Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M[ME] JULIANE KOKOTT
présentées le 27 octobre 2016 [1]

Affaire C-126/15

Commission européenne
contre

République portugaise

«Manquement d'État — Droit fiscal — Droits d'accise sur les produits du tabac — Directive 2008/118/CE — Article 7, article 9, premier alinéa, et article 39, paragraphe 3 — Restriction de commercialisation et de vente — Marques fiscales — Principe de proportionnalité»

I – Introduction

1. Le présent recours en manquement de la Commission européenne contre la République portugaise soulève en substance la question de savoir si la directive 2008/118/CE [2] (ci-après la « directive sur les accises ») fait obstacle à une disposition nationale en vertu de laquelle la vente de paquets de cigarettes après leur mise à la consommation n'est autorisée que dans un délai déterminé.

2. Cette question se pose dans le contexte de mesures prises par la République portugaise contre le *forestalling* des produits du tabac. On entend par là qu'avant une prochaine hausse de l'accise sur le tabac, les producteurs mettent à la consommation, à l'ancien taux de taxation, des quantités excessives de marchandises afin de retarder la prise d'effet de l'augmentation de la taxe. De telles pratiques réduisent les recettes fiscales et la Commission ne conteste pas que les contre-mesures prises par les États membres sont en principe licites [3]. Néanmoins, dans le cas des dispositions prises par la République portugaise, la Commission considère que celles-ci ne respectent pas le principe de proportionnalité.

3. L'importance du litige dépasse le cadre du Portugal, étant donné qu'il existe des réglementations similaires dans d'autres États membres. C'est la raison pour laquelle la Commission a introduit des recours en manquement également contre la République d'Estonie [4].

1 — Langue originale : l'allemand.

2 — Directive du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).

3 — En outre, la Commission estime même que les dispositions existantes dans l'Union européenne ne sont pas suffisantes ; voir communication du 6 juin 2013, COM(2013) 324 final, p. 11.

4 — Voir MEMO/14/537 du 25 septembre 2014. Une procédure en manquement lancée contre la Hongrie (voir MEMO/14/293) a été clôturée le 29 avril 2015 étant donné que celle-ci a modifié sa législation.

II – Cadre juridique

A – Droit de l'Union

4. Selon son article 1er, paragraphe 1, la directive sur les accises établit un régime général des droits d'accise. En vertu du point c) de cette disposition, les tabacs manufacturés sont soumis à accise.

5. L'article 7 de la directive sur les accises dispose :

« 1. Les droits d'accise deviennent exigibles au moment de la mise à la consommation et dans l'État membre où celle-ci s'effectue.

2. Aux fins de la présente directive, on entend par "mise à la consommation" :

a) la sortie, y compris la sortie irrégulière, de produits soumis à accise, d'un régime de suspension de droits ;

[…] »

6. L'article 9 de la directive sur les accises dispose :

« Les conditions d'exigibilité et le taux d'accise à appliquer sont ceux en vigueur à la date de l'exigibilité dans l'État membre où s'effectue la mise à la consommation.

Les droits d'accise sont prélevés, perçus et, le cas échéant, remboursés ou remis selon les modalités établies par chaque État membre. Les États membres appliquent les mêmes modalités aux produits nationaux et aux produits en provenance des autres États membres. »

7. L'article 39 de la directive sur les accises prévoit :

« 1. Sans préjudice de l'article 7, paragraphe 1, les États membres peuvent exiger que les produits soumis à accise soient munis de marques fiscales ou de marques nationales de reconnaissance utilisées à des fins fiscales lors de leur mise à la consommation sur leur territoire […]

[…]

3. Sans préjudice des dispositions qu'ils peuvent fixer en vue d'assurer l'application correcte du présent article et d'éviter toute forme de fraude, évasion ou abus, les États membres veillent à ce que les marques fiscales ou marques nationales de reconnaissance visées au paragraphe 1 ne créent pas d'entrave à la libre circulation des produits soumis à accise.

[…] »

B – Droit portugais

8. En vertu de l'article 110 du Código dos Impostos Especiais de Consumo (code portugais des droits d'accise, ci-après le « CIEC »), les emballages de vente au détail de tabacs manufacturés à des fins de consommation sur le territoire national doivent être munis, avant leur mise à la consommation, d'un timbre d'accise.

9. L'article 27 de l'arrêté nº 1295/2007 du ministère des Finances et de l'Administration publique (ci-après l'« arrêté ») fixe des délais pour la commercialisation et la vente de produits du tabac manufacturés. En ce qui concerne les paquets de cigarettes, le délai expire à la fin du troisième mois de l'année suivant celle qui figure sur le timbre d'accise ; en ce qui concerne le tabac à fumer, le délai expire à la fin de l'année suivant celle correspondant au timbre apposé ; en ce qui concerne les cigares et les cigarillos, le délai expire à la fin de la cinquième année suivant celle qui figure sur le timbre apposé [5].

10. En vertu de l'article 106 CIEC, la mise à la consommation de cigarettes est en outre soumise à des règles spéciales durant la période allant du 1er septembre au 31 décembre d'une année. Pendant cette période, les opérateurs économiques ne peuvent mettre des cigarettes à la consommation que dans certaines limites quantitatives définies. La limite quantitative mensuelle est calculée par rapport à la moyenne mensuelle des quantités de cigarettes qui ont été mises à la consommation au cours des 12 mois immédiatement antérieurs à cette période, majorée de 10 %. Une dérogation peut être obtenue sur demande dûment justifiée.

11. Les articles 19 et 20 CIEC contiennent des dispositions relatives au remboursement des droits d'accise qui ont d'ores et déjà été acquittés. Un parmi les motifs de remboursement est la destruction de la marchandise sous le contrôle des autorités.

12. Conformément au point 4.2.9 du chapitre XII du manuel des droits d'accise publié par les autorités fiscales et douanières, les produits qui ne peuvent plus être vendus en raison du délai visé à l'article 27 de l'arrêté peuvent à nouveau être mis à la consommation moyennant l'apposition d'un nouveau timbre d'accise.

13. En vertu de l'article 109 du Regime Geral das Infracções Tributárias (régime général des infractions fiscales), la mise à la consommation de produits en violation des dispositions relatives au timbre d'accise ou aux quantités limitatives autorisées sont passibles d'une amende de 250 à 165 000 euros.

III – Procédure précontentieuse et conclusions des parties

14. La Commission estime que l'article 27 de l'arrêté viole l'article 7, l'article 9, premier alinéa, et l'article 39, paragraphe 3, de la directive sur les accises, étant donné que, à l'expiration du délai qui y est prévu, les paquets de cigarettes qui ont déjà été imposés et mis à la consommation ne peuvent plus être commercialisés et vendus. C'est la raison pour laquelle elle a introduit le présent recours en manquement. Après avoir invité, par lettre de mise en demeure du 23 novembre 2009 et lettre de mise en demeure complémentaire du 4 juin 2010, la République portugaise à prendre position sur les griefs soulevés, la Commission a adressé, le 22 juin 2012, puis à titre complémentaire, le 31 mai 2013 (aux fins de rectifier certaines erreurs), à cet État membre des avis motivés et lui a donné un délai de deux mois pour remédier aux manquements allégués.

15. Le République portugaise n'ayant pas donné suite à ces avis, la Commission a introduit, le 12 mars 2015, le présent recours en manquement.

16. La Commission conclut à ce qu'il plaise à la Cour :

— constater qu'en soumettant les paquets de cigarettes déjà imposés et mis à la consommation au cours d'une année donnée à une interdiction de commercialisation et de vente au public après l'expiration de la période excessivement courte prévue à l'article 27 de l'arrêté nº 1295/2007 du

5 — Par dérogation, l'article 28 de l'arrêté prévoit que les paquets de cigarettes munis d'un timbre d'accise en vigueur en 2007 peuvent être commercialisés et vendus jusqu'à la fin du cinquième mois de l'année 2008 et ceux munis d'un timbre d'accise en vigueur en 2008, jusqu'à la fin du quatrième mois de l'année 2009.

ministère des Finances et de l'Administration publique, la République portugaise n'a pas respecté les dispositions de l'article 7, de l'article 9, premier alinéa, et de l'article 39, paragraphe 3, de la directive sur les accises, ni le principe de proportionnalité ;

— condamner la République portugaise aux dépens.

17. La République portugaise conclut à ce qu'il plaise à la Cour :

— rejeter le recours ;

— condamner le Commission aux dépens.

18. Le Royaume de Belgique, la République d'Estonie et la République de Pologne ont été autorisés à intervenir. Les parties intervenantes soutiennent les conclusions de la République portugaise.

19. Les parties ont échangé des mémoires dans le cadre de la procédure écrite.

IV – Appréciation juridique

20. En raison de la disposition litigieuse en l'espèce, prévue à l'article 27 de l'arrêté, il existe au Portugal une limitation dans le temps de la vente de cigarettes qui est déterminée par la marque fiscale apposée sur l'emballage. Il en résulte que les cigarettes peuvent être vendues au plus tard dans les trois mois qui suivent la fin de l'année au cours de laquelle elles ont été mises à la consommation.

A – Sur le premier moyen : articles 7 et 9 de la directive sur les accises et principe de proportionnalité

21. Par son premier moyen, la Commission fait valoir que l'article 27 de l'arrêté viole les articles 7 et 9 de la directive sur les accises ainsi que le principe de proportionnalité. Il résulterait des dispositions précitées de la directive qu'un État membre n'aurait pas la faculté de prélever sur les produits du tabac une taxe supplémentaire au droit d'accise dû et de restreindre leur commercialisation pour des motifs fiscaux. Or, selon la Commission, tel est le cas au Portugal puisque, en raison de la disposition litigieuse, les paquets de cigarettes ne pourraient être commercialisés que pendant une durée limitée. Il existerait en conséquence une violation des articles 7 et 9 de la directive. La Commission n'exclut pas que cela puisse se justifier par des raisons d'intérêt général, mais, en tout état de cause, le principe de proportionnalité serait violé.

22. La République portugaise rétorque à cette argumentation que la disposition litigieuse n'entraîne aucune obligation de payer un droit d'accise supplémentaire pour des produits qui ont déjà été mis à la consommation. Les opérateurs économiques obtiendraient le remboursement du droit d'accise acquitté pour des paquets de cigarettes qui ne peuvent plus être vendus en raison de la limitation dans le temps. Alternativement, la marchandise pourrait à nouveau être mise à la consommation à condition d'apposer une nouvelle marque fiscale et de régler le taux de taxation alors en vigueur.

23. Aux fins d'apprécier ce premier moyen, nous examinerons d'abord les articles 7 et 9 de la directive sur les accises (1) puis le principe de proportionnalité (2).

1. Articles 7 et 9 de la directive sur les accises

24. En vertu de l'article 7 de la directive sur les accises, les droits d'accise deviennent exigibles au moment de la mise à la consommation et dans l'État membre où celle-ci s'effectue. En règle générale [article 7, paragraphe 2, sous a)], cela correspond au moment de la sortie des marchandises soumises à accise du régime dit de suspension de droits, à savoir lorsqu'elles quittent l'entreprise du producteur ou un autre entrepôt fiscal. En complément, l'article 9, premier alinéa, prévoit que les conditions d'exigibilité et le taux d'accise à appliquer sont ceux en vigueur à la date de l'exigibilité dans l'État membre où s'effectue la mise à la consommation.

25. Contrairement à ce que soutient la Commission, il ne peut tout d'abord être tiré des articles 7 et 9 de la directive sur les accises aucune interdiction de limiter dans le temps la vente des paquets de cigarettes, comme le prévoit la disposition litigieuse de l'article 27 de l'arrêté. Bien au contraire, l'article 7 fixe uniquement le moment auquel les droits d'accise deviennent exigibles tandis que l'article 9 renvoie au droit de l'État membre quant aux conditions d'exigibilité et au taux d'accise.

26. Pour autant qu'en outre les opérateurs économiques mettent à nouveau à la consommation des paquets après destruction de l'ancienne marque fiscale et apposition d'une nouvelle marque fiscale, cette opération n'est pas, à la lumière des articles 7 et 9 de la directive sur les accises, une perception supplémentaire d'un droit d'accise, mais la réalisation autonome du fait générateur de la taxe.

27. À supposer même que la restriction de vente soit déjà par principe contraire aux articles 7 et 9 de la directive sur les accises, il est plus difficile de comprendre pour quelle raison, conformément à l'argumentation de la Commission, par analogie avec la jurisprudence dans le domaine des libertés fondamentales, une justification par des raisons d'intérêt général serait néanmoins envisageable. En définitive, l'objet et la finalité d'une mesure d'harmonisation sont précisément que, à moins que cela ne soit expressément prévu, les États membres ne puissent en principe pas y déroger [6].

28. Toutefois, dans la mesure où l'article 9, premier alinéa, de la directive sur les accises renvoie quant aux conditions d'exigibilité et au taux d'accise au droit national en vigueur à la date de l'exigibilité, cela implique nécessairement un pouvoir réglementaire des États membres. En ce sens, l'article 9, deuxième alinéa, habilite aussi explicitement les États membres à fixer les procédures de prélèvement et de perception ou, le cas échéant, de remboursement ou de remise des droits d'accise.

29. Le pouvoir conféré par l'article 9, premier alinéa, de la directive sur les accises englobe, en rapport avec la perception des droits d'accise sur le tabac, des mesures contre la mise à la consommation de quantités excessives de produits du tabac. En effet, en vertu de la jurisprudence, les États membres ne sont pas seulement habilités à prendre des mesures pour préserver les droits du Trésor public [7]. Bien au contraire, il découle de l'article 4, paragraphe 3, TFUE une obligation des États membres d'assurer le prélèvement efficace des droits d'accise [8]. Cela ne serait pas garanti si les opérateurs économiques pouvaient pendant un temps se soustraire à l'augmentation du taux de taxation en pratiquant le *forestalling*. Ainsi que la Commission l'expose elle-même à juste titre, de telles pratiques constituent en outre une forme d'abus. L'objectif de prévenir les comportements abusifs est également souligné à plusieurs reprises dans la directive sur les accises [9].

6 — Voir par exemple, dans le champ d'application de l'article 114 TFUE, les conditions très strictes de dispositions nationales dérogatoires en vertu du paragraphe 5 dudit article.

7 — Voir arrêts du 18 décembre 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, EU:C:1997:623, point 47) ; du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, point 20), et du 19 décembre 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, point 31).

8 — Voir en ce sens, arrêts du 17 juillet 2008, Commission/Italie (C-132/06, EU:C:2008:412, point 37), et 26 février 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, point 25).

9 — Voir considérant 31, article 11 ou article 39, paragraphe 3, de la directive sur les accises. Voir aussi arrêt du 15 juin 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:407, point 43).

30. Les mesures servent de plus des objectifs de politique de santé. Le niveau de taxation est un élément fondamental du prix des produits du tabac qui, à son tour, influence les habitudes tabagiques des consommateurs [10]. La législation fiscale concernant les produits du tabac est donc un instrument important de lutte contre la consommation de ces produits et de protection de la santé publique [11]. Or, la mise à la consommation de quantités excessives de produits du tabac empêche la prise d'effet de l'augmentation du taux de taxation et, partant, l'influence exercée sur le niveau des prix qui est recherchée.

31. Il y a lieu en outre de renvoyer à la convention-cadre de l'Organisation mondiale de la santé (OMS) pour la lutte antitabac, signée par l'Union et l'ensemble de ses États membres [12]. En vertu de l'article 6 de la convention-cadre, les États parties à la convention doivent poursuivre une politique fiscale visant à réduire la consommation de tabac. À cet égard, les directives pour l'application de l'article 6, recommandent, entre autres, d'appliquer des mesures contre le *forestalling* [13]. Si ces directives ne sont pas, en tant que telles, juridiquement contraignantes, elles visent néanmoins à donner des orientations à l'Union et aux États membres aux fins de la mise en œuvre de la convention-cadre [14].

32. En conséquence, l'argumentation de la Commission, selon laquelle l'article 27 de l'arrêté viole déjà par principe l'article 7 et l'article 9, premier alinéa, de la directive sur les accises, ne peut être suivie. Bien au contraire, dans le domaine des droits d'accise sur les produits du tabac, l'article 9, premier alinéa, donne un pouvoir d'adopter des mesures contre le *forestalling*. Toutefois, dans l'exercice des pouvoirs qui leur sont conférés par le droit de l'Union, les États membres doivent respecter les principes généraux de droit parmi lesquels notamment le principe de proportionnalité [15] dont la Commission considère en l'espèce qu'il a été violé. La restriction de vente en vertu de l'article 27 de l'arrêté violerait donc l'article 9, premier alinéa, de la directive sur les accises si elle était disproportionnée.

2. Sur le principe de proportionnalité

33. Lorsqu'elle examine le caractère proportionné d'une mesure en matière de fiscalité indirecte, la Cour expose en règle générale à titre introductif que les États membres doivent avoir recours à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif poursuivi par le droit interne, portent le moins possible atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation de l'Union en cause [16]. Selon une formulation plus précise des exigences résultant du principe de proportionnalité issue de la jurisprudence constante, une mesure doit être apte à réaliser les objectifs légitimes qu'elle

10 — Voir considérant 16 de la directive 2011/64/UE du Conseil, du 21 juin 2011, concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés (JO 2011, L 176, p. 24), ainsi que arrêts du 4 mars 2010, Commission/France (C-197/08, EU:C:2010:111, point 52) ; du 4 mars 2010, Commission/Autriche (C-198/08, EU:C:2010:112, point 45), et du 4 mars 2010, Commission/Irlande (C-221/08, EU:C:2010:113, point 54).

11 — Voir arrêts du 5 octobre 2006, Valeško (C-140/05, EU:C:2006:647, point 58) ; du 4 mars 2010, Commission/France (C-197/08, EU:C:2010:111, point 52) ; du 4 mars 2010, Commission/Autriche (C-198/08, EU:C:2010:112, point 45), et du 4 mars 2010, Commission/Irlande (C-221/08, EU:C:2010:113, point 54).

12 — Approuvée par décision 2004/513/CE du Conseil, du 2 juin 2004, relative à la conclusion de la convention-cadre de l'OMS pour la lutte antitabac (JO 2004, L 213, p. 8).

13 — Voir « Directives pour l'application de l'article 6 de la convention-cadre de l'OMS pour la lutte antitabac » adoptées par la Conférence des parties lors de sa sixième session à Moscou en 2014, FCTC/COP6(5).

14 — Voir arrêts du 4 mai 2016, Philip Morris Brands e.a. (C-547/14, EU:C:2016:325, point 111), et du 4 mai 2016, Pologne/Parlement et Conseil (C-358/14, EU:C:2016:323, point 45).

15 — Voir arrêts du 18 décembre 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, EU:C:1997:623, points 45 à 48) ; du 11 mai 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C-384/04, EU:C:2006:309, point 30) ; du 26 mars 2015, Macikowski, (C-499/13, EU:C:2015:201, point 48), et du 2 juin 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, point 20).

16 — Voir arrêts du 18 décembre 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, EU:C:1997:623, point 46) ; du 27 septembre 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, point 52) ; du 18 novembre 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, point 36), et du 19 décembre 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, point 30).

poursuit et ne pas dépasser les limites de ce qui est nécessaire à la réalisation de ces objectifs [17]. À cet égard, lorsqu'un choix s'offre entre plusieurs mesures appropriées, il convient de recourir à la moins contraignante et que les inconvénients causés ne doivent pas être démesurés par rapport aux buts visés [18].

34. Nous nous inspirons ci-après de ce schéma d'examen et exposerons d'abord le caractère approprié de la législation portugaise (a), puis sa nécessité (b) ainsi que son adéquation (c).

a) Caractère approprié

35. La législation portugaise constitue un moyen approprié pour parvenir aux objectifs qu'elle poursuit. L'incitation des opérateurs économiques à mettre à la consommation des stocks excessifs est effectivement supprimée puisqu'ils savent que les paquets de cigarettes mis à la consommation lors d'une année déterminée ne pourront être vendus que jusqu'à la fin du mois de mars de l'année suivante.

b) Nécessité

36. Néanmoins, la Commission conteste le caractère nécessaire de la mesure. Il y a donc lieu d'examiner s'il ne serait pas possible de parvenir aux objectifs poursuivis par la législation par des moyens moins contraignants et tout aussi appropriés.

— Limites quantitatives à la mise à la consommation

37. La Commission considère en premier lieu que la disposition visée à l'article 106 CIEC constitue déjà à elle seule un tel moyen moins contraignant. En vertu de cette disposition, dans la période allant du 1er septembre au 31 décembre, les opérateurs économiques ne peuvent mettre des paquets de cigarettes à la consommation que dans des limites quantitatives définies.

38. Cet argument ne convainc pas. Cette disposition pourrait être contournée en mettant à la consommation des quantités excessives lors de la période précédant le 1er septembre. C'est également ce que suggèrent les informations données par la République portugaise selon lesquelles des quantités de cigarettes supérieures à la moyenne sont mises à la consommation en août.

39. Une limitation tout au long de l'année des quantités pouvant être mises à la consommation ne peut, de la même manière, pas être considérée comme un moyen tout aussi approprié et moins contraignant. Cela constituerait bien au contraire une atteinte à la liberté de disposition des opérateurs économiques si ceux-ci étaient d'emblée soumis à une restriction constante des quantités maximales pouvant être commercialisées. Autant qu'il est possible d'en juger, selon le système appliqué au Portugal, dans la période allant de janvier à août, les opérateurs économiques peuvent en revanche en principe mettre à la consommation une quantité illimitée de cigarettes, en sachant toutefois qu'ils ne pourront les vendre de manière régulière que jusqu'à la fin du mois de mars de l'année suivante.

— Durée du délai

17 — Voir arrêts arrêt du 18 novembre 1987, Maizena e.a. (137/85, EU:C:1987:493, point 15) ; du 12 novembre 1996, Royaume-Uni/Conseil (C-84/94, EU:C:1996:431, point 57) ; du 10 décembre 2002, British American Tobacco (Investments) et Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, point 122) ; du 16 juin 2015, Gauweiler e.a. (C-62/14, EU:C:2015:400, point 67), et du 4 mai 2016, Philip Morris Brands e.a. (C-547/14, EU:C:2016:325, point 165).

18 — Arrêts du 11 juillet 1989, Schräder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, point 21) ; du 12 juillet 2001, Jippes e.a. (C-189/01, EU:C:2001:420, point 81), et du 9 mars 2010, ERG e.a. (C-379/08 et C-380/08, EU:C:2010:127, point 86) ; dans le même sens également arrêt du 16 juin 2015, Gauweiler e.a. (C-62/14, EU:C:2015:400, point 91).

40. La Commission considère en outre comme excessivement court le délai durant lequel les cigarettes peuvent être mises à la consommation au Portugal. Elle renvoie à cet égard à la directive 2001/37/CE [19] qui prévoit de nouvelles exigences en matière d'étiquetage des produits du tabac et fixe, en ce qui concerne les cigarettes, une période transitoire d'une année pour s'y conformer [20].

41. Une période transitoire, telle qu'elle a été fixée dans la directive précitée, se distingue néanmoins fondamentalement, ne serait-ce que de par sa nature, de la limitation de vente dans le temps litigieuse en l'espèce. Les nouvelles exigences introduites par cette directive ont fréquemment rendu nécessaires des modifications des installations de production existantes ce qui justifiait une certaine période transitoire. En revanche, la disposition litigieuse n'implique pas des modifications techniques auxquelles les producteurs devraient s'adapter dans un premier temps. Un délai de vente qui dure jusqu'à la fin de l'année suivant la mise à la consommation, tel celui implicitement proposé par la Commission, permettrait en outre en pratique que les cigarettes soumises au nouveau taux de taxation pourraient n'être mises à la consommation dans le cas le plus long qu'un an après l'entrée en vigueur de l'augmentation de la taxe. Cela constituerait, certes, un moyen moins contraignant, mais pas un moyen tout aussi approprié de prévenir le *forestalling*, étant donné que l'efficacité de la disposition litigieuse serait considérablement affectée par un délai si long.

42. De surcroît, la République portugaise fait valoir à l'encontre de l'argumentation de la Commission que les cigarettes mises à la consommation au Portugal se vendent en moyenne dans les deux mois. La disposition litigieuse tiendrait compte de cette circonstance et permettrait aisément l'écoulement des marchandises.

43. La Commission rétorque que la durée de rotation de deux mois ne serait qu'une moyenne. À cet égard, la Commission se borne à exposer que la rotation en ce qui concerne les marques plus petites et moins connues prendrait plus de temps et serait soumise aux variations saisonnières, sans pour autant répondre de manière circonstanciée à l'argumentation de la République portugaise. Or, le délai le plus court dans lequel les cigarettes peuvent être vendues selon la législation portugaise, à savoir trois mois, ne concerne de toute façon que les cigarettes qui sont mises à la consommation à la toute fin d'une année. Plus ce moment se situe tôt, plus le temps disponible pour écouler la marchandise est long. La circonstance que des délais de vente plus longs s'appliquent au tabac à fumer ou aux cigares et cigarillos ne conduit à aucune autre conclusion, étant donné qu'il s'agit de produits différents des cigarettes ordinaires qui ont chacun leur propre durée de rotation.

— Absence d'augmentation significative des droits d'accise sur les produits du tabac

44. La Commission conteste en outre la nécessité de la législation portugaise en arguant que, en tout état de cause, l'accise sur les cigarettes n'avait pas connu ces dernières années au Portugal d'augmentation significative.

45. Or, ainsi qu'il ressort du recours de la Commission, ces dernières années, l'accise a été augmentée annuellement et a progressé de 14,7 % entre 2009 et 2015. Dans un marché se caractérisant par des marges faibles et d'importants volumes, tel celui des cigarettes, des augmentations minimes de l'accise peuvent constituer une incitation pour les opérateurs à les contourner autant que faire se peut et à se procurer un avantage concurrentiel.

46. Toutefois, une restriction de vente ne peut pas être considérée comme nécessaire lorsque le taux d'accise reste inchangé ou même baisse. En effet, dans ce cas, l'incitation à créer des stocks excessifs est d'emblée inexistante. Étant donné que la législation portugaise s'applique aussi dans un tel cas, le moyen est, dans cette mesure, fondé. L'argument de la République portugaise selon lequel la

19 — Directive du Parlement européen et du Conseil du 5 juin 2001 relative au rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres en matière de fabrication, de présentation et de vente des produits du tabac (JO 2001, L 194, p. 26).

20 — Voir article 14, paragraphe 2, de la directive 2001/37.

restriction de vente est nécessaire également dans un tel cas afin de mettre à exécution la modification annuelle des marques fiscales, laquelle est nécessaire à des fins de lutte contre la fraude fiscale, ne convainc pas au vu des délais de vente plus longs en vigueur pour les cigares et cigarillos ou le tabac à fumer.

c) Adéquation

47. Abstraction faite de cela, il convient enfin d'apprécier les arguments de la Commission relatifs à la proportionnalité, au sens strict, de la législation portugaise. En effet, quand bien même une mesure serait appropriée et nécessaire à la réalisation d'objectifs légitimes, elle ne doit pas causer des inconvénients démesurés par rapport aux buts visés. Il convient donc de s'assurer qu'une législation, telle que celle litigieuse en l'espèce, ne porte pas une atteinte excessive aux intérêts des opérateurs économiques.

— Présomption irréfragable

48. La Commission fait grief à la République portugaise de ce que, du fait de la législation litigieuse, il existerait une présomption irréfragable selon laquelle tous les produits du tabac qui ne sont pas vendus après l'expiration du délai en question ont été mis à la consommation en quantités excessives. Il ne serait pas possible d'apporter la preuve contraire. Une telle présomption irréfragable ne serait cependant pas licite au regard de la jurisprudence de la Cour dans l'arrêt Molenheide [21].

49. Cette affaire portait sur une législation nationale en raison de l'application de laquelle le droit à déduction de la taxe en amont, qui fait partie intégrante du régime de TVA [22], avait été refusé à un contribuable. Même si des parallèles peuvent être tirés avec la présente affaire, il n'en reste pas moins que les deux affaires se présentent de manière différente. La République portugaise rembourse, sur demande, la taxe d'ores et déjà acquittée sur des paquets de cigarettes qui ne peuvent plus être vendus ou, alternativement, ceux-ci peuvent être mis à nouveau à la consommation. La possibilité, réclamée par la Commission, de rapporter la preuve que des cigarettes n'ont pas été mises à la consommation dans des quantités excessives, mais dans des quantités « normales », exigerait un examen au cas par cas et représenterait une charge administrative considérable. Une telle manière de procéder rendrait l'application de la législation portugaise beaucoup plus difficile et entrainerait en outre des incertitudes, par exemple à l'égard de la détermination des quantités de référence appropriées. Or, il est admis dans la jurisprudence de la Cour que, aux fins de poursuivre des objectifs légitimes, les États membres peuvent avoir recours à des dispositions qui sont aisées à appliquer et à contrôler [23] .

— Les coûts pour les opérateurs économiques

50. Le renvoi par la Commission aux coûts pour les opérateurs dans ce contexte ne saurait conduire à une autre conclusion. Certes, dans le cas où des paquets de cigarettes ne peuvent plus être vendus, en dépit du remboursement des droits d'accise qui constituent la partie la plus importante du prix des cigarettes [24], les producteurs ou importateurs font face à des coûts engendrés par la destruction de la marchandise ou, le cas échéant, par son reconditionnement. Cependant, une planification avisée de la demande devrait permettre de garantir que la constitution de stocks résiduels ne pouvant plus être vendus puissent largement être évitée dès le départ. Cela est particulièrement vrai sur un marché

21 — Arrêt du 18 décembre 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, EU:C:1997:623).

22 — Voir arrêts du 6 juillet 1995, BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, point 18) ; du 8 mai 2008, Ecotrade, (C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, point 39), et du 28 juillet 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, point 30).

23 — Voir en ce sens, arrêts du 10 février 2009, Commission/Italie (C-110/05, EU:C:2009:66, point 67) ; du 4 juin 2009, Mickelsson et Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, point 36) ; du 16 décembre 2010, Josemans (C-137/09, EU:C:2010:774, point 82), et du 24 mars 2011, Commission/Espagne (C-400/08, EU:C:2011:172, point 124).

24 — Selon les informations fournies par la République portugaise, en janvier 2015, la part de droits d'accise sur le prix des cigarettes s'élève à 78,08 %.

comme celui des cigarettes qui, ainsi que l'expose sans être contestée la République portugaise, se caractérise par la faible élasticité de la demande et un comportement de marché très largement connu. De surcroît, les stocks invendus ne sont pas nécessairement un effet de la limitation dans le temps de la vente, mais peuvent fort bien résulter de ce que le prix a été fixé trop haut.

— Sanctions disproportionnées

51. Enfin, la disposition critiquée par la Commission prévue à l'article 109 du régime général des infractions fiscales, en vertu de laquelle les violations sont passibles d'une amende allant jusqu'à 165 000 euros, ne suscite aucune objection. Les États membres sont non seulement habilités, mais même tenus, de réprimer efficacement les infractions en matière de droits d'accise [25]. De surcroît, la Commission n'a pas allégué une application disproportionnée de la disposition pénale, pas plus que ne sont apparus d'éléments allant en ce sens.

52. Il s'ensuit que les inconvénients causés aux opérateurs économiques ne sont pas démesurés par rapport aux buts qui sont poursuivis par la législation portugaise. Au contraire, dans une perspective d'ensemble, celle-ci aboutit à un juste équilibre des intérêts.

d) Conclusion sur le premier moyen

53. Le premier moyen n'est donc justifié que dans la mesure où la République portugaise interdit, après expiration du délai prévu par l'article 27 de l'arrêté, la vente de paquets de cigarettes qui ont été taxés et mis à la consommation au cours d'un exercice donné y compris lorsque qu'il n'y a pas eu augmentation prenant effet l'année suivante des droits d'accise sur le tabac.

B – Sur le second moyen : article 39, paragraphe 3, de la directive sur les accises et principe de proportionnalité

54. Par son second moyen, la Commission soulève un manquement à l'article 39, paragraphe 3, de la directive sur les accises. La limitation dans le temps de la vente, prévue par l'article 27 de l'arrêté, aboutirait à des entraves à la libre circulation des produits soumis à accise, étant donné que les paquets de cigarettes munis d'une marque fiscale correspondant à une année donnée ne pourraient être vendus et commercialisés que jusqu'à la fin du troisième mois de l'année suivant celle indiquée sur la marque fiscale. Les importateurs pourraient, de crainte de ne pas parvenir à écouler des stocks non autorisés à la vente, être dissuadés d'effectuer des achats ce qui affecterait le commerce de manière disproportionnée.

55. En vertu de l'article 39, paragraphe 3, de la directive sur les accises, sans préjudice des mesures prises aux fins d'éviter la fraude fiscale, l'évasion fiscale et les abus, l'exigence de munir les produits soumis à accise de marques fiscales ne doit pas créer d'entrave à la libre circulation de ces produits.

56. Contrairement à ce qu'estime la Commission, il n'y a pas de violation de cette disposition. La législation portugaise litigieuse prévoit que le délai de vente des paquets de cigarettes expire à la fin du troisième mois de l'année suivant celle indiquée sur la marque fiscale. La restriction de vente invoquée par la Commission n'est donc pas une conséquence de l'utilisation d'une marque fiscale, mais n'a de lien avec celle-ci que dans la mesure où il est renvoyé à l'année qui y figure. Or, cela ne peut être déterminant au regard de l'appréciation faite de la législation portugaise puisque la date de la mise en circulation pourrait tout aussi bien être rendue visible par un autre moyen que la marque fiscale apposée sur le paquet de cigarettes.

25 — Voir en ce sens, explicitement, article 20, paragraphe 3, de la directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise (JO 1992, L 76, p. 1), qui a été abrogée par la directive sur les accises.

57. Quand bien même il y aurait lieu d'évaluer l'article 27 de l'arrêté à l'aune de l'article 39, paragraphe 3, de la directive sur les accises, l'existence d'entraves disproportionnées à la circulation des produits doit être rejetée. Nonobstant la question de savoir si la mesure – dont, en l'espèce, le caractère non discriminatoire de l'application n'est pas contesté – peut même être qualifiée d'entrave au sens de l'article 39, paragraphe 3, cette mesure sert, en tout état de cause, la poursuite de buts légitimes et ne suscite par conséquent aucune objection quant à sa proportionnalité. Au contraire, elle vise précisément aussi à maintenir un environnement de marché stable puisqu'elle empêche que notamment des acteurs du marché importants et solides financièrement puissent se procurer des avantages concurrentiels par le biais du *forestalling*[26]. Ainsi, cette législation contribue également à garantir le bon fonctionnement du marché intérieur[27].

58. Le second moyen du recours est par conséquent mal fondé.

C – Conclusion et dépens

59. Il y a donc lieu d'accueillir partiellement le premier moyen du recours et de rejeter le recours pour le surplus.

60. En vertu de l'article 138, paragraphe 3, du règlement de procédure de la Cour, lorsque les parties succombent respectivement sur un ou plusieurs chefs, chaque partie supporte ses propres dépens, à moins que, au vu des circonstances de l'espèce, la Cour estime qu'il est justifié qu'une partie supporte, outre ses propres dépens, une fraction des dépens de l'autre partie. Les deux parties ayant conclu à la condamnation aux dépens de l'autre partie et la République portugaise ne succombant que partiellement, nous proposons de mettre la moitié des dépens de cet État membre à la charge de la Commission. Il y a lieu de statuer sur les dépens des parties intervenantes conformément à l'article 140, paragraphe 1, du règlement de procédure.

V – Conclusion

61. Nous proposons donc à la Cour de statuer comme suit :

1) En ce que les paquets de cigarettes qui ont été mis à la consommation au cours d'une année donnée ne peuvent plus être commercialisés et vendus au public après l'expiration du délai prévu par l'article 27 de l'arrêté n° 1295/2007 lorsque qu'il n'y a pas eu augmentation du taux d'accise sur les cigarettes prenant effet l'année suivante, la République portugaise a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 9, premier alinéa, de la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE, et du principe de proportionnalité.

2) Le recours est rejeté pour le surplus.

3) La République portugaise supporte la moitié de ses propres dépens. La Commission européenne supporte la moitié des dépens de la République portugaise et ses propres dépens.

4) Le Royaume de Belgique, la République d'Estonie et la République de Pologne supportent chacun leurs propres dépens.

26 — Sur le *forestalling* en tant que moyen d'étendre de manière ciblée ses parts de marché, voir l'étude, établie pour la Commission par H. Stener Pedersen et al, intitulée «Study on the measuring and reducing of administrative costs for economic operators and tax authorities and obtaining in parallel a higher level of compliance and security in imposing excise duties on tobacco products» (, TAXUD/2012/DE/341, 2014, p. 144 et suiv.

27 — Voir sur cet objectif les considérants 2 et 8 de la directive sur les accises.