Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

29 giugno 2017*

«Inadempimento di uno Stato — Accise sulle sigarette — Direttiva 2008/118/CE — Esigibilità — Luogo e momento dell'esigibilità — Contrassegni fiscali — Libera circolazione dei prodotti soggetti ad accisa — Limitazione nel tempo della commercializzazione e della vendita di pacchetti di sigarette — Principio di proporzionalità»

Nella causa C-126/15,

avente ad oggetto il ricorso per inadempimento, ai sensi dell'articolo 258 TFUE, proposto il 12 marzo 2015,

Commissione europea, rappresentata da F. Tomat e G. Braga da Cruz, in qualità di agenti,

ricorrente,

contro

Repubblica portoghese, rappresentata da L. Inez Fernandes, N. Silva Vitorino e A. Cunha, in qualità di agenti,

convenuta,

sostenuta da:

Regno del Belgio, rappresentato da M. Jacobs e J.-C. Halleux, in qualità di agenti;

Repubblica di Estonia, rappresentata da K. Kraavi-Käerdi, in qualità di agente;

Repubblica di Polonia, rappresentata da B. Majczyna, in qualità di agente,

intervenienti,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da J.L. da Cruz Vilaça, presidente di sezione, M. Berger, A. Borg Barthet (relatore), E. Levits e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

* Lingua processuale: il portoghese.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 27 ottobre 2016,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con il suo ricorso, la Commissione europea chiede alla Corte di dichiarare che la Repubblica portoghese, assoggettando i pacchetti di sigarette già tassati e immessi in consumo in un determinato anno a un divieto di commercializzazione e di vendita al pubblico alla scadenza del periodo eccessivamente breve di cui all'articolo 27 de la Portaria n.°1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (decreto n. 1295/2007 del Ministero delle Finanze e dell'Amministrazione pubblica), del 1º ottobre 2007 (*Diário da República*, serie 1a, n. 189 del 1º ottobre 2007), è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'articolo 7, dell'articolo 9, comma 1, e dell'articolo 39, paragrafo 3, della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (GU 2009, L 9, pag. 12), nonché in forza del principio di proporzionalità.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

2 Ai sensi del considerando 31 della direttiva 2008/118:

«Gli Stati membri dovrebbero poter prevedere che i prodotti immessi in consumo siano muniti di contrassegni fiscali o di contrassegni nazionali di riconoscimento. L'uso di tali contrassegni non dovrebbe ostacolare in alcun modo gli scambi intracomunitari.

Poiché l'uso di detti contrassegni non dovrebbe dar luogo ad un duplice onere fiscale, occorre precisare che qualsiasi importo pagato o garantito per ottenerli è oggetto di rimborso, sgravio o svincolo da parte dello Stato membro che li ha rilasciati se l'accisa è divenuta esigibile ed è stata riscossa in un altro Stato membro.

Tuttavia, per evitare abusi, gli Stati membri che hanno rilasciato detti contrassegni dovrebbero poter subordinare il rimborso, lo sgravio o lo svincolo alla presentazione della prova che i contrassegni siano stati tolti o distrutti».

3 L'articolo 7, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2008/118, dispone quanto segue:

«1. L'accisa diviene esigibile al momento e nello Stato membro dell'immissione in consumo.

2. Ai fini della presente direttiva, per "immissione in consumo" si intende:

a) lo svincolo, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa da un regime di sospensione dall'accisa;

b) la detenzione dei prodotti sottoposti ad accisa fuori da un regime di sospensione dall'accisa qualora non sia stata applicata un'accisa conformemente alle pertinenti disposizioni della normativa comunitaria e della legislazione nazionale;

c) la fabbricazione, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa fuori da un regime di sospensione dall'accisa;

d) l'importazione, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa, a meno che i prodotti sottoposti ad accisa non siano immediatamente vincolati, all'atto dell'importazione, ad un regime di sospensione dall'accisa».

4 L'articolo 9, primo comma, di tale direttiva prevede quanto segue:

«Le condizioni di esigibilità e l'aliquota dell'accisa da applicare sono quelle in vigore alla data in cui l'accisa diviene esigibile nello Stato membro nel quale ha luogo l'immissione in consumo».

5 Ai sensi dell'articolo 11, primo comma, della suddetta direttiva:

«Oltre ai casi di cui all'articolo 33, paragrafo 6, all'articolo 36, paragrafo 5, e all'articolo 38, paragrafo 3, nonché a quelli previsti dalle direttive di cui all'articolo 1, l'accisa su prodotti sottoposti ad accisa immessi in consumo può, su richiesta di un interessato, essere oggetto di rimborso o sgravio da parte delle autorità competenti dello Stato membro in cui tali prodotti sono stati immessi in consumo nei casi stabiliti dagli Stati membri (…) e alle condizioni che gli Stati membri fissano per impedire ogni possibile evasione o abuso».

6 L'articolo 39 della medesima direttiva stabilisce quanto segue:

«1. Fatto salvo l'articolo 7, paragrafo 1, gli Stati membri possono prescrivere che i prodotti sottoposti ad accisa siano muniti di contrassegni fiscali o di contrassegni nazionali di riconoscimento utilizzati a fini fiscali nel momento in cui sono immessi in consumo nel loro territorio o, nei casi di cui all'articolo 33, paragrafo 1, primo comma, e all'articolo 36, paragrafo 1, quando entrano nel loro territorio.

(...)

3. Ferme restando le disposizioni da essi stabilite per assicurare la corretta applicazione del presente articolo ed evitare qualsiasi evasione, elusione o abuso, gli Stati membri assicurano che i contrassegni di cui al paragrafo 1 non creino ostacoli alla libera circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa.

(...)».

Diritto portoghese

7 L'articolo 106 del Código dos Impostos Especiais de Consumo (codice in materia di accise; in prosieguo: il «CIEC») prevede quanto segue:

«1. L'immissione in consumo di sigarette è soggetta condizioni applicabili nel corso del periodo che va dal 1º settembre al 31 dicembre di ciascun anno civile.

2. Durante il periodo di cui al paragrafo precedente, le immissioni in consumo di sigarette, effettuate mensilmente da ciascun operatore economico, non possono eccedere i limiti quantitativi risultanti dall'applicazione di un fattore di maggiorazione del 10% alla quantità media mensile di sigarette immesse in consumo nel corso dei dodici mesi immediatamente precedenti.

3. Ai fini del paragrafo precedente, il calcolo della media mensile è basato sulla quantità totale delle immissioni in consumo di sigarette, non esentate, effettuate tra il 1º settembre dell'anno precedente e il 31 agosto dell'anno successivo.

4. Ciascun operatore economico fornisce all'ufficio doganale competente, entro il 15 settembre di ogni anno, una dichiarazione iniziale che indica la sua media mensile e che stabilisce il limite quantitativo applicabile nel suo caso durante il periodo soggetto a condizioni.

5. In casi eccezionali, debitamente giustificati dalla modifica improvvisa e limitata nel tempo del volume delle vendite, è possibile autorizzare il mancato rispetto dei suddetti limiti quantitativi, così che questi non siano presi in conto ai fini del calcolo della media mensile per l'anno successivo.

6. Dopo la scadenza del periodo soggetto a condizioni e non oltre la fine del mese di gennaio di ogni anno, l'operatore economico fornisce all'ufficio doganale competente una dichiarazione di liquidazione che indica la quantità totale di sigarette effettivamente immesse in consumo durante il periodo soggetto a condizioni.

7. Le quantità di sigarette che superano il limite quantitativo di cui al paragrafo 4 sono soggette al pagamento della tassa all'aliquota in vigore alla data di deposito della dichiarazione di liquidazione qualora l'eccedenza sia rilevata dal confronto tra gli elementi contenuti in tale documento e quelli trattati dall'amministrazione, fatta salva, eventualmente, la procedura di infrazione obbligatoria.

8. Le norme previste nel presente articolo sono applicabili rispettivamente nel Portogallo continentale, nella regione autonoma delle Azzorre e nella regione autonoma di Madera, e gli obblighi previsti nei paragrafi precedenti devono essere eseguiti presso l'ufficio doganale in cui vengono trattate le immissioni in consumo».

8 L'articolo 27 del decreto n. 1295/2007 è formulato come segue:

«Ai fini dell'articolo 93, paragrafo 7, del [CIEC], i tabacchi lavorati possono essere oggetto di commercializzazione e di vendita al pubblico nei seguenti termini:

a) pacchetti di sigarette: fino alla fine del terzo mese dell'anno successivo a quello che appare sul contrassegno;

b) tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette e altri tabacchi da fumo: fino alla fine dell'anno successivo a quello indicato nel contrassegno;

c) sigari e sigaretti: fino alla fine del quinto anno successivo a quello che appare sul contrassegno».

9 L'articolo 109 del Regime Geral das Infrações Tributárias (normativa generale sui reati tributari; in prosieguo: l'«RGIT») prevede quanto segue:

«1. I fatti descritti all'articolo 96 della presente legge che non costituiscono reato a motivo del valore della prestazione fiscale o della merce che ha costituito oggetto dell'infrazione o, indipendentemente da tali valori, quando sono frutto di una negligenza, sono passibili di una sanzione pecuniaria da EUR 500 a 165 000.

2. I fatti seguenti sono passibili di una sanzione pecuniaria da EUR 250 a 165 000:

(...)

o) rifiutare, ostacolare o impedire il controllo delle condizioni di esercizio dell'attività, in particolare non fornire al servizio di controllo le informazioni previste dalla legge;

p) immettere in consumo, spedire, detenere o commercializzare prodotti in violazione delle norme relative al contrassegno, all'imballaggio, alla detenzione o alla commercializzazione, in particolare per quanto riguarda i limiti quantitativi stabiliti dal [CIEC] e dalla normativa complementare;

(...)

4. È punibile il tentativo».

10 A norma del punto 4.2.9, capitolo XII del manuale sulle accise, i prodotti che non hanno potuto essere commercializzati o venduti a causa del termine di cui all'articolo 27 del decreto n. 1295/2007 possono essere nuovamente immessi in consumo previa applicazione di nuovi contrassegni sotto controllo doganale.

Procedimento precontenzioso

11 Il 23 novembre 2009, la Commissione ha avviato una procedura di infrazione avverso la Repubblica portoghese ai sensi dell'articolo 226 CE (divenuto articolo 258 TFUE), indirizzando a detto Stato membro una lettera di costituzione in mora in cui esponeva che il medesimo, assoggettando i tabacchi lavorati già tassati e immessi in consumo a un divieto di commercializzazione e di vendita al pubblico alla scadenza di un periodo definito nell'anno successivo a quello che compare sul contrassegno fiscale apposto, conformemente agli articoli 27 e 28 del decreto n. 1295/2007, era venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza del principio di proporzionalità applicato alla luce dell'articolo 6 e dell'articolo 21, paragrafo 2, della direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU 1992, L 76, pag. 1) (in prosieguo: la «lettera di costituzione in mora del 23 novembre 2009»).

12 Con lettera del 12 gennaio 2010, la Repubblica portoghese ha respinto gli addebiti mossi dalla Commissione.

13 Il 4 giugno 2010 la Commissione ha inviato alla Repubblica portoghese una lettera di costituzione in mora complementare.

14 Ivi, la Commissione ha reiterato la sua posizione esposta nella lettera di costituzione in mora del 23 novembre 2009, affermando, in sostanza, che la Repubblica portoghese non aveva ottemperato agli obblighi ad essa incombenti in forza del principio di proporzionalità nonché dell'articolo 7, dell'articolo 9, primo comma, e dell'articolo 39, paragrafo 3, della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, che nel frattempo aveva abrogato e sostituito la direttiva 92/12.

15 Con lettera del 25 agosto 2010, la Repubblica portoghese ha nuovamente respinto gli addebiti mossi dalla Commissione.

16 Il 22 giugno 2012 la Commissione ha trasmesso alla Repubblica portoghese un parere motivato nel quale concludeva che detto Stato membro violava gli obblighi ad esso incombenti in forza del principio di proporzionalità nonché dell'articolo 7, dell'articolo 9, primo comma, e dell'articolo 39, paragrafo 3, della direttiva 2008/118, in quanto assoggettava i pacchetti di sigarette già tassati e immessi in consumo a un divieto di commercializzazione e di vendita al pubblico alla scadenza di periodi eccessivamente corti, previsti dall'articolo 27 del decreto n. 1295/2007, che terminavano nel corso dell'anno successivo a quello che appariva sul contrassegno fiscale. La Commissione ha inoltre invitato la Repubblica portoghese ad adottare le misure necessarie per conformarsi a tale parere motivato entro due mesi.

17 Con lettera del 3 agosto 2012, la Repubblica portoghese ha risposto a detto parere motivato sostenendo, in sostanza, che l'argomento della Commissione era privo di fondamento.

18 Il 31 maggio 2013 la Commissione ha indirizzato alla Repubblica portoghese un parere motivato complementare destinato a correggere taluni errori figuranti nel parere motivato del 22 giugno 2012, ma contenente in sostanza la stessa conclusione di quest'ultimo. La Commissione ha invitato la Repubblica portoghese ad adottare le misure necessarie per conformarsi a tale parere motivato complementare entro due mesi.

19 Con lettera del 3 luglio 2013, la Repubblica portoghese ha risposto al parere motivato complementare contestando nuovamente la fondatezza della posizione della Commissione.

20 In tali circostanze, la Commissione ha deciso di proporre il presente ricorso.

Sul ricorso

Sul primo motivo, vertente sulla violazione degli articoli 7 e 9 della direttiva 2008/118 e del principio di proporzionalità

Argomenti delle parti

21 Con il primo motivo, la Commissione fa valere che, una volta che i prodotti del tabacco sono immessi sul mercato, la normativa fiscale dell'Unione europea non autorizza gli Stati membri ad assoggettare tali prodotti, tenuto conto della data di immissione in commercio, a un'accisa complementare all'imposta dovuta o a limitarne la distribuzione per ragioni fiscali. Orbene, in Portogallo, ai sensi dell'articolo 27, lettera a), del decreto n. 1295/2007, i pacchetti di sigarette che recano il contrassegno di un determinato esercizio possono essere venduti e commercializzati soltanto fino alla fine del terzo mese dell'anno successivo a quello durante cui sono stati immessi in consumo (in prosieguo: la «misura controversa»).

22 In primo luogo, la Commissione sostiene che, sebbene tale misura persegua un obiettivo legittimo, nella fattispecie la prevenzione dell'evasione e dell'elusione fiscali, essa non rispetta il principio di proporzionalità.

23 Infatti, la suddetta misura sarebbe fondata sulla presunzione assoluta che tutti i pacchetti di sigarette che restano invenduti dopo la scadenza del termine previsto devono essere considerati come immessi in consumo in quantità eccessive, in previsione dell'aumento dell'aliquota dell'accisa. Orbene, non ammettendo la possibilità di apportare la prova contraria, detta presunzione sarebbe sproporzionata rispetto all'obiettivo perseguito.

24 La Commissione aggiunge che le misure previste all'articolo 106 del CIEC permettono già di limitare la quantità di sigarette che possono essere immesse sul mercato portoghese da uno stesso operatore nel corso del periodo compreso tra il 1º settembre e il 31 dicembre di ciascun anno civile.

25 Secondo la Commissione, affinché la misura controversa possa essere giustificata dall'obiettivo di lotta contro l'evasione e l'elusione fiscali, l'aumento delle accise sulle sigarette dovrebbe essere sufficientemente significativo. Ebbene, l'accisa sulle sigarette non avrebbe conosciuto aumenti sostanziali nel corso degli ultimi anni in Portogallo. Infatti, secondo i dati relativi alla classe di prezzo più richiesta (CPMV), il prezzo per 1 000 sigarette sarebbe passato da 170 euro nel 2009 a 195 euro nel 2014, il che rappresenterebbe un aumento del 14,7% su un periodo di cinque anni, vale a dire una crescita da EUR 3,4 a EUR 3,9 per pacchetto di venti sigarette.

26 In secondo luogo, la Commissione ritiene che il termine previsto dalla normativa portoghese non tiene sufficientemente conto dei periodi di conservazione dei vari prodotti né della variazione stagionale del fatturato.

27 Infatti, il termine previsto all'articolo 27, lettera a), del decreto n. 1295/2007 sarebbe eccessivamente breve, in particolare per le sigarette di marche meno importanti per le quali, in generale, è necessario un periodo più lungo per realizzare il fatturato atteso. La Commissione richiama in proposito l'articolo 14 della direttiva 2001/37/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 giugno 2001, sul ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati membri relative alla lavorazione, alla presentazione e alla vendita dei prodotti del tabacco (GU 2001, L 194, pag. 26), ai sensi del quale i prodotti del tabacco diversi dalle sigarette che non sono conformi alle disposizioni di tale direttiva possono essere commercializzati ancora per due anni a decorrere dalla data di entrata in vigore della suddetta direttiva, mentre le sigarette per un anno. Essa spiega che detti termini sono stati stabiliti al fine di tenere conto della variazione stagionale del fatturato di tali prodotti.

28 La Commissione rileva inoltre che la differenza esistente tra il termine per la commercializzazione e la vendita dei pacchetti di sigarette, previsto dall'articolo 27, lettera a), del decreto n. 1295/2007, e i termini per la commercializzazione e la vendita degli altri prodotti del tabacco, previsti dall'articolo 27, lettere b) e c), del medesimo decreto, pone in evidenza il carattere sproporzionato della misura controversa.

29 In terzo luogo, secondo la Commissione, tale misura comporta costi e perdite supplementari per gli operatori economici, posto che, dopo la scadenza del termine previsto dall'articolo 27, lettera a), del decreto n. 1295/2007, l'unica soluzione economicamente percorribile a loro disposizione è la distruzione dei pacchetti invenduti, il che accentuerebbe la sproporzione tra gli obiettivi fatti valere e gli effetti della misura controversa.

30 In quarto luogo, la Commissione sostiene che, se la tutela della salute pubblica è un obiettivo legittimo perseguito dalla misura controversa, quest'ultima va oltre ciò che è necessario per raggiungere detto obiettivo. La Repubblica portoghese non avrebbe dimostrato come tale misura ha contribuito fino ad ora alla riduzione del consumo di tabacco.

31 In quinto luogo, la Commissione non comprende in base a cosa la suddetta misura sia idonea a contribuire alla lotta contro il commercio illecito del tabacco e a garantire le entrate fiscali.

32 In sesto luogo, la Commissione osserva che le sanzioni previste dalla normativa portoghese per il mancato rispetto dell'articolo 27 del decreto n. 1295/2007, che possono giungere fino a EUR 165 000, potrebbero eventualmente risultare sproporzionate, in particolare tenendo conto degli aumenti ridotti delle accise in Portogallo nel corso degli ultimi anni nonché delle restrizioni relative all'immissione in commercio previste dall'articolo 106 del CIEC.

33 Nel suo controricorso, la Repubblica portoghese sostiene che l'articolo 27 del decreto n. 1295/2007, essendo fondato su motivi di interesse pubblico, rispetta gli articoli 7 e 9 della direttiva 2008/118 nonché il principio di proporzionalità.

34 In via preliminare, la Repubblica portoghese deduce che il sistema di contrassegni portoghese si basa in ampia misura sul fatto che il colore di fondo del contrassegno viene modificato ogni anno. Tale caratteristica, sostanzialmente, conferirebbe equilibrio a detto sistema e permetterebbe a quest'ultimo di conseguire gli obiettivi perseguiti. Così, secondo la normativa portoghese, un prodotto del tabacco immesso in consumo nel corso del 2015 doveva recare il contrassegno corrispondente a detto anno, e, in via di principio, essere commercializzato fino al 31 dicembre 2015, dato che, a partire dal 1º gennaio 2016, è entrato in vigore un nuovo contrassegno con un colore di fondo differente. Gli articoli 27 e 28 del decreto n. 1295/2007 stabilirebbero un'eccezione a tale principio, autorizzando la commercializzazione e la vendita al dettaglio di prodotti del tabacco oltre la fine dell'anno corrispondente al contrassegno apposto. La durata di validità del contrassegno annuale sarebbe pertanto, in pratica, di 15 mesi.

35 In primo luogo, per quanto riguarda la prevenzione dell'evasione e dell'elusione fiscali, la Repubblica portoghese afferma che le limitazioni quantitative previste all'articolo 106 del CIEC non sono di per sé sufficienti a conseguire tale obiettivo. Infatti, qualora non esistessero che tali limitazioni, sarebbe facile per gli operatori che detengono un notevole potere finanziario procedere ad immissioni in consumo massicce prima dell'inizio del periodo soggetto a condizioni, ad esempio nei mesi di luglio e di agosto, e disporre di scorte per rifornire il mercato l'anno successivo.

36 La misura controversa impedirebbe altresì una distorsione di concorrenza tra i grandi e i piccoli operatori. Infatti, sebbene l'articolo 27, lettera a), del decreto n. 1295/2007 non vieti la vendita e la commercializzazione dei pacchetti di sigarette dopo la scadenza del termine in esso previsto, gli operatori muniti di una capacità finanziaria importante beneficerebbero di un vantaggio concorrenziale maggiore, dato che disporrebbero, nel corso dell'anno successivo, di prodotti meno cari rispetto ai concorrenti che dispongono di una capacità finanziaria più ridotta.

37 In secondo luogo, il termine di tre mesi sarebbe ampiamente sufficiente nella misura in cui, secondo i dati di cui dispone l'amministrazione portoghese, la durata media di rotazione delle scorte di sigarette sarebbe di due mesi.

38 Di conseguenza, la Repubblica portoghese deduce che se, alla fine del mese di marzo di ciascun anno, restano scorte di prodotti di tabacco, ciò non è dovuto al fatto che il termine previsto dall'articolo 27, lettera a), del decreto n. 1295/2007 sia eccessivamente breve, come erroneamente sostiene la Commissione, bensì al fatto che gli operatori hanno proceduto, prima dell'inizio del periodo soggetto a condizioni, ad immissioni in consumo eccessive allo scopo di costituire scorte sufficienti per continuare, l'anno successivo e durante il periodo massimo autorizzato, a commercializzare i prodotti recanti il contrassegno dell'anno precedente.

39 In terzo luogo, per quanto concerne i costi sostenuti dagli operatori per effetto della misura controversa, la Repubblica portoghese contesta le deduzioni formulate al riguardo dalla Commissione. Dato che le accise, che rappresentano il 78,08% del prezzo delle sigarette, sono rimborsate in caso di distruzione dei pacchetti di sigarette rimasti invenduti entro il termine previsto dall'articolo 27, lettera a), del decreto n. 1295/2007, i costi di distruzione non sarebbero molto elevati rispetto al costo del prodotto franco fabbrica.

40 La Repubblica portoghese precisa che, secondo i dati di cui dispone, numerosi operatori seguono la prassi di reintrodurre nel loro deposito fiscale i prodotti che non possono più essere commercializzati in forza dell'articolo 27 del decreto n. 1295/2007, affinché su tali prodotti possano essere apposti un nuovo contrassegno fiscale nonché un nuovo prezzo di vendita al dettaglio. Tali operazioni comporterebbero soltanto un costo ridotto in quanto non esigerebbero una tecnologia complessa.

41 In quarto luogo, la Repubblica portoghese sottolinea che, sebbene la misura controversa persegua obiettivi in materia di riscossione delle tasse, essa risponde parimenti ad obiettivi di tutela della salute pubblica, in particolare la diminuzione del consumo dei prodotti del tabacco.

42 In quinto luogo, per quanto riguarda la lotta contro il commercio illecito del tabacco, la Repubblica portoghese indica che detto obiettivo dipende in gran parte dal sistema di marcatura, di cui la misura controversa costituisce un elemento essenziale. Essa ritiene a tal riguardo che il cambiamento, ogni anno, del colore di fondo del contrassegno conduca a buoni risultati in quanto rende la riproduzione del contrassegno più difficile ed impedisce gli abusi.

43 In sesto luogo, relativamente all'applicazione, in caso di mancato rispetto dell'articolo 27 del decreto n. 1295/2007, di sanzioni che possono arrivare a EUR 165 000, la Repubblica portoghese fa valere che l'importo della sanzione pecuniaria inflitta è modulato in funzione della gravità dell'atto commesso

dall'autore dell'infrazione nonché della sua situazione economica, e aggiunge che tale importo deve, nella misura del possibile, oltrepassare il beneficio economico che l'autore dell'infrazione ha tratto da quest'ultima.

44 Nella replica, la Commissione ribadisce la sua posizione.

45 Riguardo all'obiettivo di prevenzione dell'evasione, essa rileva che il decreto n. 1295/2007 si applica in tutti i casi, indipendentemente dall'evoluzione del livello di tassazione delle sigarette, il che è sufficiente a dimostrare il carattere sproporzionato della misura controversa.

46 La Commissione sottolinea che, benché il termine massimo di rotazione dei pacchetti di sigarette ammonti, secondo i dati presentati dalla Repubblica portoghese, a due mesi, detto termine è solo un termine medio.

47 Riguardo ai costi a carico degli operatori, la Commissione dubita della fondatezza dell'affermazione della Repubblica portoghese secondo cui sarebbe economicamente percorribile reimmettere in commercio i pacchetti di sigarette rimasti invenduti alla scadenza del termine previsto dall'articolo 27, lettera a), del decreto n. 1295/2007. Una simile affermazione contraddirebbe la posizione manifestata da detto Stato membro nel corso della fase amministrativa del procedimento e sarebbe basata su fatti successivi alla scadenza del termine fissato nel parere motivato complementare, ossia il 1º agosto 2013.

48 In ogni caso, la Commissione ricorda che il costo risultante dalla misura controversa, legato al processo di rimessa sotto sigilli dei pacchetti di sigarette, resta a carico degli operatori e questo sebbene l'aumento dell'aliquota dell'accisa sia debole, o addirittura inesistente, il che dimostra il carattere sproporzionato di tale misura.

49 Nella controreplica, la Repubblica portoghese osserva che, nella misura in cui la Commissione afferma che il termine di tre mesi previsto dall'articolo 27, lettera a), del decreto n. 1295/2007 è «troppo breve», quest'ultima ammette implicitamente che una data limite per la commercializzazione, nel corso di un anno determinato, dei pacchetti di sigarette muniti di un contrassegno corrispondente all'anno precedente debba esistere. Nondimeno, la Commissione non avrebbe fornito alcun'indicazione in merito a ciò che, a suo avviso, costituirebbe un termine ragionevole.

50 Riguardo ai costi sostenuti dagli operatori economici per effetto della misura controversa, la Repubblica portoghese riconosce che la sua posizione è evoluta rispetto alla fase amministrativa del procedimento. Tuttavia, detta evoluzione sarebbe dovuta a una modifica della situazione di fatto, in quanto, durante tale fase, le autorità portoghesi non erano state investite di alcuna domanda di apposizione di nuovi contrassegni fiscali sui pacchetti di sigarette. Tali domande sarebbero state presentate soltanto a partire dal 2014, come consentito da una circolare amministrativa del 20 dicembre 2012.

51 Nelle loro memorie d'intervento, il Regno del Belgio, la Repubblica d'Estonia e la Repubblica di Polonia sostengono le conclusioni della Repubblica portoghese.

52 Nelle osservazioni presentate in risposta alle memorie d'intervento del Regno del Belgio, della Repubblica d'Estonia e della Repubblica di Polonia, la Commissione ribadisce la sua posizione.

Giudizio della Corte

53 Con il primo motivo, la Commissione sostiene in sostanza che l'articolo 27, lettera a), del decreto n. 1295/2007 viola l'articolo 7 e l'articolo 9, primo comma, della direttiva 2008/118 nonché il principio di proporzionalità, là dove prevede che i pacchetti di sigarette, una volta immessi nel mercato portoghese, non possono più essere commercializzati né venduti oltre il terzo mese dell'anno successivo a quello durante il quale sono stati immessi in consumo.

– Sulla violazione degli articoli 7 e 9 della direttiva 2008/118

54 In primo luogo, si deve ricordare che, ai sensi dell'articolo 7 della direttiva 2008/118, l'accisa diviene esigibile al momento e nello Stato membro dell'immissione in consumo. Ai sensi dell''articolo 9, primo comma, della medesima direttiva, le condizioni di esigibilità e l'aliquota dell'accisa da applicare sono quelle in vigore alla data in cui l'accisa diviene esigibile nello Stato membro nel quale ha luogo l'immissione in consumo.

55 Da tali disposizioni risulta che, mentre il diritto dell'Unione stabilisce il momento in cui le accise divengono esigibili, esso rinvia al diritto degli Stati membri per la determinazione delle condizioni di esigibilità e dell'aliquota dell'accisa.

56 Pertanto, e contrariamente a quanto fatto valere dalla Commissione, da tali disposizioni non si può dedurre un divieto per gli Stati membri di limitare nel tempo la vendita delle sigarette legittimamente immesse nel mercato, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 25 delle conclusioni.

57 Né la Commissione può validamente sostenere che l'articolo 27 del decreto n. 1295/2007 ha per effetto di costringere gli operatori economici a pagare un'accisa complementare per i pacchetti di sigarette che sono già stati legalmente immessi in commercio. Infatti, dal fascicolo agli atti della Corte risulta che, qualora tali operatori detengano, alla scadenza del termine previsto da detto articolo 27, pacchetti di sigarette che non hanno potuto essere smerciati, i suddetti operatori possono chiedere il rimborso delle accise in precedenza versate, a condizione che i pacchetti siano distrutti sotto controllo doganale, oppure effettuare una nuova immissione in consumo dei prodotti interessati, attraverso l'apposizione di un nuovo contrassegno fiscale sotto controllo doganale, operazione che costituisce la realizzazione autonoma del fatto generatore dell'imposta.

58 Ne consegue che l'argomento della Commissione secondo cui l'articolo 27, lettera a), del decreto n. 1295/2007 viola di per sé l'articolo 7 e l'articolo 9, primo comma, della direttiva 2008/118 non può essere accolto.

59 In secondo luogo, va ricordato che gli Stati membri hanno un legittimo interesse ad intraprendere azioni volte a proteggere i loro interessi finanziari (sentenza del 10 luglio 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punto 22 e giurisprudenza ivi citata) e che la lotta contro ogni possibile evasione, elusione e abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla direttiva 2008/118, come risulta dal considerando 31, dall'articolo 11 e dall'articolo 39, paragrafo 3, primo comma, di quest'ultima.

60 Orbene, è pacifico che la misura controversa ha per oggetto di prevenire l'immissione in consumo in quantità eccessive di pacchetti di sigarette a fine anno, in previsione di un rialzo dell'accisa. Come riconosciuto dalla Commissione, fra l'altro, espressamente nei suoi scritti difensivi, immissioni in consumo in quantità eccessive di questo tipo, che anticipano un futuro aumento dell'aliquota dell'accisa, costituiscono una forma di abuso che gli Stati membri hanno il diritto di prevenire mediante misure adeguate.

61 Dato che l'articolo 9, primo comma, della direttiva 2008/118 rinvia al diritto nazionale in vigore alla data di esigibilità delle accise per la determinazione delle condizioni di esigibilità e dell'aliquota dell'accisa, un simile diritto riconosciuto agli Stati membri implica necessariamente la possibilità per questi ultimi di adottare misure come quelle previste dall'articolo 27, lettera a), del decreto n. 1295/2007.

62 Tuttavia, come rileva l'avvocato generale al paragrafo 32 delle conclusioni, nell'esercizio dei poteri conferiti loro dal diritto dell'Unione, gli Stati membri devono rispettare i principi generali del diritto, tra i quali figura in particolare il principio di proporzionalità, che la Commissione ritiene sia stato violato nella specie.

63 Occorre quindi verificare se la misura controversa sia sproporzionata e se violi, in tal modo, l'articolo 9, primo comma, della direttiva 2008/118.

– Sulla violazione del principio di proporzionalità

64 Si deve ricordare che il principio di proporzionalità prescrive che gli Stati membri si avvalgano di mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, non devono eccedere quanto necessario a tal fine e arrecano il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dal diritto dell'Unione pertinente (v., in tal senso, sentenze del 18 dicembre 1997, Molenheide e a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623, punto 46, nonché del 22 ottobre 2015, Impresa Edilux e SICEF, C-425/14, EU:C:2015:721, punto 29 e giurisprudenza ivi citata). La giurisprudenza della Corte precisa al riguardo che, qualora sia possibile una scelta tra più misure appropriate, si deve ricorrere alla meno restrittiva e che gli inconvenienti causati non devono essere sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti (sentenze del 12 luglio 2001, Jippes e a., C-189/01, EU:C:2001:420, punto 81, nonché del 9 marzo 2010, ERG e a., C-379/08 e C-380/08, EU:C:2010:127, punto 86).

65 Per quanto riguarda, in primo luogo, gli obiettivi perseguiti dalla misura controversa, la Repubblica portoghese sostiene che quest'ultima mira, oltre alla prevenzione dell'evasione e dell'elusione fiscali, al mantenimento di una sana concorrenza, alla tutela della salute pubblica nonché alla lotta contro il commercio illecito del tabacco. È pacifico che tali obiettivi siano legittimi.

66 Per quanto concerne, in secondo luogo, il carattere appropriato della misura controversa, si deve constatare che il divieto di commercializzare e di vendere pacchetti di sigarette successivamente al mese di marzo dell'anno successivo a quello nel quale sono stati immessi in consumo comporta l'effetto di fare sparire ogni incitazione degli operatori economici a procedere all'immissione in consumo di quantità eccessive di tali prodotti del tabacco in previsione di un aumento futuro dell'aliquota, poiché essi sono obbligati a ritirare dal mercato i pacchetti rimasti invenduti alla scadenza di detto termine. Viceversa, l'assenza della misura controversa impedirebbe o ritarderebbe l'entrata in vigore dell'aumento futuro dell'aliquota delle accise, la quale comporta generalmente un aumento del prezzo di vendita al dettaglio dei pacchetti di sigarette.

67 Di conseguenza, tale misura è appropriata per il raggiungimento degli obiettivi legittimi che sono la lotta contro l'evasione e l'elusione fiscali nonché la tutela della salute pubblica. Per quanto concerne quest'ultimo obiettivo, si deve aggiungere che la Corte ha già dichiarato che, per i prodotti del tabacco, la disciplina fiscale costituisce uno strumento importante ed efficace di lotta al consumo di tali prodotti e, pertanto, di tutela della salute pubblica (sentenza del 5 ottobre 2006, Valeško, C-140/05, EU:C:2006:647, punto 58, e del 4 marzo 2010, Commissione/Francia, C-197/08, EU:C:2010:111, punto 52).

68 La suddetta misura permette altresì di evitare che operatori muniti di un importante potere finanziario beneficino di un vantaggio concorrenziale approvvigionando il mercato in modo eccessivo rispetto a concorrenti che dispongono di una capacità finanziaria più ridotta, e contribuisce quindi ad assicurare una sana concorrenza.

69 Per contro, la Repubblica portoghese non espone in modo sufficientemente comprensibile in che modo il divieto di commercializzare e di vendere, dopo la scadenza di un dato termine, prodotti che sono già stati legittimamente assoggettati all'accisa consentirebbe di lottare contro il commercio illecito del tabacco. Non si può dunque dichiarare che tale misura è appropriata per lottare contro un siffatto commercio illecito.

70 Per quanto riguarda, in terzo luogo, la necessità della misura controversa, occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, spetta alla Commissione dimostrare l'esistenza dell'inadempimento fatto valere. È infatti quest'ultima che deve fornire alla Corte gli elementi necessari alla verifica, da parte di quest'ultima, dell'esistenza di tale inadempimento, senza potersi basare su una qualsiasi presunzione (sentenza del 24 novembre 2016, Commissione/Spagna, C-461/14, EU:C:2016:895, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).

71 In proposito, per quanto riguarda, sotto un primo profilo, l'argomento della Commissione secondo cui le limitazioni quantitative delle immissioni in consumo di sigarette previste dall'articolo 106 del CIEC costituiscono già, di per sé, una misura sufficiente per conseguire gli obiettivi perseguiti, si deve rilevare che, in forza di tale disposizione, le immissioni in consumo di sigarette non possono, nel periodo compreso tra il 1º settembre e il 31 dicembre di ciascun anno civile, eccedere i limiti quantitativi risultanti dall'applicazione di un fattore di maggiorazione del 10% alla quantità media mensile di sigarette immesse in consumo nel corso dell'anno precedente.

72 Tuttavia, si deve constatare che detta disposizione potrebbe essere elusa da un operatore economico che decida di immettere in consumo quantità eccessive di sigarette durante il periodo che precede il 1º settembre. A tal riguardo, come emerge dai dati forniti dalla Repubblica portoghese, le immissioni in consumo di sigarette sono aumentate, nel mese di agosto 2014, del 241% rispetto alla media mensile. Non risulta, quindi, che i limiti quantitativi previsti dall'articolo 106 del CIEC siano sufficienti, di per sé, per lottare efficacemente contro l'immissione in consumo di quantità eccessive di sigarette, in previsione di un aumento dell'aliquota dell'accisa.

73 Sotto un secondo profilo, in merito all'argomento della Commissione riguardante il termine di tre mesi previsto dalla misura controversa, è necessario constatare che la Commissione non nega la necessità di stabilire un termine per raggiungere gli obiettivi prefissati, ma contesta alla Repubblica portoghese di avere stabilito un termine troppo breve. Essa rimanda, al riguardo, alla direttiva 2001/37, che prevede nuovi requisiti per l'etichettatura dei prodotti del tabacco e stabilisce, per le sigarette, un periodo transitorio di un anno per conformarsi ad essa.

74 Si deve rilevare, a tal proposito, che un termine per la vendita che si prolungasse fino alla fine dell'anno successivo a quello dell'immissione in consumo comporterebbe l'applicazione della nuova aliquota dell'accisa, nel caso più lungo, soltanto alle sigarette immesse in consumo un anno dopo l'entrata in vigore dell'aumento dell'imposta. Come in sostanza rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 41 delle conclusioni, un termine per la vendita così lungo ridurrebbe in modo significativo l'efficacia dell'articolo 27 del decreto n. 1295/2007.

75 Peraltro, in risposta all'argomento della Repubblica portoghese vertente sul fatto che il termine di tre mesi è sufficiente, essendo la durata media di rotazione delle scorte di sigarette di due mesi, la Commissione si limita a dedurre che si tratta di un termine medio e che non tiene conto della variazione stagionale né del fatto che la rotazione sia più lunga per le sigarette di marchi meno importanti, senza far valere alcun argomento circostanziato idoneo a stabilire ciò che, a suo avviso, costituirebbe un termine ragionevole.

76 Si deve inoltre constatare che il termine di tre mesi nel corso del quale le sigarette possono essere commercializzate e vendute riguarda, in ogni caso, soltanto quelle che risultino immesse in consumo alla fine del mese di dicembre dell'anno civile precedente. Infatti, nel caso in cui le sigarette siano immesse in consumo nel mese di gennaio o di febbraio dello stesso anno corrispondente al contrassegno fiscale apposto, esse possono essere vendute fino al mese di marzo dell'anno successivo, il che lascia un periodo da quattordici a quindici mesi per smerciarle. Quindi, più l'immissione in consumo delle sigarette avviene presto nel corso dell'anno, più il termine per smaltirle è lungo.

77 Inoltre, il fatto che l'articolo 27 del decreto n. 1295/2007 preveda termini per la vendita più lunghi per il tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette, per gli altri tabacchi da fumo nonché per i sigari e i sigaretti non rimette in discussione tale affermazione, dato che tali prodotti si distinguono dalle sigarette ordinarie in quanto ciascuno ha la propria durata di rotazione.

78 Sotto un terzo profilo, per quanto riguarda l'argomento della Commissione vertente sull'assenza di aumenti significativi delle accise sui prodotti del tabacco in Portogallo nel corso degli ultimi anni, si deve osservare che la misura controversa si applica in tutti i casi, incluso quello in cui l'aliquota dell'accisa diminuisca o resti invariata. Ebbene, in tale contesto, l'incitazione degli operatori economici a rifornire il mercato di quantità eccessive di sigarette nel corso di un determinato anno è minima, se non inesistente, poiché le accise che essi dovrebbero pagare l'anno successivo non saranno aumentate. Di conseguenza, la misura controversa non risulta, in siffatto contesto, necessaria per raggiungere gli scopi perseguiti.

79 Contrariamente a quanto sostiene la Repubblica portoghese, gli obiettivi perseguiti potrebbero essere raggiunti in modo meno restrittivo ma altrettanto appropriato se la misura controversa si applicasse soltanto in caso di aumento dell'aliquota dell'accisa sulle sigarette. Infatti, in assenza di un aumento, l'incitazione per gli operatori economici ad immettere in consumo quantità eccessive di sigarette in modo da evitare di pagare accise più elevate è inesistente.

80 Ne consegue che, poiché la misura controversa si applica anche in assenza di un aumento dell'aliquota dell'accisa, il primo motivo è fondato, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 46 delle conclusioni. Per quanto riguarda la parte restante del motivo, dalle suesposte considerazioni risulta che gli argomenti dedotti dalla Commissione, relativi al carattere necessario di tale misura, non possono essere accolti.

81 Sotto un quarto profilo, occorre accertarsi che la misura controversa non pregiudichi in modo sproporzionato gli interessi degli operatori economici.

82 Per quanto riguarda, anzitutto, l'argomento della Commissione relativo all'esistenza di una presunzione assoluta secondo cui tutti i pacchetti di sigarette che restano invenduti dopo la scadenza del termine di cui all'articolo 27 del decreto n. 1295/2007 devono essere considerati come immessi in consumo in quantità eccessive, la Commissione si riferisce a tal proposito alla sentenza del 18 dicembre 1997, Molenheide e a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623), in cui la Corte ha dichiarato, a fronte di una misura che prevedeva la trattenuta, a titolo conservativo, di un credito d'imposta sul valore aggiunto da restituire, che una presunzione assoluta andrebbe oltre quanto è necessario per garantire un'efficace riscossione e pregiudicherebbe il principio di proporzionalità, in quanto non consentirebbe al soggetto passivo di fornire la prova contraria sotto il controllo giurisdizionale del giudice dell'esecuzione.

83 Tuttavia, va rilevato che la misura qui in esame è diversa da quella oggetto della causa che ha dato luogo alla sentenza del 18 dicembre 1997, Molenheide e a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623), dato che, nel presente caso, in cui alcuni pacchetti di sigarette restano invenduti alla scadenza del termine di cui all'articolo 27 del decreto n. 1295/2007, gli operatori economici interessati possono chiedere il rimborso delle accise in precedenza versate, a condizione che i pacchetti siano

distrutti sotto controllo doganale, oppure effettuare una nuova immissione in consumo di tali pacchetti, attraverso l'apposizione di un nuovo contrassegno fiscale sotto controllo doganale. Di conseguenza, tale sentenza non è pertinente.

84 Inoltre, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 49 delle conclusioni, il fatto di riconoscere agli operatori economici la possibilità, auspicata dalla Commissione, di dimostrare che i pacchetti di sigarette non siano stati immessi in consumo in quantità eccessive, bensì quantitativi normali o modesti, richiederebbe un esame caso per caso e comporterebbe notevoli oneri amministrativi. Un simile sistema sarebbe tale da appesantire l'applicazione della normativa portoghese e da condurre ad incertezze, per esempio, riguardo alla definizione di quantitativi di riferimento adeguati. Orbene, secondo la giurisprudenza della Corte, non si può negare agli Stati membri la possibilità di conseguire obiettivi legittimi come la lotta contro l'evasione e l'elusione fiscali nonché la tutela della salute e una concorrenza sana e leale mediante l'introduzione di regole che siano facilmente applicabili e controllabili (v., in tal senso, sentenze del 10 febbraio 2009, Commissione/Italia, C-110/05, EU:C:2009:66, punto 67, e del 24 marzo 2011, Commissione/Spagna, C-400/08, EU:C:2011:172, punto 124).

85 Di conseguenza, l'argomento relativo all'esistenza di una presunzione assoluta non può essere accolto.

86 Per quanto riguarda, poi, l'argomento della Commissione vertente sui costi che gli operatori economici devono sopportare per effetto della misura controversa, dal fascicolo di causa risulta che, a partire dal mese di dicembre 2012, gli operatori economici che non siano riusciti, alla scadenza del termine stabilito dall'articolo 27, lettera a), del decreto n. 1295/2007, a vendere la totalità dei pacchetti di sigarette immessi in consumo hanno la scelta tra la distruzione di questi ultimi, unita al rimborso della tassa versata, che rappresenta il 78,08% del prezzo delle sigarette, e una nuova immissione in consumo di tali pacchetti, attraverso l'apposizione di nuovi contrassegni fiscali.

87 Orbene, se è pacifico, a tal proposito, che questi due tipi di operazioni generano costi per gli operatori economici, la Commissione non dimostra che essi siano sproporzionati rispetto agli obiettivi legittimi perseguiti dalla misura controversa.

88 Infatti, gli operatori economici devono sostenere tali costi solo laddove effettuino immissioni in consumo in quantità eccessive. Orbene, non è posto in discussione che il mercato delle sigarette è caratterizzato da una domanda molto poco elastica e dal fatto che gli operatori economici conoscono il comportamento di tale mercato. Inoltre, l'aliquota d'accisa applicabile nel corso di un anno è conosciuta in anticipo, segnatamente il 15 ottobre dell'anno precedente. Ne consegue che gli operatori economici sono in grado di procedere a una pianificazione informata della domanda di sigarette in modo da evitare la creazione di scorte eccessive che potrebbero costringerli a ritirare dal mercato i pacchetti di sigarette invenduti e, pertanto, a sopportare i costi legati alla loro distruzione o al loro riconfezionamento. Ciò posto, l'argomento della Commissione relativo ai costi generati dalla misura controversa deve essere respinto.

89 Per quanto riguarda, infine, l'argomento della Commissione vertente sul fatto che le sanzioni previste dall'articolo 109 dell'RGIT sarebbero sproporzionate in quanto possono giungere fino a EUR 165 000, si deve constatare che, in forza delle disposizioni previste dall'articolo 109 dell'RGIT citate dalla Commissione, le infrazioni ivi previste sono suscettibili di una sanzione pecuniaria da EUR 250 a 165 000 o da EUR 500 a 165 000. Orbene, la Commissione non ha dimostrato né tantomeno dedotto che sia stata fatta un'applicazione sproporzionata di tale quadro astratto di sanzioni.

90 Ne consegue che gli inconvenienti causati agli operatori economici non sono sproporzionati rispetto agli obiettivi legittimi perseguiti dalla misura controversa, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 52 delle conclusioni.

91 In considerazione di tutto quanto precede, il primo motivo è fondato solo laddove la misura controversa si applichi anche in assenza di un aumento dell'aliquota dell'accisa che entra in vigore l'anno successivo a quello che appare sul contrassegno apposto. Il primo motivo dev'essere respinto quanto al resto.

Sul secondo motivo, vertente sulla violazione dell'articolo 39, paragrafo 3, della direttiva 2008/118 e del principio di proporzionalità

Argomenti delle parti

92 La Commissione sostiene che la misura controversa viola altresì l'articolo 39, paragrafo 3, della direttiva 2008/118, in quanto crea ostacoli alla libera circolazione dei prodotti soggetti ad accisa. Infatti, il timore degli importatori di non riuscire, in caso di aumento dell'aliquota dell'accisa, a vendere alcune sigarette entro il termine previsto dall'articolo 27, lettera a), del decreto n. 1295/2007 potrebbe dissuaderli dal realizzare acquisti normali, in particolare in provenienza da altri Stati membri, e quindi pregiudicare il commercio a un livello che va oltre quanto necessario allo scopo di lottare, in particolare, contro le immissioni in consumo in quantità eccessive prima dell'aumento di un'accisa.

93 La Repubblica portoghese osserva che la misura controversa non comporta alcuna discriminazione tra i prodotti nazionali e quelli provenienti da altri Stati membri. Essa spiega, sostenuta al riguardo dalla Repubblica di Estonia e dalla Repubblica di Polonia, che tale misura è ampiamente giustificata dagli obiettivi di tutela della salute pubblica, di tutela della concorrenza, di prevenzione dell'evasione e dell'elusione fiscali e che essa non va oltre quanto è necessario per garantire la realizzazione di tali obiettivi.

Giudizio della Corte

94 Va ricordato che, ai sensi dell'articolo 39, paragrafo 3, della direttiva 2008/118, ferme restando le disposizioni da essi stabilite per assicurare la corretta applicazione del presente articolo ed evitare qualsiasi evasione, elusione o abuso, gli Stati membri assicurano che i contrassegni fiscali o i contrassegni nazionali di riconoscimento non creino ostacoli alla libera circolazione dei prodotti soggetti ad accisa.

95 Orbene, si deve constatare che l'articolo 27, lettera a), del decreto n. 1295/2007 si limita a prevedere che i pacchetti di sigarette possono essere commercializzati e venduti fino alla fine del terzo mese dell'anno successivo a quello che appare sul contrassegno fiscale apposto. Una simile limitazione nel tempo della commercializzazione e della vendita dei pacchetti di sigarette, censurata dalla Commissione, non è quindi una conseguenza dell'utilizzo di un contrassegno fiscale ed è collegata a quest'ultimo solo per il fatto che si rinvia all'anno in esso figurante, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 56 delle conclusioni. Del resto, la data di immissione in consumo delle sigarette potrebbe essere indicata su un supporto diverso dal contrassegno fiscale.

96 Poiché il presente ricorso per inadempimento ha ad oggetto il solo articolo 27, lettera a), del decreto n. 1295/2007, la valutazione della conformità di quest'ultimo al diritto dell'Unione non può, quindi, essere compiuta sulla base dell'articolo 39 della direttiva 2008/118.

97 Ne consegue che il secondo motivo non può essere accolto.

98 In considerazione di tutto quanto precede, risulta che il presente ricorso dev'essere accolto unicamente laddove la misura controversa si applichi anche in assenza di un aumento dell'aliquota dell'accisa che entra in vigore l'anno successivo a quello che appare sul contrassegno fiscale, e respinto per la restante parte.

99 In tale contesto, occorre affermare che la Repubblica portoghese, assoggettando le sigarette immesse in consumo nel corso di un determinato anno a un divieto di commercializzazione e di vendita al pubblico dopo la scadenza del termine previsto dall'articolo 27, lettera a), del decreto n. 1295/2007 laddove non vi siano aumenti dell'aliquota dell'accisa su tali prodotti che abbiano effetto nell'anno successivo, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'articolo 9, primo comma, della direttiva 2008/118/CE e del principio di proporzionalità.

Sulle spese

100 Ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 3, del regolamento di procedura della Corte, se le parti soccombono rispettivamente su uno o più capi, ciascuna parte sopporta le proprie spese, a meno che la Corte ritenga giustificato, alla luce delle circostanze del caso di specie, che una parte sostenga, oltre alle proprie spese, una quota delle spese della controparte.

101 Nel caso di specie, la Commissione e la Repubblica portoghese hanno chiesto, ciascuna, la condanna alle spese dell'altra parte. Dato che la Repubblica portoghese è rimasta soccombente solo in parte nel ricorso per inadempimento, occorre, alla luce delle circostanze del caso di specie, condannare la Commissione a sopportare la metà delle spese sostenute da detto Stato.

102 Conformemente all'articolo 140, paragrafo 1, del medesimo regolamento di procedura, gli Stati membri e le istituzioni intervenuti nella causa sopporteranno le proprie spese.

Per questi motivi, la Corte (Quinta Sezione) dichiara e statuisce:

1) **La Repubblica portoghese, assoggettando le sigarette immesse in consumo nel corso di un determinato anno a un divieto di commercializzazione e di vendita al pubblico dopo la scadenza del termine previsto dall'articolo 27, lettera a), della Portaria n.°1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (decreto n. 1295/2007 del Ministero delle Finanze e dell'Amministrazione pubblica), del 1º ottobre 2007, nella sua versione applicabile al presente ricorso, laddove non vi siano aumenti dell'aliquota dell'accisa su tali prodotti che abbiano effetto nell'anno successivo, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'articolo 9, primo comma, della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, e del principio di proporzionalità.**

2) **Il ricorso è respinto quanto al resto.**

3) **La Repubblica portoghese sopporta la metà delle proprie spese.**

4) **La Commissione europea sopporta le proprie spese ed è condannata a sopportare la metà delle spese sostenute dalla Repubblica portoghese.**

5) **Il Regno del Belgio, la Repubblica d'Estonia e la Repubblica di Polonia sopportano ciascuno le proprie spese.**

Firme