Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 29 de junio de 2017 *

«Incumplimiento de Estado — Impuestos especiales sobre los cigarrillos — Directiva 2008/118/CE — Devengo — Lugar y momento del devengo — Marcas fiscales — Libre circulación de los productos sujetos a impuestos especiales — Limitación en el tiempo de la comercialización y de la venta de cajetillas de cigarrillos — Principio de proporcionalidad»

En el asunto C-126/15,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 12 de marzo de 2015,

Comisión Europea, representada por la Sra. F. Tomat y el Sr. G. Braga da Cruz, en calidad de agentes,

parte demandante,

contra

República Portuguesa, representada por los Sres. L. Inez Fernandes y N. Silva Vitorino y por la Sra. A. Cunha, en calidad de agentes,

parte demandada,

Apoyada por:

Reino de Bélgica, representado por la Sra. M. Jacobs y el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agentes,

República de Estonia, representada por la Sra. K. Kraavi-Käerdi, en calidad de agente,

República de Polonia, representada por el Sr. M.B. Majczyna, en calidad de agente,

partes coadyuvantes,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. J.L. da Cruz Vilaça, Presidente de Sala, y la Sra. M. Berger y los Sres. A. Borg Barthet (Ponente), E. Levits y F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

* Lengua de procedimiento: portugués.

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de octubre de 2016;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 7, del artículo 9, párrafo primero, y del artículo 39, apartado 3, 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), y del principio de proporcionalidad, al sujetar las cajetillas de cigarrillos ya gravadas y despachadas a consumo en un determinado año a una prohibición de comercialización y de venta al público una vez expirado el período, excesivamente corto, que prevé el artículo 27 de la Portaria n.°1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (Orden n.º 1295/2007 del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas), de 1 de octubre de 2007 (*Diário da República*, Serie I, n.º 189, de 1 de octubre de 2007), en su versión aplicable al presente recurso (en lo sucesivo, «Orden n.º 1295/2007»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

2 A tenor del considerando 31 de la Directiva 2008/118:

«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.»

3 El artículo 7, apartados 1 y 2, de la Directiva 2008/118 establece:

«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.»

4 El artículo 9, párrafo primero, de dicha Directiva establece:

«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.»

5 A tenor del artículo 11, párrafo primero, de la citada Directiva:

«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.»

6 El artículo 39 de la citada Directiva es del siguiente tenor:

«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.

[...]»

Derecho portugués

7 El artículo 106 del Código dos Impostos Especiais de Consumo (en lo sucesivo, «CIEC») 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 12 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 facilita 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 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 las ventas, puede autorizarse el incumplimiento de tales límites cuantitativos, sin que éstos 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 deberá cumplirse ante la aduana que se ocupe del despacho a consumo.»

8 El artículo 27 de la Orden n.º 1295/2007 está redactado en los siguientes términos:

«A efectos el artículo 93, apartado 7, del [CIEC], los productos del tabaco manufacturados pueden ser objeto de comercialización y de venta al público dentro de los siguientes plazos:

a) cajetillas de cigarrillos: hasta el final del tercer mes del año siguiente al indicado en la precinta;

b) picadura fina de tabaco para liar cigarrillos y otros tabacos de fumar: hasta el final del año siguiente al indicado en la precinta;

c) cigarros puros y cigarritos: hasta el final del quinto año siguiente al indicado en la precinta.»

9 El artículo 109 del Regime Geral das Infrações Tributárias (Régimen General de las Infracciones Tributarias; en lo sucesivo, «RGIT») dispone:

«1. Los hechos descritos en el artículo 96 de la presente Ley que no constituyan delito en razón del valor de la prestación fiscal o de la mercancía objeto de la infracción o que, con independencia de esos valores, sean causados por negligencia se sancionarán con una multa de 500 a 165 000 euros.

2. Se sancionarán con una multa de 250 a 165 000 euros los hechos siguientes:

[...]

o) rechazar, obstaculizar o impedir la supervisión de las condiciones de ejercicio de la actividad, en particular no facilitar al servicio de supervisión la información legalmente prevista;

p) despachar a consumo, expedir, guardar o comercializar productos infringiendo las normas relativas a las precintas, al empaquetado, a la tenencia o a la comercialización, en particular por lo que se refiere a los límites cuantitativos, establecidas por el [CIEC] y la normativa complementaria;

[...]

4. La tentativa será punible.»

10 Con arreglo al punto 4.2.9 del capítulo XII del Manual sobre impuestos especiales, los productos que no hayan podido ser comercializados o vendidos a causa del plazo previsto en el artículo 27 de la Orden n.º 1295/2007 podrán ser despachados nuevamente a consumo mediante la colocación de nuevas precintas bajo supervisión aduanera.

Procedimiento administrativo previo

11 El 23 de noviembre de 2009, la Comisión incoó un procedimiento de infracción contra la República Portuguesa con arreglo al artículo 226 CE (actualmente artículo 258 TFUE), remitiendo a dicho Estado miembro un escrito de requerimiento en el que exponía que éste había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del principio de proporcionalidad aplicado a la luz del artículo 6 y del artículo 21, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1), al sujetar los productos del tabaco manufacturados ya gravados y despachados a consumo a una prohibición de comercialización y de venta después de un período definido del año siguiente al que figura en la precinta adherida al producto, de conformidad con los artículos 27 y 28 de la Orden n.º 1295/2007 (en lo sucesivo, «escrito de requerimiento de 23 de noviembre de 2009»).

12 Mediante escrito de 12 de enero de 2010, la República Portuguesa rechazó las imputaciones formuladas por la Comisión.

13 El 4 de junio de 2010, la Comisión remitió a la República Portuguesa un escrito de requerimiento complementario.

14 En dicho escrito la Comisión reiteró la posición que había expuesto en el escrito de requerimiento de 23 de noviembre de 2009 y consideró, en esencia, que la República Portuguesa había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del principio de proporcionalidad y del artículo 7, del artículo 9, párrafo primero, y del artículo 39, apartado 3, de la Directiva 2008/118, que entretanto había derogado y sustituido a la Directiva 92/12.

15 Mediante escrito de 25 de agosto de 2010, la República Portuguesa rechazó de nuevo las imputaciones formuladas por la Comisión.

16 El 22 de junio de 2012, la Comisión remitió a la República Portuguesa un dictamen motivado en el que concluía que dicho Estado miembro incumplía las obligaciones que le incumbían en virtud del principio de proporcionalidad y del artículo 7, del artículo 9, párrafo primero, y del artículo 39, apartado 3, de la Directiva 2008/118, al haber sujetado las cajetillas de cigarrillos ya gravadas y despachadas a consumo a una prohibición de comercialización y de venta al público transcurridos unos períodos excesivamente cortos, previstos en el artículo 27 de la Orden n.º 1295/2007, que terminaban durante el año siguiente al indicado en la precinta. La Comisión instó a la República Portuguesa a adoptar las medidas necesarias para atenerse a ese dictamen motivado dentro del plazo de dos meses.

17 Mediante escrito de 3 de agosto de 2012, la República Portuguesa respondió a dicho dictamen motivado, alegando, en esencia, que la argumentación de la Comisión carecía de fundamento.

18 El 31 de mayo de 2013, la Comisión remitió a la República Portuguesa un dictamen motivado complementario destinado a corregir algunos errores que figuraban en el dictamen motivado de 22 de junio de 2012, pero que contenía en esencia la misma conclusión que figuraba en ese último dictamen. La Comisión instó a la República Portuguesa a adoptar las medidas necesarias para atenerse a ese dictamen motivado complementario dentro del plazo de dos meses.

19 Mediante escrito de 3 de julio de 2013, la República Portuguesa respondió al dictamen motivado complementario rechazando de nuevo la fundamentación de la postura de la Comisión.

20 En estas circunstancias, la Comisión interpuso el presente recurso.

Sobre el recurso

Sobre el primer motivo, basado en la infracción de los artículos 7 y 9 de la Directiva 2008/118 y en la vulneración del principio de proporcionalidad

Alegaciones de las partes

21 Mediante su primer motivo, la Comisión alega que, una vez comercializados los productos del tabaco, la normativa fiscal de la Unión Europea no autoriza a los Estados miembros a gravar tales productos, teniendo en cuenta la fecha de despacho a consumo, con un impuesto especial complementario al impuesto que se adeuda o a limitar su distribución por razones fiscales. Sin embargo, en Portugal, en virtud del artículo 27, letra a), de la Orden n.º 1295/2007, las cajetillas de cigarrillos que llevan la precinta de un ejercicio determinado únicamente pueden venderse y comercializarse hasta el final del tercer mes del año siguiente a aquel en que se despacharon a consumo (en lo sucesivo, «medida controvertida»).

22 En primer lugar, la Comisión estima que, aunque dicha medida persiga un objetivo legítimo, en este caso la prevención del fraude y de la evasión fiscales, no respeta el principio de proporcionalidad.

23 En efecto, la citada medida se funda en la presunción *iuris et de iure* de que todas las cajetillas de cigarrillos que, una vez expirado el plazo señalado, no se hayan vendido han sido despachadas a consumo en cantidades excesivas, en previsión del incremento del tipo del impuesto especial. Ahora bien, al no admitir la posibilidad de aportar prueba en contrario, dicha presunción es desproporcionada con respecto al objetivo perseguido.

24 La Comisión añade que las medidas previstas en el artículo 106 del CIEC permiten ya limitar la cantidad de cigarrillos que puede ser comercializada en el mercado portugués por un mismo operador durante el período comprendido entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de cada año natural.

25 Según la Comisión, para que la medida controvertida estuviera justificada por el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscales, el aumento de los impuestos especiales sobre los cigarrillos debería ser bastante considerable. Sin embargo, los impuestos especiales sobre los cigarrillos no han experimentado un incremento significativo durante los últimos años en Portugal. En efecto, según los datos relativos a la categoría de precio más demandada, el precio por 1 000 cigarrillos pasó de 170 euros en el año 2009 a 195 euros en el año 2014, lo que representa un incremento del 14,7% en un período de cinco años, esto es, un aumento desde los 3,4 euros a los 3,9 euros por cajetilla de 20 cigarrillos.

26 En segundo lugar, la Comisión considera que el plazo previsto por la legislación portuguesa no tiene en cuenta suficientemente los períodos de conservación de los diferentes productos ni los cambios estacionales del volumen de negocios.

27 En efecto, el plazo previsto en el artículo 27, letra a), de la Orden n.º 1295/2007 es excesivamente corto, en particular para los cigarrillos de marcas menos importantes, para los que, en general, se requiere un período más largo para conseguir el volumen de negocios esperado. A este respecto, la Comisión hace referencia al artículo 14 de la Directiva 2001/37/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2001, relativa a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros en materia de fabricación, presentación y venta de los productos del tabaco (DO 2001, L 194, p. 26), que establece que los productos del tabaco distintos de los cigarrillos que no se ajusten a lo dispuesto en dicha Directiva podrán seguir comercializándose durante dos años después de la fecha de entrada en vigor de la citada Directiva, contrariamente al año previsto para los cigarrillos. Explica que tales plazos se fijaron para tener en cuenta la variación estacional del volumen de negocios de esos productos.

28 La Comisión señala además que la diferencia existente entre el plazo de comercialización y de venta de las cajetillas de cigarrillos, previsto en el artículo 27, letra a), de la Orden n.º 1295/2007, y los plazos de comercialización y de venta de los otros productos del tabaco, previstos en el artículo 27, letras b) y c), de dicha Orden, pone de manifiesto el carácter desproporcionado de la medida controvertida.

29 En tercer lugar, según la Comisión, dicha medida supone costes y pérdidas adicionales para los operadores económicos, toda vez que, una vez expirado el plazo previsto en el artículo 27, letra a), de la Orden n.º 1295/2007, la única solución económicamente viable a su alcance es la destrucción de las cajetillas que no se hayan vendido, lo que acentúa la desproporción entre los objetivos alegados y los efectos de la medida controvertida.

30 En cuarto lugar, la Comisión considera que si bien la medida controvertida persigue un objetivo legítimo como lo es la protección de la salud pública, va más allá de lo necesario para alcanzarlo. A su juicio, la República Portuguesa no ha conseguido demostrar cómo ha contribuido hasta ahora esa medida a la reducción del consumo del tabaco.

31 En quinto lugar, la Comisión no comprende cómo la citada medida puede contribuir a la lucha contra el comercio ilícito del tabaco y garantizar los ingresos fiscales.

32 En sexto lugar, la Comisión considera que las sanciones previstas por la legislación portuguesa en caso de infracción del artículo 27 de la Orden n.º 1295/2007, que pueden llegar hasta 165 000 euros, pueden ser desproporcionadas, en su caso, si se tienen en cuenta el reducido incremento de los impuestos especiales en Portugal durante los últimos años y las restricciones de comercialización previstas en el artículo 106 del CIEC.

33 En su escrito de contestación, la República Portuguesa sostiene que, en la medida en que se basa en razones de interés público, el artículo 27 de la Orden n.º 1295/2007 respeta los artículos 7 y 9 de la Directiva 2008/118 y el principio de proporcionalidad.

34 Con carácter preliminar, la República Portuguesa expone que el sistema de precintas portugués se apoya en gran medida en el hecho de que el color de fondo de la precinta se modifica cada año. Es fundamentalmente esta característica la que confiere equilibrio a dicho sistema y le permite lograr los objetivos perseguidos. Por lo tanto, según la legislación portuguesa, un producto del tabaco despachado a consumo durante el año 2015 debía llevar la precinta correspondiente a dicho año y, en principio, ser comercializado hasta el 31 de diciembre de 2015, ya que, a partir del 1 de enero de 2016, una nueva precinta con un color de fondo diferente entró en vigor. Los artículos 27 y 28 de la Orden n.º 1295/2007 establecen una excepción a dicho principio al autorizar la comercialización y la venta al por menor de productos del tabaco una vez finalizado el año correspondiente a la precinta. La validez de la precinta anual es así, en la práctica, de 15 meses.

35 En primer lugar, en lo que atañe a la prevención del fraude y de la evasión fiscales, la República Portuguesa indica que las limitaciones cuantitativas previstas en el artículo 106 del CIEC no son suficientes en sí mismas para alcanzar ese objetivo. En efecto, si sólo existieran esas limitaciones, sería fácil que los operadores con una capacidad financiera considerable efectuaran un despacho a consumo masivo antes de iniciarse el período de limitación, por ejemplo en los meses de julio y de agosto, y dispusieran de existencias para abastecer el mercado al año siguiente.

36 Según la República Portuguesa, la medida controvertida también impide una distorsión de la competencia entre los grandes y los pequeños operadores. En efecto, si el artículo 27, letra a), de la Orden n.º 1295/2007 no prohibiera la venta y comercialización de las cajetillas de cigarrillos una vez expirado el plazo que en él se establece, los operadores que disponen de una capacidad financiera considerable gozarían de una ventaja competitiva mayor, ya que durante el año siguiente dispondrían de productos menos caros frente a los competidores con una capacidad financiera más reducida.

37 En segundo lugar, la República Portuguesa afirma que el plazo de tres meses es sobradamente suficiente en la medida que, según los datos de que dispone la Administración portuguesa, la duración media de la rotación de las existencias de cigarrillos es de dos meses.

38 Por consiguiente, la República Portuguesa alega que si al final del mes de marzo de cada año, quedan excedentes de productos del tabaco, ello no se debe a que el plazo previsto en el artículo 27, letra a), de la Orden n.º 1295/2007 sea excesivamente corto, como sostiene equivocadamente la Comisión, sino a que los operadores proceden, antes de iniciarse el período de limitación, a un excesivo despacho a consumo con el objeto de constituir existencias suficientes para seguir comercializando, el año siguiente y durante el período máximo autorizado, los productos con la precinta del año precedente.

39 En tercer lugar, en lo tocante a los costes soportados por los operadores como consecuencia de la medida controvertida, la República Portuguesa impugna las alegaciones formuladas al respecto por la Comisión. En la medida en que los impuestos especiales, que representan el 78,08% del precio de los cigarrillos, se reembolsan en caso de destrucción de las cajetillas de cigarrillos que no se hayan vendido en el plazo previsto en el artículo 27, letra a), de la Orden n.º 1295/2007, los costes de destrucción no son muy elevados en relación con el coste del producto a la salida de fábrica.

40 La República Portuguesa precisa que, según los datos de que dispone, varios operadores recurren a la práctica de reintroducir en su depósito fiscal los productos que ya no pueden comercializarse en virtud del artículo 27 de la Orden n.º 1295/2007, para que se les pueda colocar una nueva precinta y un nuevo precio de venta al por menor. Tales operaciones sólo suponen un coste reducido por cuanto no exigen una tecnología compleja.

41 En cuarto lugar, la República Portuguesa señala que, si bien la medida controvertida persigue objetivos en materia de recaudación de ingresos tributarios, responde también a objetivos de protección de la salud pública, en particular la disminución del consumo de los productos del tabaco.

42 En quinto lugar, por lo que se refiere a la lucha contra el comercio ilícito de tabaco, la República Portuguesa indica que ese objetivo depende en gran parte del sistema de precintas, del que la medida controvertida constituye un elemento esencial. A este respecto, señala que el cambio, cada año, del color de fondo de la precinta lleva a buenos resultados en la medida en que dificulta la reproducción de la precinta y evita el fraude.

43 En sexto lugar, en lo que atañe a la aplicación de sanciones en el supuesto de que se infrinja el artículo 27 de la Orden n.º 1295/2007 que pueden llegar hasta 165 000 euros, la República Portuguesa alega que la cuantía de la sanción impuesta se modula en función de la gravedad de la falta cometida por el autor de la infracción y de su situación económica, y añade que dicho importe debe, en la medida de lo posible, sobrepasar el beneficio económico que el autor de la infracción haya obtenido gracias a ella.

44 En su escrito de réplica, la Comisión mantiene su posición.

45 En cuanto al objetivo de prevención del fraude, señala que la Orden n.º 1295/2007 se aplica en todos los casos, con independencia de la evolución del nivel de tributación de los cigarrillos, lo que basta para demostrar el carácter desproporcionado de la medida controvertida.

46 La Comisión indica que, si bien el plazo máximo de rotación de las cajetillas de cigarrillos se sitúa en dos meses, según los datos facilitados por la República Portuguesa, dicho plazo no es más que un plazo medio.

47 Por lo que se refiere a los costes a cargo de los operadores, la Comisión pone en tela de juicio la fundamentación de la alegación de la República Portuguesa según la cual, desde el punto de vista económico, es viable comercializar de nuevo las cajetillas de cigarrillos no vendidas al expirar el plazo previsto en el artículo 27, letra a), de la Orden n.º 1295/2007. Esta alegación contradice la posición adoptada por dicho Estado miembro en el procedimiento administrativo previo y se basa en hechos posteriores a la expiración del plazo fijado en el dictamen motivado complementario, a saber, el 1 de agosto de 2013.

48 En cualquier caso, la Comisión recuerda que el coste resultante de la medida controvertida, vinculado al proceso de renovación de la precinta en las cajetillas de cigarrillos, sigue recayendo sobre los operadores, incluso cuando el aumento del tipo del impuesto especial sea reducido o inexistente, lo que demuestra el carácter desproporcionado de esta medida.

49 En su escrito de dúplica, la República Portuguesa señala que, en la medida en que la Comisión estima que el plazo de tres meses previsto en el artículo 27, letra a), de la Orden n.º 1295/2007 es «demasiado corto», ésta admite implícitamente que debe existir una fecha límite para la comercialización, dentro de un determinado año, de las cajetillas de cigarrillos que lleven una precinta correspondiente al año anterior. Sin embargo, añade, la Comisión no ha proporcionado indicación alguna sobre lo que, a su juicio, constituye un plazo razonable.

50 En cuanto a los costes que deben soportar los operadores económicos como consecuencia de la medida controvertida, la República Portuguesa reconoce que su posición ha evolucionado desde el procedimiento administrativo previo. Sin embargo, esta evolución se debe a una modificación de la situación de hecho, en la medida en que, durante esa fase, las autoridades portuguesas no habían recibido ninguna solicitud de colocación de nuevas precintas en cajetillas de cigarrillos. Sólo a partir del año 2014 se presentaron solicitudes en ese sentido, al autorizarlo una circular administrativa de 20 de diciembre de 2012.

51 En sus escritos de intervención, el Reino de Bélgica, la República de Estonia y la República de Polonia apoyan las pretensiones de la República Portuguesa.

52 En sus observaciones presentadas en respuesta a los escritos de intervención del Reino de Bélgica, de la República de Estonia y de la República de Polonia, la Comisión mantiene su posición.

Apreciación del Tribunal de Justicia

53 Mediante su primer motivo, la Comisión sostiene en esencia que el artículo 27, letra a), de la Orden n.º 1295/2007 infringe el artículo 7 y el artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118 y vulnera el principio de proporcionalidad, en la medida en que prevé que las cajetillas de cigarrillos, una vez comercializadas en el mercado portugués, ya no podrán ser comercializadas ni vendidas después del tercer mes del año siguiente a aquel en que se han despachado a consumo.

– Sobre la infracción de los artículos 7 y 9 de la Directiva 2008/118

54 En primer lugar, es preciso recordar que, con arreglo al artículo 7 de la Directiva 2008/118, el impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo. De conformidad con el artículo 9, párrafo primero, de dicha 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.

55 De dichas disposiciones resulta que si bien el Derecho de la Unión determina el momento en el que los impuestos especiales se devengan, se remite al Derecho de los Estados miembros para fijar las condiciones de devengo y los tipos de los impuestos especiales.

56 Así pues, y contrariamente a lo que alega la Comisión, de las citadas disposiciones no puede deducirse que se haya impuesto a los Estados miembros la prohibición de limitar en el tiempo la venta de cigarrillos que han sido legalmente comercializados, como ha indicado la Abogado General en el punto 25 de sus conclusiones.

57 La Comisión tampoco puede sostener válidamente que el artículo 27 de la Orden n.º 1295/2007 tiene como efecto obligar a los operadores económicos a pagar un impuesto especial complementario por las cajetillas de cigarrillos que ya han sido despachadas a consumo legalmente. En efecto, de los autos en poder del Tribunal de Justicia resulta que, en el supuesto de que los operadores tengan, cuando expire el plazo previsto en el artículo 27, cajetillas de cigarrillos que no hayan podido ser comercializadas, tales operadores pueden bien pedir que se les reembolse el impuesto especial anteriormente pagado, siempre que se destruyan las cajetillas bajo supervisión aduanera, bien proceder a un nuevo despacho a consumo de los productos de que se trate, mediante la colocación de una nueva precinta bajo supervisión aduanera, operación ésta que constituye la realización autónoma del hecho imponible.

58 De las consideraciones anteriores resulta que la alegación de la Comisión de que el artículo 27, letra a), de la Orden n.º 1295/2007 infringe como tal el artículo 7 y el artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118 no puede acogerse.

59 En segundo lugar, es preciso señalar que los Estados miembros tienen un interés legítimo en adoptar las medidas apropiadas para proteger sus intereses financieros (sentencia de 10 de julio de 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, apartado 22 y jurisprudencia citada) y que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo promovido por la Directiva 2008/118, como se desprende del considerando 31, del artículo 11 y del artículo 39, apartado 3, párrafo primero, de dicha Directiva.

60 Pues bien, consta que la medida controvertida tiene por objeto prevenir el despacho a consumo en cantidades excesivas de cajetillas de cigarrillos a finales de año, en previsión de un aumento del impuesto especial. Como la propia Comisión reconoce expresamente en sus escritos, el despacho a consumo en cantidades excesivas, en previsión de un futuro aumento del tipo del impuesto especial, constituye una forma de abuso que los Estados miembros tienen derecho a prevenir adoptando las medidas adecuadas.

61 En la medida en que el artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118 remite al Derecho nacional vigente en la fecha de devengo de los impuestos especiales para la determinación de las condiciones de devengo y del tipo impositivo, ese derecho reconocido a los Estados miembros implica necesariamente la posibilidad de que éstos adopten medidas como la prevista en el artículo 27, letra a), de la Orden n.º 1295/2007.

62 Sin embargo, como señala la Abogado General en el punto 32 de sus conclusiones, los Estados miembros, en el ejercicio de las facultades que les confiere el Derecho de la Unión, deben respetar los principios generales del Derecho, entre los que figura, en particular, el principio de proporcionalidad, que la Comisión considera vulnerado en este caso.

63 Así pues, procede examinar si la medida controvertida es desproporcionada y si, por esa razón, infringe el artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118.

– Sobre la violación del principio de proporcionalidad

64 Es preciso recordar que el principio de proporcionalidad impone a los Estados miembros recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, no vayan más allá lo necesario y causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, EU:C:1997:623, apartado 46, y de 22 de octubre de 2015, Impresa Edilux y SICEF, C-425/14, EU:C:2015:721, apartado 29 y jurisprudencia citada). A este respecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia precisa que, cuando se ofrezca una alternativa entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la menos onerosa y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos (sentencias de 12 de julio de 2001, Jippes y otros, C-189/01, EU:C:2001:420, apartado 81, y de 9 de marzo de 2010, ERG y otros, C-379/08 y C-380/08, EU:C:2010:127, apartado 86).

65 Por lo que se refiere, en primer lugar, a los objetivos que se pretende lograr con la medida controvertida, la República Portuguesa sostiene que ésta persigue, además de la prevención del fraude y de la evasión fiscales, el mantenimiento de una sana competencia, la protección de la salud pública y la lucha contra el comercio ilícito de tabaco. Es pacífico entre las partes que esos objetivos son legítimos.

66 En segundo lugar, en lo tocante a la adecuación de la medida controvertida, es preciso declarar que la prohibición de comercializar y vender cajetillas de cigarrillos después del mes de marzo del año siguiente a aquel durante el cual fueron despachadas a consumo tiene por efecto eliminar cualquier incitación de los operadores económicos a proceder al despacho a consumo de cantidades excesivas de tales productos del tabaco, en previsión de un futuro aumento del impuesto, ya que están obligados a retirar del mercado los paquetes que, después de ese plazo, no se hayan vendido. A la inversa, la inexistencia de la medida controvertida impediría o retrasaría que surtiera efectos el futuro incremento del tipo de los impuestos especiales, que supone generalmente un aumento del precio de venta al por menor de las cajetillas de cigarrillos.

67 Por consiguiente, dicha medida es adecuada para alcanzar objetivos legítimos como son la lucha contra el fraude y la evasión fiscales y la protección de la salud pública. En cuanto a este último objetivo, cabe añadir que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en relación con los productos del tabaco, la normativa fiscal constituye un instrumento importante y eficaz de lucha contra el consumo de estos productos y, por lo tanto, de protección de la salud pública (sentencias de 5 de octubre de 2006, Valeško, C-140/05, EU:C:2006:647, apartado 58, y de 4 de marzo de 2010, Comisión/Francia, C-197/08, EU:C:2010:111, apartado 52).

68 La citada medida permite igualmente evitar que los operadores que tengan una capacidad financiera considerable dispongan de una ventaja competitiva al abastecer el mercado de manera excesiva en comparación con los competidores de menor capacidad económica y, por lo tanto, contribuye a garantizar una sana competencia.

69 En cambio, la República Portuguesa no expone de manera suficientemente comprensible en qué medida la prohibición, tras la expiración de un determinado plazo, de comercializar y vender productos que ya han sido gravados legalmente con un impuesto especial permitiría luchar contra el comercio ilícito de tabaco. En consecuencia, no puede considerarse que tal medida sea adecuada para luchar contra ese comercio ilícito.

70 Por lo que se refiere, en tercer lugar, a la necesidad de la medida controvertida, es preciso recordar que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, corresponde a la Comisión demostrar la existencia del incumplimiento alegado. En efecto, es esta última quien tiene que aportar al Tribunal de Justicia los elementos necesarios para que éste pueda verificar la existencia de tal incumplimiento, sin que pueda basarse en ninguna presunción (sentencia de 24 de noviembre de 2016, Comisión/España, C-461/14, EU:C:2016:895, apartado 50 y jurisprudencia citada).

71 A este respecto, en lo que atañe, en primer lugar, a la alegación de la Comisión de que las limitaciones cuantitativas del despacho a consumo de cigarrillos, previstas en el artículo 106 del CIEC, ya constituyen, en sí mismas, una medida suficiente para alcanzar los objetivos perseguidos, procede señalar que, en virtud de dicha disposición, el despacho a consumo de cigarrillos no puede, durante el período comprendido entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de cada año natural, 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 el año precedente.

72 Sin embargo, es preciso señalar que puede eludirse la citada disposición si el operador económico opta por despachar a consumo cantidades excesivas de cigarrillos durante el período que precede al 1 de septiembre. A este respecto, como se desprende de los datos facilitados por la República Portuguesa, el despacho a consumo de cigarrillos aumentó, en el mes de agosto de 2014, en un 241% respecto a la media mensual. Así pues, no parece que los límites cuantitativos previstos en el artículo 106 del CIEC sean suficientes, en sí mismos, para luchar eficazmente contra el despacho a consumo de cantidades excesivas de cigarrillos, en previsión de un aumento del tipo del impuesto especial.

73 En segundo lugar, en cuanto a la alegación de la Comisión relativa al plazo de tres meses previsto por la medida controvertida, es preciso señalar que la Comisión no niega la necesidad de fijar un plazo para lograr los objetivos perseguidos, pero reprocha a la República Portuguesa que haya señalado un plazo demasiado corto. A este respecto, se remite a la Directiva 2001/37, que impone nuevas exigencias al etiquetado de los productos del tabaco y establece, para los cigarrillos, un plazo transitorio de un año para adaptarse a dichas exigencias.

74 A este respecto, procede señalar que un plazo de venta que se prolongase hasta el final del año siguiente al de comercialización llevaría a que el nuevo tipo del impuesto especial sólo afectaría a los cigarrillos despachados a consumo, en los casos extremos, pasado un año del incremento del tipo impositivo. Como ha indicado la Abogado General, en esencia, en el punto 41 de sus conclusiones, un plazo de venta tan extenso reduciría sensiblemente la eficacia del artículo 27 de la Orden n.º 1295/2007.

75 Además, en respuesta a la alegación de la República Portuguesa de que el plazo de tres meses es suficiente, dado que la duración media de rotación de las existencias de cigarrillos es de dos meses, la Comisión se limita a alegar que se trata de un plazo medio, que no tiene en cuenta la variación estacional ni el hecho de que la rotación es más larga para los cigarrillos de marcas menos importantes, sin invocar ningún argumento detallado que permita determinar lo que, a su entender, es un plazo razonable.

76 Asimismo, es preciso señalar que el plazo de tres meses durante el cual los cigarrillos pueden comercializarse y venderse únicamente afecta, en cualquier caso, a los que han sido despachados a consumo a final del mes de diciembre del año natural anterior. En efecto, en el caso de que los

cigarrillos se despachen a consumo en el mes de enero o de febrero del mismo año que aquel que indica la precinta, pueden venderse hasta el mes de marzo del año siguiente, lo que deja un margen de catorce a quince meses para comercializarlos. Así pues, cuanto antes se produzca el despacho a consumo de los cigarrillos durante el año, más extenso será el plazo para comercializarlos.

77 Por otra parte, la circunstancia de que el artículo 27 de la Orden n.º 1295/2007 prevea plazos de venta más largos para la picadura fina de tabaco para liar cigarrillos y otros tabacos de fumar y para los cigarros puros y los cigarritos no desvirtúa esta afirmación, toda vez que tales productos se distinguen de los cigarrillos normales en que cada uno de ellos tiene su propia duración de rotación.

78 En tercer lugar, en cuanto a la alegación de la Comisión basada en la inexistencia de un aumento significativo de los impuestos especiales sobre los productos del tabaco en Portugal durante los últimos años, es preciso indicar que la medida controvertida se aplica en todos los casos, incluido cuando el tipo del impuesto especial disminuye o permanece inalterado. Pues bien, en tales circunstancias, la incitación de los operadores económicos a surtir el mercado de cantidades excesivas de cigarrillos durante un año determinado es mínima, cuando no inexistente, dado que los impuestos especiales que deberán pagar al año siguiente no habrán aumentado. Por consiguiente, en este contexto, no parece que la medida controvertida sea necesaria para lograr los objetivos perseguidos.

79 Contrariamente a lo que sostiene la República Portuguesa, los objetivos perseguidos podrían lograrse de manera menos apremiante e igualmente adecuada si la medida controvertida únicamente se aplicara en caso de aumento del tipo del impuesto especial sobre los cigarrillos. En efecto, si no se produce un aumento, la incitación para los operadores económicos para despachar a consumo cantidades excesivas de cigarrillos y así evitar pagar impuestos especiales más elevados es inexistente.

80 De las consideraciones anteriores se desprende que, dado que la medida controvertida se aplica también en caso de que no haya incremento del tipo del impuesto especial, el primer motivo está fundado, como ha señalado la Abogado General en el punto 46 de sus conclusiones. En cuanto al resto del motivo, de las consideraciones anteriores resulta que deben rechazarse las alegaciones invocadas por la Comisión sobre la necesidad de dicha medida.

81 En cuarto lugar, es preciso garantizar que la medida controvertida no perjudique de manera desproporcionada los intereses de los operadores económicos.

82 En lo que atañe, en primer lugar, a la alegación de la Comisión relativa a la existencia de una presunción *iuris et de iure* de que todas las cajetillas de cigarrillos que no se hayan vendido una vez transcurrido el plazo señalado en el artículo 27 de la Orden n.º1295/2007 han sido despachadas a consumo en cantidades excesivas, la Comisión se remite a este respecto a la sentencia de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros (C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, EU:C:1997:623), en la que el Tribunal de Justicia declaró, en relación con una retención, con los efectos de un embargo preventivo, del saldo acreedor del impuesto sobre el valor añadido susceptible de devolución, que una presunción *iuris et de iure* iría más allá de lo necesario para garantizar una recaudación eficaz y menoscabaría el principio de proporcionalidad, en la medida en que no permitiría al sujeto pasivo aportar prueba en contrario bajo el control jurisdiccional del juez competente en materia de embargos.

83 Sin embargo, procede señalar que la medida controvertida difiere de la medida de que se trataba en el asunto en que recayó la sentencia de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros (C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, EU:C:1997:623), toda vez que, en el caso de autos, cuando queden cajetillas de cigarrillos sin vender al expirar el plazo señalado en el artículo 27 de la Orden n.º 1295/2007, los operadores económicos afectados pueden bien pedir el reembolso de los impuestos especiales anteriormente abonados, siempre que esas cajetillas sean destruidas bajo supervisión aduanera, bien efectuar un nuevo despacho a consumo de tales cajetillas, mediante la colocación de una nueva precinta bajo supervisión aduanera. Por consiguiente, dicha sentencia carece de pertinencia.

84 Por otra parte, como ha señalado la Abogado General en el punto 49 de sus conclusiones, reconocer a los operadores económicos la posibilidad, como exige la Comisión, de demostrar que las cajetillas de cigarrillos no se han despachado a consumo en cantidades excesivas, sino en cantidades normales o modestas, requeriría un examen caso por caso e implicaría un considerable coste administrativo. Dicho sistema podría dificultar sensiblemente la aplicación de la normativa portuguesa y generar incertidumbre sobre, entre otras cosas, la determinación de las cantidades de referencia adecuadas. Pues bien, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no puede denegarse a los Estados miembros la posibilidad de lograr objetivos legítimos como la lucha contra el fraude y la evasión fiscales y la protección de la salud y de una competencia sana y leal mediante la introducción de normas fáciles de aplicar y de controlar (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de febrero de 2009, Comisión/Italia, C-110/05, EU:C:2009:66, apartado 67, y de 24 de marzo de 2011, Comisión/España, C-400/08, EU:C:2011:172, apartado 124).

85 Por consiguiente, la alegación relativa a la existencia de una presunción *iuris et de iure* no puede prosperar.

86 En segundo lugar, por lo que se refiere a la alegación de la Comisión relativa a los costes que los operadores económicos deben soportar como consecuencia de la medida controvertida, de los autos se desprende que, desde diciembre de 2012, los operadores económicos que, cuando expire el plazo señalado en el artículo 27, letra a), de la Orden n.º 1295/2007, no hayan conseguido vender todas las cajetillas de cigarrillos despachadas a consumo pueden escoger entre la destrucción de éstas, acompañada del reembolso del impuesto pagado, que representa el 78,08% del precio de los cigarrillos, y un nuevo despacho a consumo de esas cajetillas, mediante la colocación de una nueva precinta bajo supervisión aduanera.

87 Pues bien, aunque consta, a este respecto, que esos dos tipos de operaciones generan costes para los operadores económicos, la Comisión no ha demostrado que éstos sean desproporcionados en relación con los objetivos legítimos perseguidos por la medida controvertida.

88 En efecto, los operadores económicos únicamente deben soportar esos costes si el despacho a consumo que efectúan es excesivo. No se discute que el mercado de los cigarrillos se caracteriza por una demanda muy poco elástica y por el hecho de que los operadores económicos conocen el comportamiento de ese mercado. Además, el tipo de impuesto especial aplicable a un año se conoce con antelación, el 15 de octubre del año anterior. De ello se deduce que los operadores económicos pueden llevar a cabo una planificación informada de la demanda de cigarrillos para evitar que se generen existencias excesivas que puedan forzarlos a retirar del mercado las cajetillas de cigarrillos que no se hayan vendido y, por lo tanto, a soportar los costes vinculados a su destrucción o al reacondicionamiento del producto. Por consiguiente, la alegación de la Comisión relativa a los costes generados por la medida controvertida debe rechazarse.

89 Por lo que se refiere, en tercer lugar, a la alegación de la Comisión de que las sanciones previstas en el artículo 109 del RGIT son desproporcionadas porque pueden alcanzar los 165 000 euros, es preciso señalar que, en virtud de las disposiciones previstas en el artículo 109 del RGIT citadas por la Comisión, las infracciones que allí se contemplan son susceptibles de multa de entre 250 a 165 000 euros o de entre 500 a 165 000 euros. Sin embargo, la Comisión no ha demostrado ni ha alegado siquiera que se haya procedido a una aplicación desproporcionada de ese marco abstracto de sanciones.

90 De lo anterior se desprende que los inconvenientes causados a los operadores económicos no son desmesurados en relación con los objetivos legítimos perseguidos por la medida controvertida, como señala la Abogado General en el punto 52 de sus conclusiones.

91 Teniendo en cuenta todas las consideraciones anteriores, el primer motivo únicamente está fundado por cuanto la medida controvertida se aplica también cuando no haya un incremento del tipo del impuesto especial que surta efectos el año siguiente al indicado en la precinta. Debe desestimarse en todo lo demás.

Sobre el segundo motivo, basado en la infracción del artículo 39, apartado 3, de la Directiva 2008/118 y en la vulneración del principio de proporcionalidad

Alegaciones de las partes

92 La Comisión sostiene que la medida controvertida vulnera también el artículo 39, apartado 3, de la Directiva 2008/118, en la medida en que crea obstáculos a la libre circulación de los productos sujetos a impuestos especiales. En efecto, el temor de los importadores a no llegar a vender los cigarrillos, en el supuesto de que aumenten los impuestos especiales, en el plazo previsto en el artículo 27, letra a), de la Orden n.º 1295/2007 podría disuadirlos de realizar adquisiciones normales, en particular las procedentes de otros Estados miembros, y, por lo tanto, afectar al comercio en un nivel que va más allá de lo necesario para luchar, en particular, contra el excesivo despacho a consumo que precede al aumento de un impuesto especial.

93 La República Portuguesa considera que la medida controvertida no supone ninguna discriminación entre los productos nacionales y los procedentes de otros Estados miembros. A este respecto, explica, apoyada por la República de Estonia y la República de Polonia, que dicha medida está plenamente justificada por los objetivos de protección de la salud pública, de protección de la competencia y de prevención del fraude y de la evasión fiscales, y que no va más allá de lo necesario para garantizar la consecución de tales objetivos.

Apreciación del Tribunal de Justicia

94 Es preciso recordar que, según el artículo 39, apartado 3, de la Directiva 2008/118, sin perjuicio de las disposiciones que fijen para asegurar la correcta aplicación de dicho artículo y para evitar cualquier fraude, evasión o abuso, los Estados miembros velarán por que las marcas fiscales o marcas de reconocimiento nacionales no creen obstáculo alguno a la libre circulación de los productos sujetos a impuestos especiales.

95 Pues bien, debe señalarse que el artículo 27, letra a), de la Orden n.º 1295/2007 se limita a prever que las cajetillas de cigarrillos pueden ser objeto de comercialización y de venta hasta el final del tercer mes del año siguiente al que figura en la precinta colocada en el producto. Dicha restricción en el tiempo de la comercialización y de la venta de las cajetillas de cigarrillos, criticada por la Comisión, no es, por lo tanto, consecuencia del uso de marcas fiscales y su relación con las mismas se limita a la remisión al año indicado en ellas, como ha señalado la Abogado General en el punto 56 de sus conclusiones. Además, la fecha de despacho a consumo de las cajetillas podría indicarse en un soporte distinto a la precinta.

96 En la medida en que el presente recurso por incumplimiento hace referencia únicamente al artículo 27, letra a), de la Orden n.º 1295/2007, la apreciación de la conformidad de éste con el Derecho de la Unión no puede efectuarse, por lo tanto, a la luz del artículo 39 de la Directiva 2008/118.

97 De ello se desprende que no cabe estimar el segundo motivo.

98 De las consideraciones anteriores resulta que procede estimar el presente recurso únicamente por cuanto la medida controvertida se aplica también cuando no haya un incremento del tipo del impuesto especial que surta efectos el año siguiente al indicado en la precinta, y desestimar el recurso en todo lo demás.

99 Por consiguiente, la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118 y del principio de proporcionalidad, al establecer que las cajetillas de cigarrillos que hayan sido despachadas a consumo en un determinado año ya no podrán comercializarse ni venderse al público una vez expirado el plazo previsto en el artículo 27, letra a), de la Orden n.º 1295/2007, cuando no haya un incremento del tipo del impuesto especial aplicable a estos productos que surta efectos el año siguiente.

Costas

100 Con arreglo al artículo 138, apartado 3, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, cuando se estimen parcialmente las pretensiones de una y otra parte, cada una cargará con sus propias costas, salvo que el Tribunal de Justicia, habida cuenta de las circunstancias del caso, estime justificado que una de las partes cargue, además de con sus propias costas, con una parte de las costas de la otra parte.

101 En el caso de autos, tanto la Comisión como la República Portuguesa han solicitado la condena en costas de la parte contraria. Dado que la República Portuguesa sólo ha visto desestimada una parte de sus pretensiones en el recurso por incumplimiento, procede condenar a la Comisión, habida cuenta de las circunstancias del caso, a cargar con la mitad de las costas de dicho Estado.

102 Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 140, apartado 1, del mismo Reglamento de Procedimiento, los Estados miembros y las instituciones que han intervenido como coadyuvantes en el litigio cargarán con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) decide:

1) **Declarar que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 9, párrafo primero, 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, y del principio de proporcionalidad, al establecer que las cajetillas de cigarrillos que hayan sido despachadas a consumo en un determinado año ya no podrán comercializarse ni venderse al público una vez expirado el plazo previsto en el artículo 27, letra a), de la Portaria n.º 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (Orden n.º 1295/2007 del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas), de 1 de octubre de 2007, en su versión aplicable al presente recurso, cuando no haya un incremento del tipo del impuesto especial aplicable a estos productos que surta efectos el año siguiente.**

2) **Desestimar el recurso en todo lo demás.**

3) **La República Portuguesa cargará con la mitad de sus propias costas.**

4) La Comisión Europea cargará con sus propias costas y con la mitad de las costas de la República Portuguesa.

5) El Reino de Bélgica, la República de Estonia y la República de Polonia cargarán con sus propias costas.

Firmas