

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PRIIT PIKAMÄE
presentadas el 8 de junio de 2023 (1)

Asunto C-96/22

**Companhia de Distribuição Integral Logista Portugal, SA
contra
Autoridade Tributária e Aduaneira (Administración Tributaria y Aduanera)**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal)]

«Procedimiento prejudicial — Impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Artículos 7 y 9 — Alcance — Normativa nacional en virtud de la cual las cantidades de cigarrillos que superen el límite cuantitativo tributan al tipo impositivo vigente en una fecha posterior a la del despacho a consumo»

1. En el presente asunto, el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal) formula al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial relativa a la interpretación del artículo 34 TFUE y de los artículos 7 y 9 de la Directiva 2008/118/CE. (2)
2. Dado que, a petición del Tribunal de Justicia, las presentes conclusiones se centran en la segunda cuestión prejudicial, me limitaré únicamente al análisis exegético de las disposiciones de Derecho derivado antes citadas.
3. El marco jurídico pertinente es la normativa de la Unión relativa al régimen general de los impuestos especiales. Los impuestos especiales son impuestos indirectos sobre el consumo que pueden utilizarse no solo para alcanzar el objetivo de toda política fiscal, es decir, proporcionar ingresos al Tesoro público, sino también con fines no fiscales, como el de desincentivar el consumo de ciertos productos, entre ellos el tabaco.
4. En el presente asunto, se plantea la cuestión de si es compatible con la Directiva 2008/118 un régimen fiscal nacional en virtud del cual las cantidades de cigarrillos que superen el límite cuantitativo de despacho a consumo previsto en dicho régimen tributan al tipo impositivo vigente en una fecha posterior a la del despacho a consumo, haciéndose constar que el régimen controvertido persigue luchar contra la práctica abusiva consistente en despachar a consumo cantidades excesivas de mercancía en previsión de un incremento futuro del tipo impositivo («forestalling»).
5. El presente asunto ofrece al Tribunal de Justicia la posibilidad de aclarar dónde se sitúa la línea divisoria entre el ámbito material de la armonización realizada por la Directiva 2008/118 y el margen de maniobra que dicha Directiva ofrece a los Estados miembros.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

6. Son pertinentes para el presente asunto los artículos 7 y 9 de la Directiva 2008/118.

Derecho portugués

7. El Decreto-Lei n.º 73/2010 que aprova o Código dos Impostos Especiais de Consumo (Decreto-lei n.º 73/2010, por el que se aprueba el Código de Impuestos Especiales), de 21 de junio de 2010 (*Diário da República* n.º 118/2010, Serie I, de 21 de junio de 2010, p. 2170; en lo sucesivo, «CIEC») traspuso la Directiva 2008/118 al Derecho portugués.

8. De conformidad con el artículo 106 del CIEC, titulado «Normas especiales para el despacho a consumo»:

«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 podrá exceder los límites cuantitativos que resulten 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 basará en la cantidad total de 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 indicará su media mensual y se establecerá el límite cuantitativo aplicable en su caso durante el período de limitación.

5. En casos excepcionales, debidamente justificados por la modificación brusca y limitada en el tiempo del volumen de ventas, podrá 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 indicará 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 estarán 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.»

Hechos del litigio, procedimiento principal, cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

9. La sociedad Companhia de Distribuição Integral Logista Portugal SA, anteriormente denominada Compañía de Distribución Integral Logista SA (en lo sucesivo, «Logista»), es una empresa dedicada al comercio minorista de productos del tabaco que opera como depositario autorizado por la autoridad aduanera portuguesa en la región autónoma de Madeira.

10. El 15 de septiembre de 2010, Logista presentó a la oficina de aduanas de Funchal (Portugal), con arreglo al artículo 106, apartado 4, del CIEC, una declaración inicial de la cantidad media mensual de cigarrillos despachados a consumo durante los doce meses inmediatamente anteriores, es decir, entre el 1 de septiembre de 2009 y el 31 de agosto de 2010.

11. El 22 de septiembre de 2010, la oficina de aduanas de Funchal comunicó a Logista que, sobre la base de la información facilitada, se le había fijado un límite cuantitativo de 1 644 005 cigarrillos para el período de limitación comprendido entre septiembre y diciembre de 2010, calculado conforme al artículo 106, apartados 1 a 3, del CIEC.

12. El 18 de noviembre de 2010, al amparo del artículo 106, apartado 5, del CIEC, Logista solicitó autorización para rebasar este límite cuantitativo.

13. El 7 de enero de 2011, la oficina de aduanas de Funchal dictó una decisión por la que denegó dicha 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 el artículo 106, apartado 5, del CIEC. A continuación, Logista interpuso un recurso de alzada contra dicha decisión, que fue también desestimado.

14. El 18 de enero de 2011, Logista presentó a 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 los meses de septiembre y diciembre de 2010, de una cantidad de cigarrillos que triplicaba con creces el límite cuantitativo.

15. En virtud del artículo 106, apartado 7, del CIEC, Logista fue objeto de una liquidación complementaria 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 septiembre y diciembre de 2010 y que superaba el límite cuantitativo establecido en el artículo 106, apartado 2, del CIEC.

16. Logista impugnó esta liquidación complementaria ante el Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y Tributario de Funchal, Portugal), que desestimó el recurso. A continuación, Logista recurrió esa sentencia ante el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo).

17. Ante el órgano jurisdiccional remitente, Logista alega, en particular, 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, según los cuales 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. La Autoridade Tributária e Aduaneira (Administración Tributaria y Aduanera, Portugal) responde que el régimen controvertido es conforme a esas disposiciones.

18. 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?»

19. Han presentado observaciones escritas Logista, la Administración Tributaria y Aduanera, el Gobierno portugués y la Comisión Europea.

20. En la vista celebrada el 22 de marzo de 2023 se oyeron los informes orales del Gobierno portugués y de la Comisión.

Análisis

21. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional 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 las cantidades de cigarrillos que superen el límite cuantitativo de despacho a consumo establecido en dicha normativa tributan al tipo impositivo vigente en una fecha posterior a la del despacho a consumo.

Observaciones preliminares

22. Procede recordar, antes de nada, que la Directiva 2008/118, que derogó y sustituyó a la Directiva 92/12/CEE, (3) fue adoptada sobre la base del artículo 93 del Tratado CE (actualmente artículo 113 TFUE). En virtud de dicho artículo, el legislador de la Unión puede adoptar disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones nacionales relativas a los impuestos indirectos, en particular a los impuestos especiales, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.

23. Así, la Directiva 2008/118 persigue garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior mediante la libre circulación de las mercancías sujetas a impuestos especiales en la Unión Europea. Para ello, la referida Directiva exige armonizar las legislaciones nacionales que regulan este tipo de impuestos con el fin de garantizar que el concepto de devengo del impuesto especial y sus condiciones sean idénticos en todos los Estados miembros. (4)

24. El régimen general de impuestos especiales establecido por dicha Directiva se aplica únicamente a los productos enumerados en su artículo 1, apartado 1, a saber, los productos energéticos y la electricidad, el alcohol y las bebidas alcohólicas, así como las labores del tabaco.

25. La eficacia de este régimen requiere que la sujeción al impuesto especial tenga lugar en el momento en que uno de estos productos aparezca en el mercado interior. De ello se desprende que, por su naturaleza de impuestos sobre el consumo, los impuestos especiales deben devengarse lo más cerca posible del consumidor final.

26. El legislador de la Unión ha plasmado estas exigencias de la manera que se indica a continuación. De conformidad con el artículo 2 de la Directiva 2008/118, el hecho imponible del impuesto especial consiste en la fabricación o la importación de dichos productos en el territorio de la Unión. El artículo 7, apartado 1, de la citada Directiva dispone que el impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro del despacho a consumo, y el artículo 9, párrafo primero, establece que 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.

27. Por lo general, transcurre un lapso de tiempo entre la realización del hecho imponible y el momento del devengo de los impuestos especiales. Por ello, el legislador de la Unión ha previsto la posibilidad de incluir los productos sujetos al impuesto especial en un régimen suspensivo, que se define en el artículo 4, punto 7, de la Directiva 2008/118 como «el régimen fiscal, consistente en la suspensión de los impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos sujetos a impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo». En este supuesto, el despacho a consumo se difiere hasta que el producto en cuestión salga de dicho régimen, de forma regular o irregular, de modo que es posible realizar cualquier operación sobre el producto sin que se devengue el impuesto especial.

28. Los otros supuestos de «despacho a consumo» son, con arreglo al artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118, la tenencia, la fabricación (regular o irregular) y la importación (regular o irregular) de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo.

29. En mi opinión, es indispensable tener en cuenta este marco normativo para poder adoptar una posición sobre la interpretación que el Tribunal de Justicia debe ofrecer en el caso de autos.

Sobre la relación entre el artículo 7 y el artículo 9 de la Directiva 2008/118

30. Procede recordar que, con arreglo al artículo 106 del CIEC, el impuesto especial sobre la cantidad de cigarrillos que supere el límite cuantitativo establecido en dicho artículo se devengará en el mes de enero del año siguiente al de su despacho a consumo, efectuándose este último durante el período comprendido entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de un año natural.

31. No se cuestiona que esta normativa se explica por el objetivo de proteger los intereses financieros de la República Portuguesa evitando que los operadores económicos puedan despachar a consumo cantidades excesivas de cigarrillos a finales de año en previsión de un incremento del tipo impositivo, práctica que constituye una forma de abuso.

32. Habida cuenta de estos elementos, se plantea la cuestión de dilucidar si tal normativa es conforme al régimen establecido por la Directiva 2008/118.

33. Para responder a esta cuestión, es preciso determinar la relación exacta entre el artículo 7 y el artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118.

34. A tal fin, debe examinarse, en primer lugar, el artículo 7, apartado 1, de la Directiva desde un punto de vista literal y teleológico.

35. Resulta del tenor literal de este precepto que el devengo del impuesto especial se produce en el momento del despacho a consumo del producto de que se trate, y los supuestos de «despacho a consumo» se enumeran de modo exhaustivo en el apartado 2 de dicho artículo.

36. El objetivo de esta disposición es armonizar el momento de devengo del impuesto especial a fin de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior. Este vínculo funcional entre el objetivo de dicha disposición y el más general de la Directiva 2008/118 se pone de manifiesto, además, en la Propuesta de la Comisión relativa a la Directiva 92/12, (5) que contempla la introducción de un «nuevo concepto comunitario» de devengo del impuesto especial basándose en que «es indispensable que el devengo esté vinculado al despacho a consumo». (6)

37. La formulación clara e incondicional del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118, así como la inexistencia de remisiones al Derecho de los Estados miembros, junto con la función central de esta disposición para realizar la finalidad armonizadora de la Directiva, abogan en favor de una interpretación según la cual esa disposición se opone a una norma nacional que establezca el devengo del impuesto especial en un momento distinto del despacho a consumo.

38. Por su parte, el artículo 9 de la Directiva 2008/118 prevé, en su párrafo primero, que 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 y, en su párrafo segundo, dispone 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*.

39. Este párrafo segundo no constituye, como alegó en particular el Gobierno portugués en la vista, una excepción a la aplicación del artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118. En efecto, ningún elemento del tenor literal del artículo 9 de dicha Directiva apunta a la existencia de una relación de este tipo entre estos dos preceptos. Por el contrario, su examen revela que dicho artículo tiene la función de delimitar el alcance de la facultad normativa de los Estados miembros fuera del ámbito material cubierto por las disposiciones armonizadas.

40. Ha de señalarse, en efecto que las «condiciones de devengo» a que se refiere el artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118 han de distinguirse necesariamente de las condiciones relativas al concepto de devengo, las cuales, según el considerando 8 de la Directiva, deben ser idénticas en todos los Estados miembros. (7)

41. Estas últimas condiciones, que se especifican en los artículos 7, apartado 1, y 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118, se refieren al momento en el cual se devenga el impuesto especial, al Estado miembro en el que debe recaudarse y a la fecha pertinente para determinar el tipo impositivo y las condiciones de devengo aplicables. Sin embargo, las «condiciones de devengo» a que se refiere el artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118 son sin duda *otras* condiciones, como las relativas, según se indica en el párrafo segundo de ese mismo artículo, a los *procedimientos* de recaudación, cobro, condonación o devolución de los impuestos especiales.

42. Por otra parte, el Tribunal de Justicia consideró, en la sentencia Van de Water, (8) que el artículo 6 de la Directiva 92/12, que fue sustituido, sin modificaciones sustanciales, por el artículo 9 de la Directiva 2008/118, debía interpretarse de este modo. Más concretamente, el Tribunal de Justicia declaró que «al garantizar el artículo 6, apartado 1, de la Directiva [92/12], la aplicación en todos los Estados miembros de las mismas normas de devengo de los impuestos especiales, la intención del legislador [de la Unión] no ha sido evidentemente armonizar los procedimientos que regulan la liquidación y pago de los mencionados impuestos en dichos Estados» y que «en el apartado 2 del mismo artículo confía expresamente a los Estados miembros la responsabilidad de regular dichos procedimientos [...]».

43. En otros términos, el ejercicio de la facultad normativa de los Estados miembros continúa circunscrito a la determinación de los procedimientos de aplicación, recaudación, condonación y devolución del impuesto especial. Por tanto, no puede *en ningún caso* afectar al concepto de devengo y sus condiciones, incluida la condición según la cual el impuesto especial se devengará en el momento del despacho a consumo de los productos gravados, ya que en otro caso se menoscabaría el objetivo de armonización que constituye la propia razón de ser de la Directiva 2008/118. (9)

44. De estas consideraciones se desprende que, contrariamente a lo que sostiene la Comisión en sus observaciones escritas, no puede llegarse a una conclusión análoga a la de la sentencia Comisión/Portugal (10) en el presente asunto. (11)

45. El asunto en el que recayó dicha sentencia versaba sobre un régimen fiscal portugués con arreglo al cual las cajetillas de cigarrillos despachadas a consumo durante un determinado ejercicio podían venderse y comercializarse hasta el final del tercer mes del año siguiente a aquel durante el que habían sido despachadas a consumo. (12) Dado que todas las cajetillas de cigarrillos que no se hubieran vendido antes de la expiración de ese plazo tributaban al tipo impositivo vigente en ese año, la Comisión alegó que el régimen fiscal portugués tenía como efecto obligar a los operadores económicos a pagar un impuesto especial complementario por las cajetillas de cigarrillos que ya habían sido despachadas a consumo legalmente, lo cual infringía los artículos 7 y 9 de la Directiva 2008/118.

46. En su sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que ese régimen fiscal no tenía como efecto que el impuesto se devengara en una fecha distinta de la del despacho a consumo. En efecto, el Tribunal de Justicia declaró a este respecto que dicho régimen contenía una norma en virtud de la cual, tras la expiración del plazo de comercialización y venta al público, los operadores económicos podían proceder a un *nuevo despacho a consumo de esas cajetillas, mediante la colocación de una nueva precinta* (o, en caso de que ya se hubieran abonado los impuestos especiales, los operadores podían obtener el reembolso, siempre que las cajetillas fueran destruidas bajo supervisión aduanera). (13)

47. Por esta razón, el Tribunal de Justicia concluyó que el derecho reconocido a los Estados miembros en el artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118 implica necesariamente la posibilidad de que estos adopten medidas como la prevista en dicho régimen.

48. No sucede así en el presente asunto. Como se ha explicado antes, el régimen fiscal establecido por el artículo 106 del CIEC prevé en todo caso que el tipo impositivo aplicable a las cajetillas de cigarrillos despachadas a consumo excediendo el límite cuantitativo fijado en dicho artículo no es el tipo vigente en el momento del despacho a consumo, como exige el artículo 9, párrafo primero, de la

Directiva 2008/118, sino el vigente en el momento de la presentación de la declaración de liquidación, es decir, en una fecha posterior a la del despacho a consumo. En efecto, tal como confirmó el Gobierno portugués en la vista, el Derecho portugués no prevé ningún nuevo despacho a consumo de dichos productos.

49. A este respecto, el Gobierno portugués adujo en particular que, en el apartado 59 de la sentencia Comisión/Portugal, el Tribunal de Justicia reconoció que los Estados miembros tienen un interés legítimo en adoptar las medidas apropiadas para proteger sus intereses financieros y que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo promovido por la Directiva 2008/118. Así, debe considerarse, según dicho Estado miembro, que tenía derecho a adoptar un régimen fiscal como el del caso de autos, en la medida en que ese régimen tiene por objeto luchar contra la práctica abusiva del «forestalling».

50. Pues bien, no se discute que los Estados miembros tienen, en principio, derecho a adoptar un régimen fiscal destinado a lograr tales objetivos. No obstante, parece evidente que ese derecho está supeditado al requisito de que el régimen no sobrepase el alcance de la facultad normativa conferida a los Estados miembros por el artículo 9, párrafo segundo, de la Directiva 2008/118.

51. Este requisito no se cumple, sin embargo, en el presente asunto, ya que el régimen previsto por el artículo 106 del CIEC implica que el tipo aplicable a las cajetillas de cigarrillos que superen el límite cuantitativo establecido será el vigente en una fecha posterior a la del despacho a consumo. De este modo, tal normativa afecta al momento del devengo del impuesto especial e invade así el ámbito de aplicación de las disposiciones armonizadas de la Directiva 2008/118.

52. La interpretación propuesta en las presentes conclusiones se ve corroborada, a mi juicio, por un elemento de carácter contextual que considero reviste una importancia especial. Debo observar, en efecto, que las situaciones en las que los impuestos especiales sobre un producto que ya ha sido despachado a consumo se devengan después del despacho a consumo están previstas *de manera expresa* en el capítulo V de la Directiva 2008/118 («Circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo»). Las disposiciones de ese capítulo, que responden a la exigencia de garantizar el respeto del principio de territorialidad fiscal, en virtud del cual el pago del impuesto especial debe efectuarse en el país de consumo real, y de evitar la doble imposición de los productos de que se trata, (14) han de entenderse, según el considerando 26 de dicha Directiva, sin perjuicio de la economía general de esta. (15)

53. Estas disposiciones se refieren a situaciones en las que, después del despacho a consumo de un producto sujeto al impuesto especial y tras el pago del impuesto especial correspondiente, el producto ha *circulado dentro de la Unión*. Más concretamente, la sección 1 del citado capítulo se refiere a los productos adquiridos por particulares y transportados a otro Estado miembro, la sección 2 tiene por objeto los productos mantenidos con fines comerciales en otro Estado miembro y la sección 3 versa sobre la venta a distancia cuando el depositario autorizado o el destinatario registrado que adquirió los productos está establecido en otro Estado miembro. (16) Es pacífico que el régimen fiscal objeto del presente asunto no se encuentra comprendido en ninguno de estos supuestos.

54. Cabe añadir, por último, que la Directiva (UE) 2020/262, (17) que ha sustituido y derogado recientemente a la Directiva 2008/118, aporta un elemento adicional en apoyo de la tesis adoptada en las presentes conclusiones. Si bien la citada Directiva no es aplicable *ratione temporis* al caso de autos, puede sin embargo servir de elemento de interpretación de la Directiva 2008/118.

55. El artículo 8 de la Directiva 2020/262, que sustituye al artículo 9 de la Directiva 2008/118, contiene un tercer párrafo (nuevo), según el cual «*no obstante lo dispuesto en el apartado 1*, 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», (18) y el párrafo primero de este artículo reproduce el mismo párrafo del citado artículo 9. Evidentemente, el legislador de la Unión pretendió de este modo introducir una excepción a la norma en virtud de la cual el tipo impositivo aplicable será el vigente en la fecha de devengo del impuesto especial, autorizando a los Estados miembros, en caso de modificación del tipo impositivo, a aplicar a

tales existencias de productos el tipo incrementado o reducido, y no el tipo vigente en el momento del despacho a consumo de los productos. (19)

56. No cabe ninguna duda, en mi opinión, de que la introducción de esta excepción expresa por el legislador de la Unión pone de relieve su intención de reducir el ámbito de aplicación del artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118.

57. Este nuevo párrafo tiene como efecto excluir regímenes fiscales, como el del presente asunto, de la armonización que se pretende mediante el establecimiento de un régimen general de los impuestos especiales. Gracias a esta excepción, los Estados miembros disponen ahora de una facultad normativa que les permite, entre otras cuestiones, adoptar medidas como las destinadas a luchar contra el «forestalling».

58. A diferencia de la Directiva 2020/262, los artículos 7 y 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118 no confieren a los Estados miembros facultad normativa alguna en cuanto a la determinación del concepto de devengo y de las condiciones relativas a este concepto que en ellos se establecen. Ello implica, *sensu contrario*, que un régimen fiscal como el del presente asunto, que podría resultar conforme a la Directiva 2020/262, no es lícito con arreglo a la Directiva 2008/118.

59. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la segunda cuestión prejudicial planteada por el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) que los artículos 7 y 9 de la Directiva 2008/118 se oponen a un régimen jurídico como el previsto en el artículo 106 del CIEC.

Conclusión

60. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la segunda cuestión prejudicial planteada por el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal):

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 las cantidades de cigarrillos que superen el límite cuantitativo de despacho a consumo establecido en dicha normativa tributan al tipo impositivo vigente en una fecha posterior a la del despacho a consumo.

¹ Lengua original: francés.

² Directiva 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 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 1992, L 76, p. 1). Dado que las disposiciones pertinentes de la Directiva 92/12 tienen un alcance sustancialmente idéntico al de las disposiciones de la Directiva 2008/118, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la Directiva 92/12 es también aplicable a la Directiva 2008/118. Véase, en este sentido, la sentencia de 9 de junio de 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA (C-55/21, EU:C:2022:459), apartado 37 y jurisprudencia citada.

⁴ Véase, en particular, el considerando 8 de la Directiva 2008/118.

[5](#) Véase, en este sentido, la Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general, tenencia y circulación de los productos sujetos a impuestos especiales [COM(90) 431 final] (DO 1990, C 322, p. 1). Procede observar que la exposición de motivos y el comentario artículo por artículo en lengua francesa solo están disponibles en el documento que recoge la versión en lengua portuguesa.

[6](#) Véase la página 4 de la versión en lengua portuguesa de la Propuesta [COM(90) 431 final]. Procede indicar que el mencionado comentario se refiere al artículo 4 de dicha Propuesta, que se convirtió, sin que se introdujera ninguna modificación sustancial durante el procedimiento legislativo, en el artículo 6 de la Directiva 92/12. El texto de este último se reprodujo posteriormente en los artículos 7 y 9 de la Directiva 2008/118.

[7](#) Conviene indicar, a este respecto, que varias disposiciones de la Directiva 2008/118 hacen referencia a las condiciones de devengo sin ofrecer, no obstante, una definición de las mismas. Además del considerando 8 y del artículo 9, párrafo primero, véanse los artículos 33 y 36 de la Directiva.

[8](#) Sentencia de 5 de abril de 2001 (C-325/99, EU:C:2001:201), apartado 40.

[9](#) Véase, en particular, la sentencia de 8 de febrero de 2018, Comisión/Grecia (C-590/16, EU:C:2018:77), apartado 56, según la cual tal interpretación «equivaldría a autorizar, *praeter legem*, una excepción al artículo 7 de la Directiva 2008/118 y pondría en riesgo el cumplimiento del objetivo de armonizar las condiciones de devengo de los impuestos especiales».

[10](#) Sentencia de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal (C-126/15; en lo sucesivo, «sentencia Comisión/Portugal, EU:C:2017:504).

[11](#) En la resolución de remisión el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en efecto, acerca de la posibilidad de aplicar las conclusiones a que llegó el Tribunal de Justicia en su sentencia Comisión/Portugal, teniendo en cuenta que el marco jurídico de estos dos asuntos no es el mismo.

[12](#) Las disposiciones de Derecho portugués reguladoras de este régimen son el artículo 27 de la Orden Ministerial n.º 1295/2007 y el punto 4.2.9 del capítulo XII del Manual sobre impuestos especiales.

[13](#) Sentencia Comisión/Portugal, apartado 57.

[14](#) Propuesta [(COM(90) 431 final], apartados 13 y 16.

[15](#) El citado considerando tiene el siguiente tenor: «Conviene aclarar, sin modificar su economía general, las normas fiscales y procedimentales en relación con la circulación de productos por los cuales ya se hayan pagado impuestos especiales en un Estado miembro».

[16](#) De la Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general de los impuestos especiales [COM(2008) 78 final/2], de 26 de febrero de 2008, resulta que el capítulo V sustituye a los artículos 7 a 10 de la Directiva 92/12 y reproduce la anterior propuesta de modificación de los mismos presentada por la Comisión y recogida en el documento [COM(2004) 227 final] de 2 de abril de 2004.

[17](#) Directiva 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).

18 El subrayado es mío.

19 Cabe señalar que la Comisión confirmó, en la vista, que el artículo 8, párrafo tercero, de la Directiva 2020/262 contempla un régimen jurídico como el previsto en el artículo 106 del CIEC.