

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 21 de diciembre de 2023 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de mercancías — Artículo 34 TFUE — Restricciones cuantitativas a la importación — Medidas de efecto equivalente — Normativa nacional que limita la cantidad de cigarrillos que se puede despachar a consumo durante un período determinado a un límite máximo coincidente con la media mensual de las cantidades despachadas a consumo durante los doce meses anteriores — Artículo 36 TFUE — Justificación — Lucha contra la evasión fiscal y las prácticas abusivas — Protección de la salud pública — Fiscalidad — Impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Artículo 7 — Momento del devengo de los impuestos especiales — Despacho a consumo de productos sujetos a impuestos especiales — Artículo 9 — Condiciones de devengo y tipo impositivo aplicable — Superación del límite cuantitativo aplicable — Excedente — Aplicación del tipo impositivo en vigor en la fecha de presentación de la declaración de liquidación»

En el asunto C-96/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal), mediante resolución de 12 de enero de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de febrero de 2022, en el procedimiento entre

**CDIL — Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A.**

y

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. Z. Csehi, M. Ilešič (Ponente), I. Jarukaitis y D. Gratsias, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Pikamäe;

Secretaria: Sra. L. Carrasco Marco;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 22 de marzo de 2023;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de CDIL — Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S. A., por el Sr. A. Moura Portugal y la Sra. I. Teixeira, advogados;
- en nombre del Gobierno portugués, por las Sras. P. Barros da Costa y A. Rodrigues y por el Sr. N. Vitorino, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Björkland, la Sra. I. Melo Sampaio y el Sr. F. Thiran, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 8 de junio de 2023;

dicta la siguiente

## Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 34 TFUE y de los artículos 7 y 9 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 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre CDIL — Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S. A. (en lo sucesivo, «CDIL») y la Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoridad Tributaria y Aduanera, Portugal), en relación con una liquidación complementaria referida a los impuestos especiales adeudados por CDIL por el despacho a consumo de cigarrillos en Portugal.

### Marco jurídico

#### *Derecho de la Unión*

##### *Directiva 2008/118*

- 3 Los considerandos 2, 8, 9 y 31 de la Directiva 2008/118 exponían lo siguiente:
  - «(2) Las condiciones para gravar con impuestos especiales los productos regulados por 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 1992, L 76, p. 1)] (en lo sucesivo, “los productos sujetos a impuestos especiales”) han de mantenerse armonizadas a fin de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior.
  - [...]
  - (8) Puesto que, para el adecuado funcionamiento del mercado interior, sigue siendo necesario que el concepto de impuesto especial y sus condiciones de devengo sean idénticos en todos los Estados miembros, es preciso determinar, a escala comunitaria, el momento en que tiene lugar el despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales y quién es el deudor del impuesto especial.
  - (9) Dado que los impuestos especiales representan un gravamen sobre consumos específicos, no pueden aplicarse respecto de productos que, en algunas circunstancias, se hayan destruido o perdido irremediablemente.
  - [...]
  - (31) Procede facultar a los Estados miembros para que establezcan la obligación de dotar a los productos despachados a consumo de marcas fiscales o marcas de reconocimiento nacionales. La utilización de dichas marcas no debe obstaculizar en modo alguno los intercambios comerciales intracomunitarios.

Dado que la utilización de tales marcas no debe generar una doble carga tributaria, procede aclarar que todo importe pagado o garantizado por la obtención de las mismas habrá de ser devuelto, condonado o liberado por el Estado miembro que las haya emitido, en caso de que los impuestos especiales se hayan devengado y recaudado en otro Estado miembro.

No obstante, para evitar cualquier abuso, los Estados miembros que hayan emitido dichas marcas deben poder supeditar la devolución, condonación o liberación a la presentación de pruebas de su retirada o destrucción.»

- 4 A tenor del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118:

«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”):

[...]

- c) labores del tabaco, reguladas por las Directivas 95/59/CE [del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco (DO 1995, L 291, p. 40)], 92/79/CEE [del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos (DO 1992, L 316, p. 8)] y 92/80/CEE [del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos (DO 1992, L 316, p. 10)].»

5 El artículo 2 de la Directiva 2008/118 establecía:

«Los productos sujetos a impuestos especiales estarán sujetos a tales impuestos en el momento de:

- a) su fabricación, incluida, si procede, su extracción, en el territorio de la Comunidad [Europea];
- b) su importación al territorio de la Comunidad.»

6 El artículo 7, apartados 1 a 3, de dicha Directiva disponía:

«1. El impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.

2. A efectos de la presente Directiva se considerará “despacho a consumo” cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) la salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo;
- b) la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales con arreglo a las disposiciones aplicables del Derecho comunitario y de la legislación nacional;
- c) la fabricación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo;
- d) la importación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales, a no ser que dichos productos se incluyan en un régimen suspensivo inmediatamente después de su importación.

3. El momento del despacho a consumo será:

- a) en los supuestos a que se refiere el artículo 17, apartado 1, letra a), inciso ii), el momento de la recepción de productos sujetos a impuestos especiales por el destinatario registrado;
- b) en los supuestos a que se refiere el artículo 17, apartado 1, letra a), inciso iv), el momento de la recepción de productos sujetos a impuestos especiales por el destinatario;
- c) en los supuestos a que se refiere el artículo 17, apartado 2, el momento de la recepción de productos sujetos a impuestos especiales en el lugar de su entrega directa.»

7 A tenor del artículo 9 de la mencionada Directiva:

«Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúe el despacho a consumo.

El impuesto especial se aplicará y recaudará y, en su caso, se devolverá o condonará con arreglo al procedimiento que establezca cada Estado miembro. Los Estados miembros aplicarán los mismos procedimientos a los productos nacionales y a los procedentes de otros Estados miembros.»

8 El artículo 11, párrafo primero, de la Directiva 2008/118 disponía:

«Además de los casos contemplados en el artículo 33, apartado 6, en el artículo 36, apartado 5, y en el artículo 38, apartado 3, así como los casos considerados en las Directivas mencionadas en el artículo 1, a petición de una persona interesada, el impuesto especial sobre los productos sujetos a impuestos especiales podrá ser devuelto o condonado por parte de las autoridades competentes del Estado miembro en que dichos productos hayan sido despachados a consumo, en las situaciones que determinen los Estados miembros y con arreglo a las condiciones que estos establezcan a fin de impedir cualquier posible fraude o abuso.»

9 El artículo 39, apartados 1 y 3, párrafo primero, de esta Directiva enunciaba que:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7, apartado 1, los Estados miembros podrán exigir que, en el momento de despacho a consumo en su territorio o, en los casos previstos en el artículo 33, apartado 1, párrafo primero, y en el artículo 36, apartado 1, en el momento de entrada en el mismo, los productos sujetos a impuestos especiales vayan provistos de marcas o marcas de reconocimiento nacionales utilizadas con fines fiscales.

[...]

3. Sin perjuicio de las disposiciones que fijen para asegurar la correcta aplicación del presente artículo, y para evitar cualquier fraude, evasión o abuso, los Estados miembros velarán por que las marcas o marcas de reconocimiento nacionales mencionadas en el apartado 1 no creen obstáculo alguno a la libre circulación de los productos sujetos a impuestos especiales.

[...]»

10 Con efectos de 13 de febrero de 2023, la Directiva 2008/118 fue derogada por la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (DO 2020, L 58, p. 4).

11 A tenor del artículo 8 de esta Directiva, titulado «Condiciones de devengo y tipos impositivos aplicables»:

«Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúe el despacho a consumo.

El impuesto especial se aplicará y recaudará y, en su caso, se devolverá o condonará con arreglo al procedimiento que establezca cada Estado miembro. Los Estados miembros aplicarán los mismos procedimientos a los productos nacionales y a los procedentes de otros Estados miembros.

No obstante lo dispuesto en el [párrafo primero], cuando se modifiquen los tipos del impuesto especial, las existencias de productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo podrán quedar sujetas, cuando proceda, a un aumento o a una reducción del impuesto.»

### ***Derecho portugués***

12 En virtud del artículo 8 del Código dos Impostos Especiais de Consumo (Código de Impuestos Especiales; en lo sucesivo, «CIEC»), titulado «Devengo»:

«1. Los impuestos especiales se devengarán en el territorio nacional en el momento del despacho a consumo de los productos a los que se refiere el artículo 5 o de la comprobación de pérdidas que hayan de ser gravadas de conformidad con el presente Código.

2. El tipo impositivo aplicable en el territorio nacional será el vigente en la fecha del devengo.»

13 El artículo 9 del CIEC, bajo la rúbrica «Despacho a consumo», dispone:

«1. A efectos del presente Código, se considerará “despacho a consumo” de productos sujetos al impuesto:

- a) la salida, incluso irregular, de estos productos del régimen suspensivo;
- b) la tenencia de estos productos fuera del régimen suspensivo sin que se haya percibido el impuesto adeudado;
- c) la producción de estos productos fuera del régimen suspensivo sin que se haya percibido el impuesto adeudado;
- d) la importación de estos productos, a no ser que se sometan, inmediatamente después de su importación, al régimen suspensivo;
- e) la entrada, incluso irregular, de estos productos en el territorio nacional fuera del régimen suspensivo;
- f) el cese o incumplimiento de los requisitos de un beneficio fiscal;

[...]

2. El momento del despacho a consumo será:

- a) en el caso de productos que circulen, en régimen suspensivo, de un depósito fiscal con destino a un destinatario registrado, el momento de la recepción de estos productos por dicho destinatario;
- b) en el caso de productos que circulen, en régimen suspensivo, hacia alguno de los destinatarios contemplados en el artículo 6, apartado 1, letras a) a d), el momento de la recepción de estos productos por dichos destinatarios;
- c) en la situación contemplada en la letra f) del apartado anterior, el momento del cese o incumplimiento de los requisitos del beneficio fiscal;
- d) en la situación contemplada en el artículo 35, apartado 4, el momento de la recepción de los productos en el lugar en que se efectúa la entrega directa;

[...]».

14 El artículo 106 del CIEC, titulado «Reglas especiales sobre el despacho a consumo», establece:

«1. El despacho a consumo de cigarrillos está sujeto a reglas de limitación aplicables durante el período comprendido entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de cada año natural.

2. Durante el período al que se refiere el apartado anterior, el despacho a consumo de cigarrillos efectuado mensualmente por cada operador económico no puede exceder los límites cuantitativos que resultan de la aplicación de un incremento del 10 % a la cantidad media mensual de cigarrillos despachados a consumo durante los [doce] meses inmediatamente anteriores.

3. A efectos del apartado anterior, el cálculo de la media mensual se basa en la cantidad total de los cigarrillos no exentos despachados a consumo entre el 1 de septiembre del año precedente y el 31 de agosto del año siguiente.

4. Cada operador económico facilitará a la oficina de aduanas competente, a más tardar el 15 de septiembre de cada año, una declaración inicial en la que se indique su media mensual y se establezca el límite cuantitativo correspondiente que le sea aplicable durante el período de limitación.

5. En casos excepcionales, debidamente justificados por la modificación brusca y limitada en el tiempo del volumen de las ventas, puede autorizarse el incumplimiento de tales límites cuantitativos, sin que estos sean tenidos en cuenta a efectos del cálculo mensual para el año siguiente.

6. Una vez expirado el período de limitación y a más tardar cuando finalice el mes de enero de cada año, el operador económico presentará ante la oficina de aduanas competente una declaración de

liquidación en la que se indique la cantidad total de cigarrillos efectivamente despachados a consumo durante el período de limitación.

7. Las cantidades de cigarrillos que excedan el límite cuantitativo al que se refiere el apartado 4 están sujetas al pago del impuesto al tipo en vigor en la fecha de presentación de la declaración de liquidación cuando el exceso sea corroborado mediante el cotejo entre los datos que figuran en ese documento y los tratados por la Administración, sin perjuicio, en su caso, del procedimiento sancionador que corresponda.

8. Las reglas previstas en los apartados anteriores serán individualmente aplicables en Portugal continental, la Región Autónoma de las Azores y la Región Autónoma de Madeira y las obligaciones que establecen deberán cumplirse ante la aduana que se ocupe del despacho a consumo.»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

- 15 CDIL, sociedad portuguesa, es una empresa dedicada al comercio minorista de productos del tabaco que opera como depositario autorizado por la Autoridad Tributaria y Aduanera portuguesa en la región autónoma de Madeira.
- 16 El 15 de septiembre de 2010, CDIL presentó ante la oficina de aduanas de Funchal (Portugal), con arreglo al artículo 106, apartado 4, del CIEC, una declaración inicial en la que se indicaba la cantidad media mensual de cigarrillos despachados a consumo durante los doce meses anteriores, es decir, entre el 1 de septiembre de 2009 y el 31 de agosto de 2010.
- 17 El 22 de septiembre de 2010, la oficina de aduanas de Funchal comunicó a CDIL que, sobre la base de la información facilitada, se había fijado un límite cuantitativo mensual de 1 644 005 cigarrillos para el período de limitación comprendido entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 2010, calculado conforme al artículo 106, apartados 1 a 2, del CIEC.
- 18 El 18 de noviembre de 2010, al amparo del artículo 106, apartado 5, del CIEC, CDIL solicitó autorización para rebasar este límite cuantitativo.
- 19 El 7 de enero de 2011, la oficina de aduanas de Funchal denegó esa solicitud basándose en que la superación del límite cuantitativo en cuestión no estaba justificada por una modificación brusca y limitada en el tiempo del volumen de ventas, tal como exige la citada disposición. CDIL interpuso un recurso de alzada contra dicha decisión, que también fue desestimado.
- 20 El 18 de enero de 2011, CDIL presentó ante la oficina de aduanas de Funchal, con arreglo al artículo 106, apartado 6, del CIEC, una declaración de liquidación que acreditaba el despacho a consumo, durante el período comprendido entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 2010, de una cantidad de cigarrillos que triplicaba con creces el límite cuantitativo fijado para ese período.
- 21 En virtud del artículo 106, apartado 7, del CIEC, CDIL fue objeto de una liquidación complementaria de los impuestos especiales adeudados por un importe de 4 607,69 euros, incrementado en 1,80 euros, por el número de cigarrillos que había despachado a consumo durante el período comprendido entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 2010 y que superaba el límite cuantitativo establecido en el artículo 106, apartado 2, del CIEC. De conformidad con el artículo 106, apartado 7, del CIEC, la oficina de aduanas calculó los impuestos especiales adeudados aplicando el tipo en vigor en la fecha de presentación de la declaración de liquidación.
- 22 CDIL impugnó esta liquidación complementaria ante el Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y Tributario de Funchal, Portugal), que desestimó dicho recurso mediante sentencia de 24 de junio de 2016.
- 23 CDIL recurrió esa sentencia ante el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal), que es el tribunal remitente.

- 24 Ante este Tribunal, CDIL, que no niega haber rebasado los límites cuantitativos aplicables durante el período de limitación en cuestión, sostiene que el artículo 106 del CIEC no es conforme con el Derecho de la Unión.
- 25 En efecto, aduce, por una parte, que la imposición de un límite legal a la cantidad de cigarrillos que se puede despachar a consumo, dado que afecta sobre todo, en la práctica, a los cigarrillos originarios de otros Estados miembros, constituye una restricción cuantitativa a la importación prohibida por el artículo 34 TFUE, que no puede justificarse en virtud del artículo 36 TFUE.
- 26 Por otra parte, CDIL alega que la aplicación del tipo impositivo vigente en la fecha de presentación de la declaración de liquidación infringe los artículos 7 y 9 de la Directiva 2008/118, de los que resulta que las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha en que se efectúe el despacho a consumo del tabaco.
- 27 La Autoridad Tributaria y Aduanera sostiene, por su parte, que la normativa controvertida en el litigio principal no impone ninguna restricción cuantitativa ni medida de efecto equivalente que pueda obstaculizar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros, dado que se aplica indistintamente a todos los operadores económicos.
- 28 Además, alega que esta normativa es conforme con la Directiva 2008/118, puesto que, en virtud de dicha normativa, los impuestos especiales se devengan en el momento del despacho a consumo, como exigen los artículos 7 y 9 de la Directiva 2008/118.
- 29 En estas circunstancias, el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Constituyen restricciones cuantitativas a la importación o medidas de efecto equivalente, en el sentido del artículo 34 TFUE, los límites cuantitativos al despacho a consumo que establece el artículo 106 del CIEC, en la medida en que determina que los operadores comercialicen, durante el último cuatrimestre de cada año, cantidades de cigarrillos que no superen la cantidad media mensual de cigarrillos despachados a consumo durante los doce meses inmediatamente anteriores?
- 2) ¿Es contrario a las normas relativas al devengo de impuestos especiales, introducidas por los artículos 7 y 9 de la Directiva [2008/118], gravar al tipo en vigor en la fecha de presentación de la declaración de liquidación las cantidades de cigarrillos que superen el límite cuantitativo de despacho a consumo previsto en el artículo 106, apartado 2, del CIEC, de conformidad con el apartado 7 de ese mismo artículo?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### ***Primera cuestión prejudicial***

- 30 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente solicita, en esencia, que se dilucide si los artículos 34 TFUE y 36 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro que establece que la cantidad de cigarrillos despachados a consumo mensualmente por un operador económico durante el período comprendido entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de cada año natural no debe superar la cantidad media mensual de cigarrillos que dicho operador haya despachado a consumo durante los doce meses anteriores, incrementada en un 10 %.
- 31 Con carácter preliminar, es preciso recordar que la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros es un principio fundamental del Tratado FUE que se plasma en la prohibición, establecida en el artículo 34 TFUE, de las restricciones cuantitativas a la importación entre los Estados miembros, así como de todas las medidas de efecto equivalente (sentencia de 23 de marzo de 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, apartado 32 y jurisprudencia citada).

- 32 Pues bien, por una parte, una medida como la controvertida en el litigio principal, que consiste en imponer límites cuantitativos al despacho a consumo de cigarrillos en el territorio de un Estado miembro, no constituye una «restricción cuantitativa a la importación», en el sentido del artículo 34 TFUE, puesto que no restringe las cantidades de cigarrillos que se pueden importar en dicho Estado miembro.
- 33 Por otra parte, según reiterada jurisprudencia, la prohibición de las medidas de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas a la importación establecida en el artículo 34 TFUE tiene por objeto cualquier medida de los Estados miembros que pueda obstaculizar, directa o indirectamente, real o potencialmente, el acceso al mercado de un Estado miembro de los productos originarios de otros Estados miembros, aun cuando tal medida no tenga por objeto ni como efecto tratar menos favorablemente a productos procedentes de otros Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de marzo de 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, apartados 33 y 34 y jurisprudencia citada).
- 34 En el caso de autos, procede señalar que una medida como la controvertida en el litigio principal, consistente en imponer a los operadores afectados limitaciones en la cantidad de cigarrillos que pueden despachar a consumo, puede disuadirlos o hacer menos atractiva para ellos la importación, en el Estado miembro que haya establecido dicha medida, de cigarrillos en cantidades superiores a los límites fijados.
- 35 Por consiguiente, una medida de este tipo puede resultar un obstáculo potencial al acceso al mercado del Estado miembro de que se trata de cigarrillos importables de otros Estados miembros y, por tanto, constituye una medida de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas en el sentido del artículo 34 TFUE, en principio incompatible con las obligaciones derivadas de este artículo.
- 36 En virtud de reiterada jurisprudencia, una normativa nacional que constituya una medida de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas puede, no obstante, estar justificada por alguna de las razones de interés general enumeradas en el artículo 36 TFUE o por exigencias imperativas de interés general. En uno u otro caso, la medida nacional debe ser adecuada para conseguir el objetivo que se persigue y no ir más allá de lo necesario para lograrlo (véase, en particular, la sentencia de 23 de marzo de 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, apartado 37 y jurisprudencia citada).
- 37 En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que la medida controvertida en el litigio principal tiene por objeto evitar que los operadores, cuando ya se conoce el tipo impositivo aplicable el año siguiente a los cigarrillos, los despachen a consumo, en el sentido de la normativa nacional controvertida en el litigio principal, con el fin de constituir reservas importantes de cigarrillos sujetos a un tipo impositivo inferior al que será aplicable ese año, en el que se comercializarán efectivamente. Así pues, sin perjuicio de que el tribunal remitente compruebe este extremo, resulta que dicha medida pretende luchar contra la evasión fiscal y proteger los ingresos fiscales del Estado portugués. Según el Gobierno de dicho Estado miembro, esta medida, por cuanto busca garantizar la efectividad real del aumento del tipo impositivo de los productos del tabaco, también persigue un objetivo de salud pública.
- 38 A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscales constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar el establecimiento de una restricción a las libertades de circulación [sentencia de 27 de enero de 2022, *Comisión/España (Obligación de información en materia tributaria)*, C-788/19, EU:C:2022:55, apartado 22 y jurisprudencia citada].
- 39 Como se desprende de los artículos 11, párrafo primero, y 39, apartado 3, párrafo primero, así como del considerando 31 de la Directiva 2008/118, este objetivo, junto con el de lucha contra los posibles abusos, forma parte además de los objetivos perseguidos por dicha Directiva. Pues bien, el Tribunal de Justicia ha declarado que el despacho a consumo en cantidades excesivas de cajetillas de cigarrillos a finales de año, en previsión de un aumento del impuesto especial, puede constituir una forma de abuso que los Estados miembros tienen derecho a prevenir adoptando las medidas adecuadas (véase, en ese sentido, la sentencia de 29 de junio de 2017, *Comisión/Portugal*, C-126/15, EU:C:2017:504, apartados 59 y 60).

- 40 Además, según jurisprudencia igualmente reiterada, la protección de la salud de las personas figura entre las razones de interés general enumeradas en el artículo 36 TFUE y el Tribunal de Justicia ha considerado en numerosas ocasiones que la salud y la vida de las personas ocupan el primer puesto entre los bienes e intereses protegidos por el Tratado (véase, en ese sentido, la sentencia de 19 de octubre de 2016, *Deutsche Parkinson Vereinigung*, C-148/15, EU:C:2016:776, apartado 30).
- 41 Sin perjuicio de la comprobación que realice el tribunal remitente, de los datos aportados al Tribunal de Justicia resulta, por tanto, que la normativa controvertida en el litigio principal puede responder a razones imperiosas de interés general que justifiquen, en principio, una restricción a la libre circulación de mercancías.
- 42 Como se desprende del apartado 36 de la presente sentencia, es preciso examinar aún si una medida como la controvertida en el litigio principal es adecuada para conseguir esos objetivos legítimos y no va más allá de lo necesario para alcanzarlos.
- 43 A este respecto, corresponde en último término al órgano jurisdiccional remitente, que es el único competente para apreciar los hechos del litigio principal e interpretar la normativa nacional, determinar si, y en qué medida, dicha normativa cumple esos requisitos. A tal efecto, debe examinar objetivamente, con ayuda de datos estadísticos, puntuales o por otros medios, si las pruebas aportadas por las autoridades del Estado miembro de que se trate permiten razonablemente considerar que los medios elegidos son adecuados para realizar los objetivos perseguidos y si es posible alcanzar estos mediante medidas menos restrictivas de la libre circulación de mercancías (sentencia de 23 de marzo de 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, apartado 43 y jurisprudencia citada).
- 44 No obstante, el Tribunal de Justicia, llamado a facilitar una respuesta útil al referido órgano jurisdiccional, es competente para proporcionar indicaciones, basadas en los autos del procedimiento principal y en las observaciones escritas que le hayan sido presentadas, que puedan permitir a ese mismo órgano jurisdiccional dictar una resolución (sentencia de 23 de marzo de 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, apartado 44 y jurisprudencia citada).
- 45 Por lo que respecta, en primer lugar, a la idoneidad de la normativa nacional controvertida en el litigio principal para alcanzar los objetivos invocados, procede señalar que dicha normativa puede disuadir a los operadores económicos de acumular a finales de año, con el fin de neutralizar los efectos de un aumento futuro del tipo impositivo, cigarrillos destinados en realidad a ser comercializados el año siguiente. A la inversa, la ausencia de límites cuantitativos aplicables a los cigarrillos comercializados durante el período de limitación privaría de efectividad real al aumento futuro del tipo impositivo, aumento que suele conllevar un aumento del precio de venta al por menor de las cajetillas de cigarrillos (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de marzo de 2010, *Comisión/Irlanda*, C-221/08, EU:C:2010:113, apartado 54 y jurisprudencia citada) y neutralizaría de este modo, al menos en cierta medida, el potencial efecto disuasorio de ese aumento para los consumidores. Por tanto, procede concluir que una normativa de este tipo resulta adecuada para alcanzar los objetivos de protección de la salud pública y de lucha contra la evasión fiscal o las prácticas abusivas.
- 46 En segundo lugar, por lo que respecta a la apreciación de la necesidad de una medida como la controvertida en el litigio principal, se ha de poner de relieve que la salud pública ocupa, como se ha recordado en el apartado 40 de la presente sentencia, el rango más elevado entre los bienes y los intereses protegidos por el Tratado FUE y que corresponde a los Estados miembros decidir qué nivel de protección de la salud pública se proponen garantizar y de qué manera debe alcanzarse tal nivel, de modo que estos disponen de un margen de apreciación al respecto (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de marzo de 2018, *CMVRO*, C-297/16, EU:C:2018:141, apartado 64 y jurisprudencia citada).
- 47 Además, es preciso indicar que el menoscabo causado a la libre circulación de cigarrillos por una medida como la controvertida en el litigio principal no parece que vaya más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos que persigue esta medida.
- 48 A este respecto, procede señalar, por una parte, que el límite cuantitativo impuesto por la normativa nacional controvertida en el litigio principal a los operadores económicos se determina en función de la cantidad media mensual de cigarrillos que hayan despachado a consumo durante los doce meses anteriores, incrementada en un 10 %, y que esa normativa no tiene carácter absoluto, en la medida en

que, en el artículo 106, apartado 5, del CIEC, posibilita establecer excepciones a dicho límite cuantitativo, en caso de modificación brusca y limitada en el tiempo del volumen de ventas.

49 Por otra parte, si bien es cierto que la citada normativa establece, en el artículo 106, apartado 7, del CIEC, la posibilidad de incoar un procedimiento sancionador contra el operador económico que hubiese superado el límite cuantitativo que se le haya fijado, tal posibilidad no afecta, en sí misma, a la proporcionalidad de dicha normativa, siempre que las sanciones que se pueden imponer al término de ese procedimiento sean a su vez proporcionadas.

50 Esta conclusión no queda desvirtuada por la circunstancia, alegada por la demandante en el litigio principal, de que la normativa controvertida en ese litigio establezca, por otro lado, que las cajetillas de cigarrillos, una vez comercializadas, ya no se pueden comercializar ni vender más allá del tercer mes del año siguiente a aquel en el que hayan sido despachadas a consumo. En efecto, tal prohibición refuerza, por el contrario, la eficacia y la coherencia de dicha normativa, al incitar a los operadores económicos a no despachar a consumo, durante un año natural determinado, cantidades excesivas de cigarrillos en previsión de un aumento de los impuestos especiales durante el año natural siguiente (véase, en ese sentido, la sentencia de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, apartados 66, 72, 78 y 79).

51 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 34 TFUE y 36 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa de un Estado miembro que, para luchar contra la evasión fiscal y las prácticas abusivas, así como para proteger la salud pública, establece que la cantidad de cigarrillos despachados a consumo mensualmente por un operador económico durante el período comprendido entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de cada año natural no debe superar la cantidad media mensual de cigarrillos que ese operador haya despachado a consumo durante los doce meses anteriores, incrementada en un 10 %.

### *Segunda cuestión prejudicial*

52 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 7 y 9 de la Directiva 2008/118 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual la cantidad de cigarrillos que supere el límite cuantitativo de despacho a consumo previsto en dicha normativa será gravada al tipo impositivo en vigor en una fecha posterior a la de su despacho a consumo.

53 Con carácter preliminar, es preciso recordar que, con arreglo a su artículo 1, apartado 1, la Directiva 2008/118 tiene por objeto establecer el régimen general de los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos sujetos a impuestos especiales, entre los que figuran las labores del tabaco, y ello, en particular, como se desprende del considerando 8 de la citada Directiva, con el fin de garantizar que el concepto de devengo de los impuestos especiales y sus condiciones sean idénticos en todos los Estados miembros (sentencia de 9 de junio de 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, apartado 38 y jurisprudencia citada) y, de este modo, garantizar el buen funcionamiento del mercado interior mediante la libre circulación, en la Unión Europea, de los productos en cuestión (véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de enero de 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, apartado 28).

54 En particular, el artículo 2 de la Directiva 2008/118 dispone que el hecho imponible, en el sentido de esta Directiva, consiste en la fabricación en el territorio de la Unión y en la importación en dicho territorio de los productos objeto de impuestos especiales (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de junio de 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, apartado 39 y jurisprudencia citada).

55 No obstante, en virtud del artículo 7, apartado 1, de la citada Directiva, el devengo del impuesto especial tiene lugar en el momento del despacho a consumo de los productos sujetos al impuesto y en el Estado miembro en el que se efectúa ese despacho.

56 De conformidad con el objetivo, expuesto en el considerando 8 de la Directiva 2008/118, de armonizar el momento del devengo de los impuestos especiales y de garantizar, de este modo, el adecuado

funcionamiento del mercado interior, el artículo 7, apartado 2, de esta Directiva enumera las situaciones que dan lugar a «despacho a consumo», en el sentido de la citada Directiva.

- 57 Según el artículo 7, apartado 2, letra a), de esa Directiva, este concepto de «despacho a consumo» abarca, en particular, toda salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo, tal como se define en su artículo 4, punto 7 (sentencia de 9 de junio de 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, apartado 40 y jurisprudencia citada).
- 58 Este régimen se caracteriza por el hecho de que los impuestos especiales relativos a los productos comprendidos en dicho régimen todavía no son exigibles, aunque el hecho imponible ya se haya producido. En consecuencia, en lo que respecta a los productos sujetos a impuestos especiales, dicho régimen retrasa el devengo de estos hasta que se cumpla un supuesto de devengo (sentencia de 9 de junio de 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, apartado 42 y jurisprudencia citada).
- 59 Efectivamente, dado que los impuestos especiales, como se recuerda en el considerando 9 de la Directiva 2008/118, representan un gravamen sobre consumos específicos y no sobre la venta, el momento del devengo debe situarse, en principio, lo más cerca posible de la fecha de consumo del producto sujeto a impuesto especial (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de junio de 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, apartado 57 y jurisprudencia citada).
- 60 En este contexto, hay que señalar que, a tenor del artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118, las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable son los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúe el despacho a consumo. El artículo 9, párrafo segundo, de esta Directiva dispone además que el impuesto especial se aplicará y recaudará y, en su caso, se devolverá o condonará con arreglo al procedimiento que establezca cada Estado miembro.
- 61 Así pues, en la medida en que el artículo 9, párrafo primero, de la citada Directiva remite al Derecho nacional vigente en la fecha de devengo de los impuestos especiales, por lo que respecta, en particular, a la determinación de las condiciones de devengo del impuesto especial, esto implica necesariamente que los Estados miembros disponen de cierta potestad normativa en la materia (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, apartado 61).
- 62 Dicho esto, de conformidad con el objetivo perseguido por la Directiva 2008/118 de armonizar el momento del devengo de los impuestos especiales para garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior, como se ha recordado en los apartados 53, 55 y 56 de la presente sentencia, las «condiciones de devengo» mencionadas en el artículo 9, párrafo primero, de dicha Directiva deben distinguirse necesariamente de las condiciones relativas al concepto mismo de devengo, que, como indica el considerando 8 de la citada Directiva, deben seguir siendo idénticas en todos los Estados miembros.
- 63 Como se desprende del propio tenor del artículo 7, apartado 1, y del artículo 9, párrafo primero, de la misma Directiva, estas últimas condiciones dependen del momento en que se devengue el impuesto especial, del Estado miembro en el que deba recaudarse y de la fecha pertinente para determinar el tipo impositivo aplicable.
- 64 De ello se deduce que el artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118 no puede interpretarse en el sentido de que permita a los Estados miembros establecer excepciones a dichas condiciones, en particular a la relativa a la fecha pertinente para determinar el tipo impositivo aplicable.
- 65 Por lo tanto, dado que esta disposición establece que esa fecha ha de coincidir con la del devengo del impuesto especial y que, como se ha señalado en el apartado 55 de la presente sentencia, el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118 obliga de manera clara e incondicional a vincular tal devengo al momento del despacho a consumo del producto sujeto a dicho impuesto, el tipo impositivo aplicable debe ser necesariamente el vigente en el momento de ese despacho a consumo.
- 66 Como observó el Abogado General en los puntos 52 y 53 de sus conclusiones, esta interpretación se ve corroborada por las disposiciones del capítulo V de la Directiva 2008/118, titulado «Circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo», que

establecen expresamente los supuestos en los que los impuestos especiales sobre un producto que ya ha sido despachado a consumo se devengan después del despacho a consumo. Estas disposiciones regulan las situaciones en las que un producto sujeto al impuesto especial que ha sido despachado a consumo en un Estado miembro es trasladado posteriormente a otro Estado miembro. Pues bien, como puso de manifiesto el Abogado General en el punto 53 de sus conclusiones, es pacífico que la medida objeto del litigio principal no contempla ninguna de esas situaciones.

67 Por consiguiente, en el régimen resultante de los artículos 7, apartado 1, y 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118, en su versión vigente antes de ser derogada y sustituida por la Directiva 2020/262, cuyo artículo 8, párrafo tercero, modifica, en este punto, el artículo 9 de la Directiva 2008/118, los Estados miembros no pueden establecer que el tipo impositivo aplicable a los cigarrillos despachados a consumo infringiendo el límite cuantitativo fijado por la normativa nacional será el vigente en una fecha posterior a la de su despacho a consumo.

68 Si bien es cierto que, como se ha indicado en los apartados 38 y 39 de la presente sentencia, la Directiva 2008/118 no impide que los Estados miembros adopten medidas dirigidas a luchar contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos, no es menos cierto que su potestad normativa para adoptar tales medidas no puede ejercerse incumpliendo lo dispuesto en dicha Directiva y, en particular, en sus artículos 7, apartado 1, y 9, párrafo primero, so pena de menoscabar el objetivo de armonización perseguido por el legislador de la Unión expuesto, en particular, en el considerando 8 de la citada Directiva.

69 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que los artículos 7 y 9 de la Directiva 2008/118 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual la cantidad de cigarrillos que supere el límite cuantitativo de despacho a consumo previsto en dicha normativa será gravada al tipo impositivo en vigor en una fecha posterior a la de su despacho a consumo.

### Costas

70 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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 Quinta) declara:

- 1) **Los artículos 34 TFUE y 36 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa de un Estado miembro que, para luchar contra la evasión fiscal y las prácticas abusivas, así como para proteger la salud pública, establece que la cantidad de cigarrillos despachados a consumo mensualmente por un operador económico durante el periodo comprendido entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de cada año natural no debe superar la cantidad media mensual de cigarrillos que ese operador haya despachado a consumo durante los doce meses anteriores, incrementada en un 10 %.**
- 2) **Los artículos 7 y 9 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**

**deben interpretarse en el sentido de que**

**se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual la cantidad de cigarrillos que supere el límite cuantitativo de despacho a consumo previsto en dicha normativa será gravada al tipo impositivo en vigor en una fecha posterior a la de su despacho a consumo.**

Firmas

---

\* Lengua de procedimento: portugués.