Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 5 de marzo de 2015*

«Procedimiento prejudicial — Impuestos indirectos — Impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Artículo 1, apartado 2 — Combustible líquido sujeto a impuestos especiales — Impuesto sobre las ventas minoristas — Concepto de "fin específico" — Afectación predeterminada — Organización del transporte público en el término municipal de una ciudad»

En el asunto C-553/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tallinna Ringkonnakohus (Estonia), mediante resolución de 15 de octubre de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de octubre de 2013, en el procedimiento entre

**Tallinna Ettevõtlusamet**

y

**Statoil Fuel & Retail Eesti AS,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y por el Sr. A. Ó Caoimh, la Sra. C. Toader y los Sres. E. Jarašiūnas (Ponente) y C.G. Fernlund, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Tallinna Ettevõtlusamet, por el Sr. T. Pikamäe, advokaat;

— en nombre de Statoil Fuel & Retail Eesti AS, por los Sres. C. Ginter y V. Puolakainen, advokaadid;

— en nombre del Gobierno griego, por el Sr. I. Bakopoulos, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Grønfeldt y L. Naaber-Kivisoo, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

* Lengua de procedimiento: estonio.

dicta la siguiente

## Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 1, apartado 2, de 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).

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre la Tallinna Ettevõtlusamet (Oficina de actividades empresariales de Tallin; en lo sucesivo, «Ettevõtlusamet») y Statoil Fuel & Retail Eesti AS (en lo sucesivo, «Statoil») relativo a la devolución de un impuesto sobre las ventas que dicha sociedad pagó durante los años 2010 y 2011.

## Marco jurídico

*Derecho de la Unión*

3 El artículo 1 de la Directiva 2008/118 prevé:

«1. La presente Directiva establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación (en lo sucesivo, "los productos sujetos a impuestos especiales"):

a) productos energéticos y electricidad, regulados por 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)];

[…]

2. Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido [en lo sucesivo, "IVA"] por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.

[…]»

4 El artículo 47, apartado 1, de la Directiva 2008/118 precisa en su párrafo primero que «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 (DO L 76, p. 1)] queda derogada con efectos a partir del 1 de abril de 2010».

5 El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 disponía:

«Los productos [sujetos a impuestos especiales] 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.»

*Derecho estonio*

6 En su versión aplicable al litigio principal, la Ley de impuestos locales (kohalike maksude seadus), de 21 de septiembre de 1994, permitía, en particular, a las entidades locales establecer un impuesto en las condiciones enumeradas en su artículo 8. Dicho artículo, titulado «Impuesto sobre las ventas», disponía:

«1) El impuesto sobre las ventas será satisfecho por empresarios individuales y personas jurídicas que en el término municipal dispongan de una licencia de actividad comercial o de prestación de servicios. En función del establecimiento, el impuesto sobre las ventas será satisfecho por comerciantes en el sentido de la Ley del comercio [(kaubandustegevuse seadus), de 11 de febrero de 2004] que estén inscritos en el registro de actividades económicas y que operen en el comercio al por menor, en el sector gastronómico o en el sector de servicios.

2) El impuesto sobre las ventas grava el valor de los bienes o servicios vendidos por el sujeto pasivo en el término municipal y representado por su precio. A los efectos de la presente Ley, se entenderá por precio el valor sujeto a tributación del volumen de negocios sujeto establecido en la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, excluido el impuesto sobre las ventas.

3) El tipo impositivo del impuesto sobre las ventas será establecido por el pleno del ayuntamiento o de la corporación municipal, si bien no podrá exceder del 1 % del valor de los productos y servicios establecidos en el apartado 2, representado por su precio.

[…]

6) La administración municipal podrá conceder bonificaciones o exenciones del impuesto sobre las ventas de conformidad con las condiciones y los procedimientos establecidos por el pleno del ayuntamiento o de la corporación municipal.»

7 El referido artículo 8 fue derogado con efectos desde el 1 de enero de 2012 y, desde esa fecha no existe ningún impuesto sobre las ventas.

8 El 17 de diciembre de 2009, el Tallinna Linnavolikogu [Ayuntamiento de Tallin] adoptó la Ordenanza nº 45, relativa al impuesto sobre las ventas en el municipio de Tallin (müügimaks Tallinnas). Dicha Ordenanza fue modificada por la Ordenanza nº 22 del Tallinna Linnavolikogu, de 8 de abril de 2010 (en lo sucesivo, «Ordenanza nº 45»).

9 El artículo 1 de la Ordenanza nº 45, titulado «Denominación del impuesto y objeto tributario», establecía:

«1) Mediante la presente Ordenanza se introduce un impuesto sobre las ventas en el municipio de Tallin.

2) El impuesto sobre las ventas grava los productos y servicios vendidos o prestados por un sujeto pasivo, que cumpla los requisitos del artículo 2 de la Ordenanza, en un establecimiento sito en el término municipal de Tallin o desde aquel, a una persona física (con exclusión de los empresarios individuales para los fines de su empresa), en el comercio al por menor, en el sector gastronómico o en el sector de servicios.»

10 El artículo 2 de dicha Ordenanza, titulado «Sujeto pasivo», disponía lo siguiente:

«Están sujetos al impuesto los comerciantes en el sentido de la Ley del comercio [de 11 de febrero de 2004] que cumplan todos los requisitos que siguen:

1) El comerciante debe estar inscrito en el registro de actividades económicas.

2) Conforme a la información recogida en el registro de actividades económicas, el establecimiento del comerciante ha de estar situado en el término municipal de Tallin.

3) El comerciante ha de operar en el comercio al por menor, en el sector gastronómico o en el sector de servicios.»

11 El artículo 4 de la Ordenanza nº 45 fijaba el tipo de gravamen del impuesto sobre las ventas en el 1 % del valor imponible de los bienes y servicios previstos en el artículo 1, apartado 2, de la referida Ordenanza.

12 El artículo 5 de dicha Ordenanza, titulado «exenciones tributarias», disponía:

«Los bienes y servicios de la siguiente naturaleza no estarán sujetos al pago del impuesto sobre las ventas:

1) los bienes y servicios vendidos por medio del comercio electrónico;

2) la energía eléctrica y térmica vendida a través de la red de distribución, el gas natural y el agua;

3) los bienes y servicios vendidos durante un viaje en barco, en aeronave, tren o autobús, cuando el viaje comience o finalice fuera del término municipal de Tallin o cuando el barco, la aeronave, el tren o el autobús permanezca durante el viaje fuera del término municipal de Tallin;

4) cualquier medicamento, anticonceptivo, producto sanitario o de higiene, aparato médico, y cualquier accesorio médico que figure en la lista establecida en la Orden nº 63 del Ministro de Asuntos Sociales, de 4 de diciembre de 2006 […];

5) pan fresco, sin añadir miel, huevos, queso ni frutas […];

6) leche, nata de leche, suero de mantequilla, leche y nata cuajadas, yogur, kéfir y demás leches y natas, fermentadas o acidificadas […], salvo en polvo, granulado u otra forma sólida […];

7) preparados (homogeneizados) en puré, destinados a ser utilizados como alimentos para niños de corta edad […], leches especiales para bebés […], preparados para la alimentación de niños de corta edad, acondicionados para la venta al por menor, en polvo o líquido […], así como alimentos para niños de corta edad que contienen leche y productos lácteos […];

8) pañales para bebés […];

9) embarcaciones, yates y embarcaciones con motor fueraborda de una eslora de entre 4 y 12 metros sujetos a control técnico.»

13 Además, el Ayuntamiento de Tallin anunció mediante escrito que las ventas de cigarrillos también estaban exentas del impuesto sobre las ventas.

14 El artículo 13 de la Ordenanza nº 45 establecía que ésta era aplicable a partir del 1 de junio de 2010.

15 El 22 de junio de 2010, el Tallinna Linnavolikogu adoptó la Ordenanza nº 39, modificadora del presupuesto del municipio de Tallin para el ejercicio 2010 y primer presupuesto complementario (Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve). Dicha Ordenanza, que entró en vigor el 25 de junio de 2010, modificó la Ordenanza nº 45 insertando en ella el siguiente artículo $9^1$:

«El impuesto sobre las ventas se recauda para el funcionamiento del transporte público en el término municipal de Tallin, indicado en el artículo 6, apartado 1, de la Ley de organización de las corporaciones locales [(kohaliku omavalitsuse korralduse seadus), de 2 de junio de 1993 (en lo sucesivo, "Ley de organización de las corporaciones locales")]. Los ingresos procedentes del impuesto sobre las ventas se destinarán específicamente al cumplimiento de dicha finalidad.»

16 El 9 de septiembre de 2010, el Tallinna Linnavolikogu adoptó la Ordenanza nº 46 sobre el presupuesto del municipio de Tallin para el ejercicio 2011 (Tallinna Linna 2011. aasta eelarve). El artículo 10 de esta Ordenanza reproducía el contenido del citado artículo $9^1$.

17 El 15 de diciembre de 2011, el Tallinna Linnavolikogu adoptó la Ordenanza nº 43, modificadora de la Ordenanza nº 45, precisando que el último período de imposición sería el cuarto trimestre del año 2011. Desde el 31 de diciembre de 2011 ya no existe el impuesto sobre las ventas en el municipio de Tallin de conformidad con la modificación introducida en la Ley de 21 de septiembre de 1994 sobre impuestos locales.

18 El artículo 6, apartado 1, de la Ley de organización de las corporaciones locales establece:

«Dentro del respectivo término municipal, las corporaciones locales deberán organizar […] el transporte público en los pueblos o ciudades, […] siempre que el funcionamiento de este servicio no haya sido encomendado a otra empresa o entidad.»

19 El artículo 3, apartado 2, punto 2, de la Ley de transportes públicos (ühistranspordi seadus), de 26 de enero de 2000, dispone:

«2. La concepción y organización de los transportes públicos tiene el siguiente objetivo:

[…]

2) favorecer el uso preferente de los medios de transporte públicos frente a los automóviles y otros vehículos individuales, reduciendo de este modo el efecto negativo del transporte sobre el medio ambiente y los perjuicios para la salud que de él resultan, contribuyendo a la vez a la prevención de accidentes de tráfico y atascos.»

**Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

20 Como se desprende de la resolución de remisión, entre las actividades de Statoil se encuentra la venta al por menor de combustible líquido, producto sujeto a impuestos especiales. Con fechas 20 de julio de 2010, 20 de octubre de 2010 y 25 de enero de 2011, Statoil declaró el volumen de negocios que había realizado mediante la venta de productos y servicios sujetos al impuesto sobre las ventas en lo que atañe al mes de junio de 2010 y a los trimestres tercero y cuarto del mismo año, respectivamente.

21 Los días 22 de septiembre de 2010, 26 de octubre de 2010 y 7 de febrero de 2011, respectivamente, Statoil presentó declaraciones rectificativas en las que dedujo de su volumen de negocios declarado previamente el realizado mediante la venta de productos sujetos a impuestos especiales. Los días 22 de septiembre de 2010, 28 de octubre de 2010 y 9 de febrero de 2011, respectivamente, Statoil presentó solicitudes de devolución a la Ettevõtlusamet.

22 Mediante resoluciones de 19 de octubre de 2010, 9 de noviembre de 2010 y 4 de marzo de 2011, la Ettevõtlusamet denegó dichas solicitudes. Además, mediante esa última resolución, la Ettevõtlusamet determinó que, para el cuarto trimestre del año 2010, Statoil era deudora de una cantidad complementaria.

23 El 19 de noviembre de 2010, Statoil interpuso ante el Tallinna Halduskohus (Tribunal de lo contencioso-administrativo de Tallin) un recurso que tenía por objeto, esencialmente, que se anulasen las resoluciones de la Ettevõtlusamet de fechas 19 de octubre y 9 de noviembre de 2010 y que se ordenase la reconsideración de las solicitudes de devolución de 22 de septiembre y 28 de octubre de 2010 o que se devolviese inmediatamente el exceso recaudado indicado en las referidas solicitudes de devolución. En su recurso, Statoil invocaba, en particular, el hecho de que el artículo 1, apartado 2, de la Ordenanza nº 45 era contrario al Derecho de la Unión, pues imponía el pago de un impuesto sobre las ventas de bienes y servicios en el ámbito del comercio minorista sin establecer excepción alguna para la venta de productos sujetos a impuestos especiales. El 5 de abril de 2011, Statoil interpuso ante ese mismo órgano jurisdiccional un recurso similar contra la resolución de la Ettevõtlusamet de 4 de marzo de 2011. El Tallinna Halduskohus acordó acumular ambos recursos.

24 Mediante resolución judicial de 19 de octubre de 2011, el Tallinna Halduskohus anuló las tres resoluciones de la Ettevõtlusamet, antes citadas, y ordenó a ésta reexaminar las solicitudes de devolución de que se trata. En apoyo de su decisión, el Tallinna Halduskohus invocó, esencialmente, el hecho de que no cabe considerar que el impuesto sobre las ventas persiga un fin específico en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

25 La Ettevõtlusamet apeló dicha resolución judicial ante el órgano jurisdiccional remitente, alegando, en particular, que el impuesto sobre las ventas se recauda con un fin concreto, a saber, el fomento del transporte público y la consiguiente reducción de la densidad del tráfico rodado y de su impacto negativo sobre el medio ambiente; que el Ayuntamiento de Tallin utiliza los ingresos procedentes del impuesto sobre las ventas para aumentar la calidad del transporte público y que la finalidad de dicho impuesto es tanto penalizar el consumo de determinados productos y servicios susceptibles de generar un coste social o causar efectos externos negativos como financiar servicios de interés general.

26 Statoil solicita que se desestime el recurso de apelación, sosteniendo, en particular, que el fin previsto en la normativa aplicable es el funcionamiento del transporte público y no el fomento de este tipo de transporte, como alega la Ettevõtlusamet.

27 El Tallinna Ringkonnakohus (Tribunal de Apelación de Tallin) considera que, para demostrar que el impuesto recaudado por gravar los productos sujetos a impuestos especiales se ha utilizado de conformidad con el fin específico indicado, la Ettevõtlusamet únicamente ha de aportar las pruebas resultantes del presupuesto del municipio. Indica que, en el presente asunto, no hay razón para suponer que las cantidades procedentes del impuesto sobre las ventas no han sido utilizadas de conformidad con ese fin específico.

28 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente considera que los tributos que persiguen un fin específico se utilizan habitualmente para penalizar el consumo de determinados productos y servicios que pueden generar costes sociales o conllevar efectos externos negativos, como los efectos nocivos para el medio ambiente, o con el fin de financiar determinados servicios de interés general, tales como el fomento del turismo, el deporte o la cultura. Ese tipo de impuestos es, por lo tanto, un medio utilizado por las autoridades a fin de influir en el comportamiento de los consumidores incitándolos a evitar, mediante la aplicación de tales impuestos a gastos que es conveniente erradicar, el uso de determinados productos.

29 Sin embargo, según el Tallinna Ringkonnakohus, en la fecha de su resolución de remisión, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no aportaba respuesta clara a la cuestión de si un impuesto indirecto tiene un fin específico, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118,

cuando se recauda para financiar una función concreta que incumbe a la corporación local en virtud de la ley y la financiación de tal función está también garantizada aunque no se recaude dicho impuesto. A este respecto, el referido órgano jurisdiccional señala que la totalidad de los ingresos obtenidos mediante el impuesto sobre las ventas se ha destinado al funcionamiento del transporte público, lo que permite reducir la contaminación y aumentar el bienestar general.

30 Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la legalidad de la percepción del referido impuesto durante el período durante el que el fin específico del mismo impuesto no estaba expresamente previsto en un acto jurídico, señalando a este respecto que únicamente durante el período de imposición objeto del litigio, es decir, a contar desde el 25 de junio de 2010, se incluyó el artículo $9^1$ en la Ordenanza nº 45.

31 En estas circunstancias, el Tallinna Ringkonnakohus decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Puede considerarse que la financiación del funcionamiento del transporte público en el territorio de una corporación local es un fin específico en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva [2008/118], cuando la corporación local está obligada a ejercer y a financiar dicha función?

2) En caso de respuesta afirmativa a esta cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 1, apartado 2, de la Directiva [2008/118], en el sentido de que es conforme con dicha disposición prever en el Derecho interno un impuesto indirecto que grava la venta al consumidor final de un producto sujeto a impuestos especiales y que se destina exclusivamente al funcionamiento del transporte público, cuando el funcionamiento del transporte público es una obligación de la corporación local, beneficiaria del impuesto, que ésta deberá cumplir con independencia de un impuesto indirecto de este tipo, y la cuantía de la financiación del funcionamiento del transporte público, en el fondo, no resulta automáticamente del volumen recaudado por dicho impuesto, pues la cuantía de los fondos previstos para el funcionamiento del transporte público está establecida con exactitud, de modo que cuando los ingresos por el impuesto indirecto son mayores, los poderes públicos aportarán, en proporción, menores recursos financieros de otro origen para el funcionamiento del transporte público y, a la inversa, cuando la recaudación del impuesto sobre las ventas es inferior, la corporación local deberá incrementar, en proporción, los demás recursos financieros para el funcionamiento del transporte público, en el bien entendido de que, cuando la recaudación fiscal se aparta de la previsión, es posible modificar la cuantía del gasto para el funcionamiento del transporte público, modificando los presupuestos de la corporación local?

3) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, ¿debe interpretarse el artículo 1, apartado 2, de la Directiva [2008/118], en el sentido de que es conforme con dicha disposición recaudar adicionalmente un impuesto indirecto sobre un producto sujeto a impuestos especiales cuya finalidad se establece después de haber nacido la obligación de pagar dicho impuesto?»

## Sobre las cuestiones prejudiciales

### *Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda*

32 Mediante sus cuestiones primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que permite considerar que un impuesto, como el controvertido en el litigio principal, en la medida en que afecta a las ventas al por menor de combustible líquido sujeto a impuestos especiales, persigue un fin específico en el sentido de dicha disposición cuando tiene por objeto financiar el funcionamiento del transporte público en el territorio de la corporación

local que recauda dicho impuesto, y la referida corporación, independientemente de ese impuesto, está obligada a ejercer y a financiar la citada actividad y los ingresos procedentes de dicho impuesto se han utilizado exclusivamente para la realización de esa actividad.

33 Con carácter previo, ha de señalarse que de la resolución de remisión se desprende que el litigio principal, que únicamente se refiere al impuesto sobre las ventas en la medida en que éste gravaba las ventas minoristas de combustible líquido, se basa en la premisa no controvertida de que dicho producto está comprendido en el concepto de «productos sujetos a impuestos especiales» en el sentido del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118. En su caso, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar este aspecto. En cualquier caso, puesto que incumbe al Tribunal de Justicia pronunciarse a la vista de las consideraciones fácticas y jurídicas que se exponen en la resolución de remisión (véanse la sentencias B., C-306/09, EU:C:2010:626, apartado 47, y Kastrati, C-620/10, EU:C:2012:265, apartado 38), en el presente asunto mantendrá la misma premisa a los efectos de su análisis.

34 Además, si bien la Directiva 2008/118, única aplicable *ratione temporis* al litigio principal, ha derogado y sustituido la Directiva 92/12 con efectos desde el 1 de abril de 2010, del tenor del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 y del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 se desprende que el contenido de dichas disposiciones es sustancialmente el mismo. De ello ha de deducirse que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a esta última disposición sigue siendo aplicable en lo que respecta al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

35 Según una lectura conjunta de los apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta última Directiva, los productos sujetos a impuestos especiales en virtud de la referida Directiva pueden ser objeto de un gravamen indirecto distinto del impuesto especial establecido por esa Directiva si, por una parte, tal gravamen tiene uno o varios fines específicos y si, por otra parte, respeta las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o el IVA por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Estas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.

36 Estos dos requisitos, que tienen por objeto evitar la aplicación de impuestos indirectos adicionales que obstaculicen indebidamente los intercambios comerciales, tienen carácter acumulativo, como se desprende del propio tenor del artículo 1, apartado 2, de esa misma Directiva (véase, por analogía, la sentencia Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, apartado 22 y la jurisprudencia citada).

37 En relación con el primero de los citados requisitos, único objeto de las cuestiones planteadas, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que un fin específico, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario (véanse, por analogía, las sentencias Comisión/Francia, C-434/97, EU:C:2000:98, apartado 19, y Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, apartado 23 y la jurisprudencia citada).

38 Sin embargo, ya que todo impuesto tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un impuesto tenga una finalidad presupuestaria no basta, por sí mismo, a menos que se prive de todo contenido al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, para excluir que pueda considerarse que dicho impuesto tiene también una finalidad específica, en el sentido de esta disposición (véase, por analogía, la sentencia Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, apartado 27 y la jurisprudencia citada).

39 De este modo, si bien la afectación predeterminada de los rendimientos de un impuesto a la financiación por parte de autoridades locales de competencias que les han sido atribuidas puede constituir un elemento que debe tenerse en cuenta para identificar la existencia de un fin específico, tal afectación, que resulta de una mera modalidad de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un requisito suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación del rendimiento de un impuesto a la financiación de

determinados gastos. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse específica en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, lo que privaría al impuesto especial armonizado por esta Directiva de todo efecto útil y sería contrario al principio con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado artículo 1, apartado 2, debe ser objeto de interpretación estricta (véase, por analogía, la sentencia Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, apartados 28 y 29 y la jurisprudencia citada).

40 Por lo tanto, la existencia de un fin específico en el sentido de la referida disposición no puede quedar demostrada por la mera afectación de los ingresos procedentes del impuesto de que se trate a la financiación de gastos generales que incumben a la entidad pública en un determinado ámbito. En efecto, en caso contrario, el referido fin, supuestamente específico, no podría distinguirse de un fin exclusivamente presupuestario.

41 Para que el fin predeterminado de los ingresos procedentes de un impuesto que grava los productos sujetos a impuestos especiales permita considerar que dicho impuesto persigue una finalidad específica, en el sentido de esa disposición, es preciso que el impuesto de que se trate tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la realización del fin específico invocado y, por lo tanto, que exista un vínculo directo entre el uso de los rendimientos del impuesto y el referido fin específico (véase, en este sentido, la sentencia Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, apartado 30).

42 A falta de tal mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos, no puede considerarse que un impuesto que grava productos sujetos a impuestos especiales persiga un fin específico en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, a menos que dicho impuesto esté concebido, por lo que respecta a su estructura, en particular, al hecho imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en el sentido de que permita alcanzar la realización del fin específico invocado, por ejemplo, gravando considerablemente los productos considerados a fin de desalentar su consumo (véase, en este sentido, la sentencia Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, apartado 32).

43 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que los ingresos procedentes del impuesto sobre las ventas, —impuesto que, por otra parte, grava la mayor parte de los productos y servicios vendidos a los consumidores finales en el término municipal de Tallin—, han sido destinados por el Ayuntamiento de Tallin a la financiación del ejercicio por éste de su competencia en materia de organización del transporte público en su término municipal, competencia atribuida por el artículo 6, apartado 1, le la Ley de organización de las corporaciones locales, y se han utilizado exclusivamente con ese fin.

44 Si bien este hecho puede constituir efectivamente un elemento que deba tomarse en consideración para identificar la existencia de un fin específico en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada en el apartado 39 de la presente sentencia ha de señalarse, no obstante, que tal afectación se refiere a gastos generales que incumben al Ayuntamiento de Tallin, con independencia de la existencia del impuesto controvertido en el litigio principal. Ahora bien, tales gastos generales pueden financiarse mediante el rendimiento de toda clase de tributos. Por lo tanto, el fin específico invocado, a saber, la financiación del funcionamiento del transporte público en el término municipal de Tallin no puede distinguirse de un fin exclusivamente presupuestario.

45 Además, aun considerando que se ha demostrado, por una parte, la alegación de la Ettevõtlusamet y del Gobierno griego de que, esencialmente, el impuesto sobre las ventas, en la medida en que grava los combustibles líquidos sujetos a impuestos especiales, tiene por objeto, a través de la organización eficaz del transporte público, la protección del medio ambiente y de la salud pública, y que, por otra parte, no se trata en su caso de meros gastos generales que pueden financiarse mediante el rendimiento de toda clase de tributos (véase, en este sentido, en lo que respecta a los gastos de salud en general, la sentencia Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, apartado 31), ha de señalarse que la

normativa nacional controvertida en el litigio principal no establece mecanismo alguno de afectación predeterminada de los ingresos procedentes del mencionado impuesto sobre las ventas, en cuanto grava los combustibles líquidos sujetos a impuestos especiales, a tales fines medioambientales o de salud pública. A este respecto, no cabe considerar que la mera afectación de los ingresos controvertidos en el litigio principal al funcionamiento del transporte público permita establecer un vínculo directo, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada en el apartado 41 de la presente sentencia, entre el uso de los rendimientos de dicho impuesto y los mencionados fines medioambientales y de salud pública.

46 Además, no se desprende de la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia, y, por otra parte, tampoco se ha sostenido en las observaciones escritas que se le han presentado, que el impuesto sobre las ventas, en la medida en que grava los combustibles líquidos sujetos a impuestos especiales, reúne los requisitos recordados en el apartado 42 de la presente sentencia, a saber, haber sido concebido, en lo que respecta a su estructura, de manera que disuada a los contribuyentes de utilizar tales combustibles o induzca a éstos a adoptar un comportamiento cuyos efectos serían menos nocivos para el medio ambiente o la salud pública que el que los contribuyentes adoptarían de no existir el referido impuesto.

47 De todas las consideraciones anteriores resulta que procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que no permite considerar que un impuesto como el controvertido en el litigio principal, en la medida en que afecta a las ventas minoristas de combustible líquido sujeto a impuestos especiales, persigue un fin específico en el sentido de la citada disposición cuando tiene por objeto financiar el funcionamiento del transporte público en el territorio de la corporación local que recauda el mencionado impuesto, y la referida corporación local, independientemente de la existencia de aquel impuesto, está obligada a ejercer y a financiar dicha actividad, aunque los ingresos provenientes del impuesto se hayan utilizado exclusivamente para la realización de tal actividad. Por consiguiente, procede interpretar la citada disposición en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que establece tal impuesto sobre las ventas minoristas de combustible líquido sujeto a impuestos especiales.

*Sobre la tercera cuestión prejudicial*

48 Habida cuenta de la respuesta dada a las cuestiones prejudiciales primera y segunda, no procede responder a la tercera.

## Costas

49 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

**El artículo 1, apartado 2, de 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, debe interpretarse en el sentido de que no permite considerar que un impuesto como el controvertido en el litigio principal, en la medida en que afecta a las ventas minoristas de combustible líquido sujeto a impuestos especiales, persigue un fin específico en el sentido de la citada disposición cuando tiene por objeto financiar el funcionamiento del transporte público en el territorio de la corporación local que recauda el mencionado impuesto, y la referida**

**corporación local, independientemente de la existencia de aquel impuesto, está obligada a ejercer y a financiar dicha actividad, aunque los ingresos procedentes del impuesto se hayan utilizado exclusivamente para la realización de tal actividad. Por consiguiente, procede interpretar la citada disposición en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que establece tal impuesto sobre las ventas minoristas de combustible líquido sujeto a impuestos especiales.**

Firmas