad específica" en el sentido de que el objetivo en que consista deba ser exclusivo o, por el contrario, admite la consecución de varios objetivos diferenciados, entre los que se encuentre también el meramente presupuestario dirigido a la obtención de financiación de determinadas competencias?
 - d) De responderse el anterior interrogante admitiendo la consecución de varios objetivos, ¿qué grado de relevancia debe entrañar un determinado objetivo, a los efectos del artículo 3, apartado 2 de [la Directiva sobre los impuestos especiales], para colmar el requisito de que el tributo responda a una "finalidad específica" en el sentido admitido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y cuáles serían los criterios para delimitar la finalidad principal de la accesoria?
- 2) El artículo 3, apartado 2, de [la Directiva sobre los impuestos especiales] y, en particular, la condición de respetar las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación del devengo,
- a) ¿Se opone a un impuesto indirecto no armonizado (como el IVMDH) que se devenga en el momento de la venta minorista del carburante al consumidor final, a diferencia del impuesto armonizado ("Impuesto sobre Hidrocarburos", (5) que se devenga cuando los productos salgan del último depósito fiscal) o del IVA (que, aun devengándose también [en el] momento de la venta minorista final, es exigible en cada fase del proceso de producción y distribución), por entender que no respeta –en expresión de la sentencia EKW y Wein & Co (apartado 47)– el sistema general de una u otra de las citadas técnicas impositivas, tal como las regula la normativa [de la Unión]?

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

12. Han presentado observaciones escritas TJB, la Generalitat de Catalunya, los Gobiernos español, griego y portugués y la Comisión. En la vista de 26 de junio de 2013 se oyeron los informes orales de TJB, la Generalitat de Catalunya, los Gobiernos español y francés y la Comisión.

III. Análisis

A. *Cuestiones preliminares*

13. El tribunal remitente ha dividido las dos cuestiones prejudiciales en una serie de partes. Sin embargo, entiendo que mediante dichas cuestiones se solicita que se dilucide, en definitiva, si el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales se opone a un impuesto indirecto como el IVMDH, controvertido en el presente asunto.

14. Dado que el cumplimiento del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales exige que concurren los dos requisitos que se han indicado en el anterior apartado 1 (a saber, i) que el impuesto persiga una «finalidad específica», y ii) que respete el sistema general de los impuestos especiales o del IVA), examinaré uno a uno estos requisitos. Sin embargo, antes de abordar la cuestión de qué constituye una finalidad específica, analizaré brevemente la naturaleza del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales dentro del sistema establecido por esa Directiva.

15. Ha de tenerse presente que la propuesta original de la Comisión de una Directiva sobre los impuestos especiales establecía que los productos comprendidos en el ámbito de la Directiva «[...] no [estarían] sujetos a otros gravámenes que no sean los impuestos especiales y el impuesto sobre el valor añadido». (6) Sin embargo, el Consejo insistió en que los Estados miembros conservaran una potestad tributaria residual. Esto se justificó por los distintos planteamientos respecto a los impuestos especiales y al papel de los impuestos indirectos en la aplicación de políticas no presupuestarias en los Estados miembros. La inclusión del artículo 3, apartado 2, en la Directiva sobre los impuestos especiales refleja la postura adoptada por el Consejo sobre lo que consideró el nivel adecuado de armonización en este ámbito. (7)

16. Además, al interpretar el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales, debe tenerse presente que esta disposición constituye una excepción al sistema general de los impuestos especiales armonizados. Por lo tanto, debe interpretarse de forma estricta. (8)

B. *Primer requisito: existencia de una «finalidad específica» no presupuestaria*

17. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular la sentencia EKW y Wein & Co, contiene criterios de los que puede inferirse una respuesta a la cuestión prejudicial planteada por el tribunal remitente.

18. En lo que respecta al extremo de qué constituye una «finalidad específica» en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales, el Tribunal de Justicia ha declarado que debe entenderse como un objetivo distinto del «puramente presupuestario». (9) También ha confirmado que el aumento de la autonomía municipal mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituye en sí mismo un objetivo puramente presupuestario, por lo que dicho objetivo no puede estar comprendido en la excepción del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los

impuestos especiales. (10) Por consiguiente, debe señalarse que, para cumplir esa disposición, el impuesto indirecto de que se trate no debe tener solamente una finalidad presupuestaria.

19. A este respecto, de los autos trasladados al Tribunal de Justicia se desprende que el IVMDH se estableció al mismo tiempo en que se transfirieron a las Comunidades Autónomas determinadas competencias en materia sanitaria. Ha quedado acreditado que la finalidad del IVMDH era hacer frente, en parte, a los gastos ocasionados por el traspaso de dichas competencias. La Generalitat de Catalunya confirmó este extremo en sus observaciones escritas y admitió que el IVMDH se creó con la finalidad de garantizar que las Comunidades Autónomas poseyeran recursos suficientes para atender los gastos sanitarios asumidos como consecuencia de la transferencia de competencias en materia sanitaria. En la vista, se explicó, además, que los rendimientos procedentes del IVMDH se han utilizado, en particular, para construir hospitales nuevos.

20. En este contexto, se suscita la siguiente cuestión: ¿puede un impuesto indirecto, que responde (al menos en parte) a una finalidad presupuestaria por cuanto financia las competencias transferidas en materia sanitaria, considerarse sin embargo comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre impuestos especiales?

21. Aunque corresponde al tribunal remitente efectuar apreciaciones de hecho y aplicar el marco interpretativo proporcionado por el Tribunal de Justicia a los hechos del litigio del que conoce, debo confesar que me resulta difícil aceptar que un impuesto indirecto como el IVMDH pueda tener una «finalidad específica» en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre impuestos especiales. De hecho, según el tribunal remitente, el IVMDH persigue el mismo objetivo que el impuesto especial armonizado (el IH), a saber, reducir los costes sociales (sanitarios y medioambientales) provocados por el consumo de hidrocarburos.

22. Hay que reconocer que no puede descartarse que un impuesto que –además de perseguir una finalidad presupuestaria– está destinado específicamente a proteger la salud pública o el medio ambiente pueda tener una «finalidad específica» en el sentido del artículo 3, apartado 2. (11) Sin embargo, en mi opinión, la circunstancia de que el propósito de las leyes que establecen el IVMDH y el IH coincida excluye, desde un principio, la posibilidad de invocar el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales. En efecto, debido a esta coincidencia, el IVMDH no puede interpretarse en el sentido de que tiene una finalidad *específica* en el sentido del artículo 3, apartado 2, de dicha Directiva. (12) Tal interpretación sencillamente pondría en riesgo los esfuerzos para armonizar el régimen de los impuestos especiales y daría lugar a un impuesto especial adicional, contrario al objetivo mismo de la Directiva sobre los impuestos especiales, eliminar los obstáculos que subsisten en el mercado interior. En efecto, a pesar del objetivo de protección de la salud pública y el medio ambiente, expresado en términos generales, ambos instrumentos parecen tener, en definitiva, la misma finalidad presupuestaria de hacer frente a necesidades generales de gasto público en un ámbito determinado. (13)

23. Además –aun suponiendo que no exista la coincidencia de finalidades antes descrita– considero que pueden utilizarse dos criterios para determinar si un impuesto indirecto, como el IVMDH en el presente asunto, persigue una «finalidad específica» en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales. Estos criterios son: i) la estructura del propio impuesto (y, más concretamente, sus modalidades de liquidación), o ii) la afectación de los rendimientos procedentes del impuesto para promover la consecución de una finalidad específica (no presupuestaria). (14) Considero que el segundo criterio, indicado en el inciso ii), es secundario respecto del expuesto en el inciso i) y sólo entra en juego cuando no puede determinarse con arreglo al primer criterio si el impuesto de que se trata persigue una finalidad específica.

24. En primer lugar, la estructura de un impuesto indirecto puede constituir una indicación especialmente útil de la finalidad no presupuestaria de un tributo. De hecho,

considero que esa «estructura» constituye la herramienta principal para identificar una «finalidad específica». Ello se debe a que un impuesto rara vez escapa a las limitaciones de una finalidad presupuestaria, a menos que su estructura atestigüe la existencia de otro objetivo, no presupuestario.

25. Más concretamente, puede identificarse una finalidad no presupuestaria cuando un impuesto se fija en un nivel que desincentiva o incentiva un determinado comportamiento. Así ocurre, en particular, cuando el nivel del impuesto varía en función de los efectos perjudiciales para la salud o el medio ambiente del producto gravado. (15) Un extremo importante que debe subrayarse es que, en la medida en que la estructura del impuesto indique que tiene una finalidad específica, los rendimientos recaudados podrán afectarse a cualquier uso que se considere conveniente. A este respecto –y a pesar del hecho de que la supuesta finalidad del IVMDH es *reducir* los efectos perjudiciales del consumo de hidrocarburos–, deseo señalar que no se ha proporcionado al Tribunal de Justicia información que sugiera que la estructura del IVMDH está de hecho concebida específicamente para desincentivar el consumo de hidrocarburos o para incentivar el consumo de otro tipo de producto considerado menos perjudicial desde el punto de vista sanitario o medioambiental. (16)

26. En segundo lugar, aun cuando la estructura no indique la existencia de una verdadera «finalidad específica», el impuesto de que se trate puede considerarse no obstante comprendido en la excepción establecida en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales. Así sucede cuando los rendimientos obtenidos se destinan a financiar medidas concretas que contribuyan directamente a la consecución de una finalidad no presupuestaria determinada (relativa, por ejemplo, a la protección de la salud pública o el medio ambiente). En esta segunda hipótesis, que tiene carácter subsidiario, considero que –para respetar el hecho de que el artículo 3, apartado 2, constituye una excepción a la norma general– reviste especial importancia establecer un vínculo suficientemente estrecho entre, por una parte, el modo en que se emplean los rendimientos obtenidos y, por otra, la consecución de la finalidad específica (no presupuestaria) del impuesto.

27. En virtud del artículo 9, apartado 1, número 3, de la Ley 24/2001, los rendimientos derivados del IVMDH deberán destinarse a medidas sanitarias y medioambientales (si bien la financiación de medidas medioambientales parece ser opcional). Por consiguiente, no cabe duda de que dicho impuesto está destinado a una finalidad *predeterminada*. Sin embargo, la finalidad sigue siendo, en mi opinión, meramente presupuestaria. En las presentes circunstancias, la afectación de los rendimientos se define en términos muy generales: las medidas financiadas por el IVMDH no están en absoluto limitadas a aquellas respecto de las que podría afirmarse que guardan una relación estrecha con el propósito de combatir los efectos perjudiciales del consumo de los productos gravados.

28. Es preciso establecer una distinción entre la finalidad del impuesto –que constituye la esencia de la cuestión que se examina– y los posibles destinos a los que se afectan sus rendimientos. A diferencia de la situación que se produce con respecto al criterio de la «estructura» mencionado en el anterior punto 24 (en la que los fondos obtenidos pueden utilizarse como se considere conveniente), la cuestión de cómo se utilizan los rendimientos recaudados cobra aquí una significación especial. Ello se debe a que, para establecer una relación entre la afectación de los rendimientos y la finalidad específica del impuesto en cuestión, es necesario que el destino al que se afectan los fondos contribuya a la consecución de la finalidad no presupuestaria del impuesto (en este caso, la reducción de los costes sociales relacionados con el consumo de hidrocarburos).

29. En otras palabras, aceptar que el cumplimiento del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales simplemente exigiría que los rendimientos tributarios se afectaran a una finalidad predeterminada (o, en su caso, a finalidades predeterminadas, como sucede en el presente asunto) privaría sencillamente de efectividad a la Directiva. En efecto, dicha interpretación permitiría aplicar la excepción con independencia de que se tratara de una finalidad, presupuestaria o de otro tipo,

siempre que los rendimientos tributarios se afectaran de manera específica para compensar determinados costes soportados por las autoridades públicas. Además, permitiría que los Estados miembros invocaran varias finalidades predeterminadas concurrentes para justificar la necesidad de establecer otros impuestos indirectos sobre los productos que regula la Directiva.

30. A mi entender, la mera afectación de rendimientos tributarios a medidas sanitarias y medioambientales con carácter general no basta para demostrar que el impuesto persigue una finalidad no presupuestaria, según exige el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales. En el presente asunto, no se ha acreditado ninguna relación directa entre, por una parte, las medidas financiadas con los rendimientos procedentes del IVMDH y, por otra, la finalidad de eludir y subsanar las repercusiones perjudiciales derivadas del consumo de hidrocarburos.

31. De hecho, no hay nada en los autos trasladados al Tribunal de Justicia que sugiera que los rendimientos recaudados a través del IVMDH deban afectarse a medidas sanitarias o medioambientales *específicas*, lo que a su vez podría confirmar la existencia de una finalidad no presupuestaria. Como se ha indicado antes, los rendimientos derivados del IVMDH se han utilizado para cubrir gastos (de carácter general) vinculados, en particular, a la asistencia sanitaria, competencia que se transfirió a las Comunidades Autónomas simultáneamente a la creación del IVMDH. Para estar comprendidas en la excepción establecida en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales, las normas nacionales deberían precisar, como mínimo, cómo deberán afectarse los rendimientos recaudados (para promover la finalidad no presupuestaria del impuesto). Además, cuando se adopten distintos niveles de imposición, las normas que establezcan esos niveles deberían contener también criterios objetivos sobre los que pueda basarse esa diferenciación.

32. A la luz de las consideraciones anteriores, no creo que pueda estimarse que un impuesto indirecto como el IVMDH tiene una «finalidad específica» en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales. Teniendo en cuenta esta conclusión, no es necesario analizar el segundo requisito (respeto del sistema general de los impuestos especiales o del IVA). Para el supuesto de que el Tribunal de Justicia decida no obstante llevar a cabo dicho análisis, formularé las siguientes observaciones.

C. *Segundo requisito: respeto del sistema general de los impuestos especiales o del IVA*

33. Quisiera recordar desde un principio que, a efectos del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales, basta, como señala el tribunal remitente, con que un impuesto indirecto que persigue una finalidad específica respete las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para i) la determinación de la base imponible, ii) la liquidación, iii) el devengo y iv) el control del impuesto. (17) El tribunal remitente alberga dudas sobre si esto es así en el caso del IVMDH.

34. La cuestión del devengo constituye el elemento central de las dudas del tribunal remitente en lo que concierne al segundo requisito. (18) A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia EKW y Wein & Co que el impuesto controvertido en ese litigio «no [cumplía] las normas relativas al devengo de los impuestos especiales, dado que *sólo es exigible en la fase de la venta al consumidor, y no en el momento de la puesta al consumo*» (el subrayado es mío). (19)

35. Esa conclusión es directamente aplicable al presente asunto.

36. De hecho, con arreglo al artículo 6, apartado 1, de la Directiva sobre los impuestos especiales, el impuesto se devengará «en el momento de la puesta a consumo». (20) Este momento se produce cuando el producto sale del último depósito fiscal. Contrariamente a lo que se establece en esa disposición, de los autos resulta

que el IVMDH grava la venta minorista de tales productos (que se produce después de la «puesta a consumo» en el sentido de la Directiva sobre los impuestos especiales).

37. Sin embargo, ha de reconocerse que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia precisa que el respeto del «sistema general» de los impuestos especiales (o del IVA) no exige que el impuesto indirecto en cuestión respete *todas* las normas aplicables a los impuestos especiales en materia de determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto. En cambio, exige que el impuesto indirecto sea conforme, en estos cuatro aspectos, con el sistema general de los impuestos especiales o del IVA, tal como los regula la normativa de la Unión. (21) De hecho, como señaló el Abogado General Saggio, la exigencia de la total coincidencia entre las dos normativas no sólo privaría de eficacia al artículo 3, apartado 2, sino que podría dar lugar a formas adicionales de impuestos especiales, en contra del principio de unicidad del impuesto especial. (22)

38. Según este razonamiento, parece que, si un Estado miembro pretende establecer un impuesto indirecto con una finalidad específica vinculada a la protección de la salud pública (y del medio ambiente) sobre determinados tipos de hidrocarburos, sólo puede hacerlo en la medida en que ese impuesto respete todas las normas de la Unión relativas a la categoría pertinente de productos en materia de impuestos especiales o de IVA, pero no tendría que respetar también de manera literal todas las normas específicas relativas a una determinada subcategoría de tales productos – suponiendo que dichas normas efectivamente existieran–. (23)

39. Sin embargo, queda por resolver la cuestión de cuándo un impuesto *respete* el «sistema general» de una de esas técnicas impositivas. Además, ha de dilucidarse si puede deducirse una incompatibilidad de la circunstancia de que los impuestos de que se trata no se devengan en el mismo momento.

40. En mi opinión, la respuesta a estas cuestiones reside en la *ratio legis* de la Directiva sobre los impuestos especiales. El Tribunal de Justicia ha declarado que la finalidad de esta Directiva es evitar que los impuestos indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios. Así sucedería, en particular, si los operadores económicos estuvieran sometidos a formalidades distintas de las previstas por la normativa de la Unión aplicable en relación con los impuestos especiales o el IVA. (24) Cuando el impuesto indirecto de que se trate afecte a este objetivo, no puede ser compatible con ninguno de esos sistemas impositivos. Por lo tanto, el criterio pertinente es si el impuesto interfiere en el buen funcionamiento del mercado, y no, como alegan la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español, si el impuesto interfiere en el funcionamiento normal del sistema establecido por la Directiva sobre los impuestos especiales (o de la Directiva sobre el IVA). (25)

41. En efecto, aunque la Directiva sobre los impuestos especiales no distingue expresamente entre los cuatro criterios (base imponible, liquidación, devengo y control del impuesto) en cuanto a su orden de importancia respectivo para determinar si el impuesto en cuestión respete el sistema general de los impuestos especiales o del IVA, la Directiva pone no obstante especial énfasis en el devengo. Esto se debe a su importancia para el buen funcionamiento del mercado interior. (26)

42. Un extremo que no debe pasarse por alto es que la diferencia en lo que atañe al devengo repercutirá en la duración del régimen suspensivo (aunque la diferencia de duración puede depender de la naturaleza de los productos de que se trate). Con arreglo a la Directiva sobre los impuestos especiales, el control del producto cesa desde que éste abandona el depósito fiscal. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, el IVMDH exige que el control continúe hasta que el producto se venda al consumidor final. En la vista quedó claro también que existen otras diferencias entre el IVMDH y el sistema establecido por la Directiva sobre los impuestos especiales: así ocurre especialmente en lo que respecta a la obligación de declarar el impuesto controvertido y las modalidades de liquidación del impuesto. (27)

43. En lo que respecta al IVA, basta con señalar que, a raíz de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto EKW y Wein & Co, es jurisprudencia acreditada que

un impuesto indirecto como el IVMDH, que únicamente se percibe en el momento de la venta al consumidor y no en cada fase del proceso de producción y de distribución, como sucede con el IVA, no puede declararse compatible con el sistema general del IVA. (28)

44. En síntesis, el establecimiento de un impuesto adicional que se devenga en un momento diferente al del impuesto especial (lo que también implica que los sujetos pasivos pueden diferir en lo que respecta a los dos impuestos) crea formalidades adicionales para los operadores en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. En consecuencia, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales se opone a dicho impuesto.

45. Por último, en lo que atañe a la cuestión de si (suponiendo que persiguiera una finalidad específica) el IVMDH podría, a pesar de la interpretación antes propuesta, considerarse conforme con el artículo 3, apartado 2, sencillamente porque no obstaculiza ni dificulta el funcionamiento normal del devengo de los impuestos especiales o del IVA, como el tribunal remitente parece sugerir en la segunda parte de la segunda cuestión prejudicial, me remito a las observaciones que he formulado en el punto 40 *supra*.

46. A la luz de todas las consideraciones anteriores, estimo que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales se opone a un impuesto indirecto como el IVMDH controvertido en el litigio principal, cuando el tribunal nacional considere que tal impuesto no tiene una finalidad no presupuestaria específica y no respeta el sistema general de los impuestos especiales o del IVA para la determinación del devengo.

D. *¿Procede limitar los efectos en el tiempo de la sentencia del Tribunal de Justicia en el presente asunto?*

47. El Gobierno español ha solicitado que el Tribunal de Justicia limite los efectos en el tiempo de su sentencia, en el supuesto de que declare que el IVMDH no es conforme con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales. Dado el planteamiento adoptado en estas conclusiones, es necesario examinar si esa limitación está justificada en el presente asunto. Aun cuando de las alegaciones (29) formuladas por el Gobierno español se desprende que las repercusiones económicas de una declaración de no conformidad no pueden subestimarse en modo alguno, no considero que proceda limitar los efectos en el tiempo de una declaración de no conformidad en las presentes circunstancias.

48. Ha de recordarse, desde un principio, que la interpretación que el Tribunal de Justicia hace de una norma del Derecho de la Unión pretende aclarar y precisar el significado y el alcance de ésta, tal como habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. En consecuencia, la norma –según ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia– debe aplicarse a todas las relaciones jurídicas, incluidas las nacidas y constituidas antes de la sentencia en la que se haya realizado la interpretación. (30) Por lo tanto, en principio, el Tribunal de Justicia puede limitar los efectos en el tiempo de sus sentencias únicamente en circunstancias excepcionales. (31)

49. El Tribunal de Justicia ha aceptado anteriormente que puedan limitarse los efectos en el tiempo de una sentencia cuando han concurrido dos requisitos (acumulativos). Por una parte, debe acreditarse un «riesgo de repercusiones económicas graves». Tales repercusiones deben resultar, en particular, del elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor. Por otra parte, deben haberse adoptado conductas ilícitas en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto a la interpretación y el alcance de las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha atribuido especial importancia a la conducta de otros Estados miembros y de la Comisión, que puede haber contribuido al comportamiento ilícito en cuestión. (32)

50. En el presente asunto, el Gobierno español ha formulado tres alegaciones para justificar que se limiten los efectos en el tiempo de una declaración de no conformidad. En primer lugar, sostiene que la aplicación retroactiva de tal sentencia entrañaría graves repercusiones económicas para España y sus Comunidades Autónomas. Ello se debe a que, según las estimaciones del Gobierno español, las devoluciones que habrían de concederse en caso de una declaración de no conformidad ascenderían a unos 13.000 millones de euros (o el 1,25 % del producto interior bruto español en 2011). (33) En segundo lugar, afirma que la obligación de devolver los impuestos incorrectamente recaudados pondría seriamente en peligro la financiación del sistema de sanidad pública en el territorio de las Comunidades Autónomas. En tercer lugar, el Gobierno español considera que la Comisión ha contribuido con su comportamiento al incumplimiento de que se trata.

51. En la vista, la Comisión y TJB cuestionaron, en particular, las estimaciones efectuadas por el Gobierno español en lo que respecta a la magnitud del riesgo económico que existe. En su opinión, las normas nacionales en materia de prescripción excluirían automáticamente las solicitudes que se remontan a más de cuatro años. Además, debido a la gran cantidad de pleitos pendientes, la Comisión puso también en entredicho el efecto práctico de limitar la aplicación retroactiva de una declaración de no conformidad.

52. Aun suponiendo que las objeciones sean fundadas, no me cabe ninguna duda, como he indicado antes, de que las cantidades de que se trata siguen siendo considerables. En efecto, teniendo en cuenta, en particular, la situación económica precaria que atraviesan actualmente España y sus Comunidades Autónomas, no cabe descartar que tales cantidades entrañen un «riesgo de repercusiones económicas graves» en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. (34)

53. Además, dado el elevado número de relaciones jurídicas afectadas (aun cuando parece probable que las devoluciones serán principalmente reclamadas por empresas como TJB), cabe la posibilidad de que una declaración de no conformidad tenga graves repercusiones en el sistema que contribuye a la financiación de las Comunidades Autónomas. Tampoco pueden descartarse la confusión y perturbación de la financiación autonómica de la asistencia sanitaria, dada la importancia del IVMDH en las medidas de financiación adoptadas por las Comunidades Autónomas en este ámbito. Sobre la base de estos factores, parece que concurre el primer requisito en este asunto.

54. Sin embargo, el (mero) hecho de que una sentencia dictada con carácter prejudicial pueda tener repercusiones económicas significativas para un Estado miembro no basta, en principio, para justificar que se limiten los efectos en el tiempo de una sentencia. (35) Cualquier otra conclusión tendría la paradójica consecuencia de otorgar a las infracciones de mayor gravedad y mayor duración un trato más favorable. (36) Por esta razón, debe concurrir también el segundo requisito, relativo a la incertidumbre en cuanto al significado y el alcance de las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión.

55. Tal incertidumbre no parece existir en el presente asunto. De hecho, éste debe distinguirse del que dio lugar a la sentencia EKW y Wein & Co, en la que el Tribunal de Justicia aceptó que debía limitarse el efecto retroactivo de la sentencia. Ello se consideró justificado porque, en primer lugar, el artículo 3, apartado 2, no había sido anteriormente objeto de una decisión prejudicial y de una orientación interpretativa por el Tribunal de Justicia. En segundo lugar, el Tribunal de Justicia consideró que el comportamiento de la Comisión pudo llevar al Gobierno austriaco a estimar razonablemente que la normativa controvertida era conforme con el Derecho de la Unión. (37)

56. En cambio, cuando se estableció el IVMDH, el Tribunal de Justicia ya había proporcionado elementos de interpretación del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales y, sobre todo, se había pronunciado sobre la incompatibilidad de un impuesto interpretado de manera similar en la sentencia EKW y Wein & Co. (38) Tampoco me convencen las alegaciones del Gobierno español en el

sentido de que actuó de buena fe al introducir el IVMDH. De hecho, no hay nada en los autos trasladados al Tribunal de Justicia que sugiera que la Comisión indujo a error al Gobierno español en lo que respecta a la licitud del IVMDH. Por el contrario, ésta ha señalado claramente que considera ilícito el IVMDH.

57. De hecho, antes de la introducción del IVMDH, se plantearon a la Comisión una serie de cuestiones preliminares relativas a la conformidad con el Derecho de la Unión de determinadas soluciones jurídicas que se estaban estudiando. La respuesta dada por la Comisión, que se ha incluido en los autos, no corrobora, en mi opinión, las afirmaciones del Gobierno español. En lugar de inducir a España a creer que la legislación prevista era conforme con el Derecho de la Unión, entiendo que la Comisión claramente volvió a indicar, haciendo referencia en particular a la sentencia EKW y Wein & Co del Tribunal de Justicia, los requisitos que deben concurrir para que un impuesto indirecto sea conforme con el Derecho de la Unión. Al concluir su evaluación, dejó claro que no consideraba que el proyecto de ley se ajustara al Derecho de la Unión. El inicio de un procedimiento de infracción contra España por este motivo confirma además la opinión de la Comisión sobre la ilicitud del IVMDH. Por consiguiente, no considero que proceda limitar los efectos en el tiempo de la sentencia del Tribunal de Justicia en el presente asunto.

58. Dicho esto, no creo que pueda descartarse categóricamente que en determinadas circunstancias completamente excepcionales en las que la repercusión económica de la retroactividad sería especialmente grave, el Tribunal de Justicia pudiera considerar limitar los efectos en el tiempo de su sentencia, aun cuando no concorra el segundo requisito, relativo a la buena fe. Así ocurriría, en particular, cuando las repercusiones económicas se consideren manifiestamente desproporcionadas con respecto al grado de negligencia en que se haya incurrido. No obstante, he de advertir contra el abandono del criterio de la buena fe en las presentes circunstancias. Como he señalado antes, España parece haber asumido deliberadamente el riesgo de seguir adelante con la legislación controvertida y, en consecuencia, esa legislación se ha aplicado durante muchos años en perjuicio del consumidor final y del mercado interior.

IV. Conclusión

59. A la luz de los argumentos expuestos, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña:

«El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, se opone a un impuesto indirecto como el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos controvertido en el litigio principal, cuando el tribunal nacional considere que tal impuesto no tiene una finalidad no presupuestaria específica y no respeta el sistema general de los impuestos especiales o del IVA para la determinación del devengo.»

1 – Lengua original: inglés.

2 – Directiva del Consejo de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1), en su versión modificada. Desde el 1 de abril de 2010, la Directiva 92/12 ha sido derogada y sustituida por la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009 L 9, p. 12).

3 – La formulación del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales ha sido anteriormente fuente de confusión. Ello se debe a que algunas versiones lingüísticas hacen referencia a «impuestos especiales e IVA», mientras que otras contienen la expresión «impuestos especiales o IVA». Dado que las normas sobre impuestos especiales e IVA son, en muchos aspectos, incompatibles entre sí y que la conformidad con ambas entrañaría muchas dificultades prácticas, el Tribunal de Justicia ha declarado que basta con que el impuesto de que se trate sea conforme con el sistema general de los impuestos especiales o del IVA; véanse las sentencias de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia (C-434/97, Rec. p. I-1129), apartados 24 y 27, y de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co (C-437/97, Rec. p. I-1157), apartados 44 y 47.

4 – Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE nº 313, de 31 de diciembre de 2001).

5 – El Impuesto sobre Hidrocarburos (en lo sucesivo, «IH») está regulado por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

6 – Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general, tenencia y circulación de los productos sujetos a impuestos especiales, COM (90) 431 final (DO C 322, p. 1), artículo 3, apartado 2.

7 – Véase la sentencia Comisión/Francia, apartado 18.

8 – Conclusiones del Abogado General Saggio presentadas en el asunto EKW y Wein & Co, punto 38.

9 – Sentencia EKW y Wein & Co, apartado 31. Véanse también las sentencias de 10 de marzo de 2005, Hermann (C-491/03, Rec. p. I-2025), apartado 16, y Comisión/Francia, apartado 19.

10 – Sentencia EKW y Wein & Co, apartado 33.

11 – Véanse la sentencia Comisión/Francia y las conclusiones del Abogado General Saggio presentadas en el asunto EKW y Wein & Co, punto 39. Véanse también las conclusiones del Abogado General Fennelly presentadas en el asunto Braathens (sentencia de 10 de junio de 1999, C-346/97, Rec. p. I-3419), punto 14.

12 – Véanse, en el mismo sentido, las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer presentadas en el asunto Hermann, punto 44.

13 – Aunque un impuesto especial, como el IH, podría considerarse un impuesto medioambiental, ya que la producción y el uso de hidrocarburos afecta sin duda al medio ambiente, ello no modifica la finalidad subyacente de obtener fondos para financiar funciones públicas.

14 – Véanse, en el mismo sentido, las conclusiones del Abogado General Fennelly presentadas en el asunto Braathens, punto 15, y las conclusiones del Abogado General Saggio presentadas en el asunto EKW y Wein & Co, punto 40.

15 – Véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Francia, que se refería a un impuesto indirecto sobre el alcohol que gravaba las bebidas alcohólicas con un grado alcohólico superior al 25 % por volumen. Véanse también las conclusiones del Abogado General Fennelly presentadas en el asunto Braathens, punto 15, y las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer presentadas en el asunto Hermann, punto 43.

16 – Sin embargo, de la resolución de remisión se desprende que se aplican diferentes niveles de imposición en una serie de Comunidades Autónomas. Aunque es cierto que el efecto disuasorio puede depender de distintas circunstancias (y puede estar incluso sujeto a diferencias regionales), esto parece indicar que el IVMDH es un instrumento meramente presupuestario en la medida en que su estructura (en la práctica, el nivel impositivo) no está fijada de manera inequívoca en un nivel considerado suficientemente alto para desincentivar el consumo de hidrocarburos gravados. Además, deseo recordar que la introducción y el mantenimiento de distintos niveles de imposición exige una autorización conforme al artículo 19 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO L 283, p. 51), que es aplicable a los hidrocarburos.

17 – Véase el punto 1 *supra*. Véanse también las sentencias Comisión/Francia, apartado 27, y EKW y Wein & Co, apartados 44 y 47.

18 – El tribunal remitente no ha facilitado al Tribunal de Justicia información detallada en cuanto a las diferencias en relación con la base imponible, la liquidación y el control del impuesto. En la vista, TJB proporcionó al Tribunal de Justicia información sobre las diferencias entre el IVMDH y los requisitos contenidos en la Directiva sobre los impuestos especiales, mientras que el Gobierno español, después de realizar una comparación exhaustiva del IVMDH con el impuesto especial y el IVA en lo que respecta a la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto, concluyó que el IVMDH no interfiere en ninguno de esos sistemas impositivos.

19 – Sentencia EKW y Wein & Co, apartado 48.

20 – Véase también el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 2003/96, que establece que, «a efectos de la presente Directiva, se entenderá por “nivel de imposición” la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo».

21 – Sentencia EKW y Wein & Co, apartado 47.

22 – Conclusiones del Abogado General Saggio presentadas en el asunto EKW y Wein & Co, punto 46.

23 – Por consiguiente –y contrariamente a lo que el Gobierno francés alegó en la vista – no considero que, a efectos de la imposición de los hidrocarburos, sea pertinente que el artículo 21, apartado 5, de la Directiva 2003/96 establezca, en relación con la electricidad y el gas natural (que no forman parte de los hidrocarburos), que tales productos se convertirán en imposables en el momento de efectuarse el suministro por parte del distribuidor o del redistribuidor.

24 – Sentencias Comisión/Francia, apartado 26, y EKW y Wein & Co, apartado 46.

25 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

26 – El cuarto considerando de la Directiva sobre los impuestos especiales subraya expresamente la necesidad de que el devengo de los impuestos especiales sea idéntico en todos los Estados miembros.

27 – El IH debe incluirse en una declaración tributaria mensual, mientras que el IVMDH se incluye en una declaración tributaria trimestral. En cuanto a la liquidación del impuesto, el impuesto especial sobre hidrocarburos se calcula sobre la base de su temperatura a 18°, mientras que la temperatura para el IVMDH es la temperatura ambiente.

28 – Sentencia EKW y Wein & Co, apartado 49. Al declarar que el impuesto controvertido en dicho litigio era incompatible con el Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia también subrayó el hecho de que, a diferencia del IVA, un impuesto indirecto que sólo se devenga en el momento de la venta al consumidor final se calcula sin deducción alguna del impuesto soportado anteriormente. Aun cuando esto parece ser la consecuencia directa del hecho de que un impuesto se devengue cuando el producto se vende al consumidor final, ha de

señalarse que, incluso en este aspecto, el IVMDH obedece a la misma lógica que el impuesto controvertido en el asunto EKW y Wein & Co.

29 – Véase el punto 50 *infra*.

30 – Véase, por ejemplo, la sentencia de 10 de mayo de 2012, FIM Santander Top 25 Euro (C-338/11 a C-347/11), apartado 58 y jurisprudencia citada.

31 – *Ibidem*, apartado 59 y jurisprudencia citada. Véase también, por ejemplo, la sentencia de 6 de marzo de 2007, Meilicke y otros (C-292/04, Rec. p. I-1835), apartado 36 y jurisprudencia citada.

32 – Por ejemplo, véase la sentencia FIM Santander Top 25 Euro, apartado 60 y jurisprudencia citada. Ello es aplicable también en los asuntos relativos a impuestos recaudados por autoridades nacionales competentes; véase la sentencia EKW y Wein & Co, apartados 55 a 60.

33 – Aunque no cabe duda de que semejante carga económica adicional tendría consecuencias devastadoras para cualquier Estado, la gravedad de las repercusiones que tendría para un Estado miembro en la situación económica de España no puede, en mi opinión, subestimarse.

34 – Véanse las conclusiones del Abogado General Tizzano presentadas en el asunto Meilicke y otros, puntos 34 y 35. En dicho asunto, el Gobierno alemán consideró que, si no se limitaba el efecto de una declaración de no conformidad, se habrían producido devoluciones tributarias equivalentes al 0,25 % del producto interior bruto alemán en 2004. Ha de señalarse que el Tribunal de Justicia no acogió la propuesta del Abogado General de limitar la retroactividad de la sentencia en dicho asunto.

35 – Sentencia de 15 de marzo de 2005, Bidar (C-209/03, Rec. p. I-2119), apartado 68 y jurisprudencia citada.

36 – Conclusiones del Abogado General Saggio presentadas en el asunto EKW y Wein & Co, punto 65.

37 – Sentencia EKW y Wein & Co, apartado 58.

38 – Véase también la sentencia Comisión/Francia. Ha de señalarse que, en ese asunto, no se cuestionó la «finalidad específica» del impuesto francés controvertido, sino simplemente su conformidad con las normas en materia de impuestos especiales o de IVA. A mi entender, ello se debe a que el impuesto estaba *estructurado* de una manera que podía fomentar la finalidad no presupuestaria alegada por las autoridades francesas.