



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

21 dicembre 2023*

«Rinvio pregiudiziale – Libera circolazione delle merci – Articolo 34 TFUE – Restrizioni quantitative all'importazione – Misure di effetto equivalente – Normativa nazionale che limita la quantità di sigarette che possono essere immesse in consumo nel corso di un determinato periodo a un tetto massimo corrispondente alla media mensile delle quantità immesse in consumo nel corso dei dodici mesi precedenti – Articolo 36 TFUE – Giustificazione – Lotta contro l'elusione fiscale e le pratiche abusive – Tutela della salute – Fiscalità – Accise – Direttiva 2008/118/CE – Articolo 7 – Momento dell'esigibilità dell'accisa – Immissione in consumo dei prodotti sottoposti ad accisa – Articolo 9 – Condizioni di esigibilità e aliquota dell'accisa applicabile – Superamento del limite quantitativo applicabile – Eccedenza – Applicazione dell'aliquota dell'accisa in vigore alla data di presentazione della dichiarazione di appuramento»

Nella causa C-96/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Supremo Tribunal Administrativo (Corte amministrativa suprema, Portogallo), con decisione del 12 gennaio 2022, pervenuta in cancelleria l'11 febbraio 2022, nel procedimento

CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A.

contro

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da E. Regan, presidente di sezione, Z. Csehi, M. Ilešič (relatore), I. Jarukaitis e D. Gratsias, giudici,

avvocato generale: P. Pikamäe

cancelliere: L. Carrasco Marco

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 22 marzo 2023,

* Lingua processuale: il portoghese.

considerate le osservazioni presentate:

- per la CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A., da A. Moura Portugal e I. Teixeira, advogados;
- per il governo portoghese, da P. Barros da Costa, A. Rodrigues e N. Vitorino, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da M. Björkland, I. Melo Sampaio e F. Thiran, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'8 giugno 2023,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 34 TFUE nonché degli articoli 7 e 9 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).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la CDIL – Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal S.A. (in prosieguo: la «CDIL») e l'Autoridade Tributária e Aduaneira (autorità tributaria e doganale, Portogallo), relativamente a una rettifica riguardante le accise dovute dalla CDIL per l'immissione in consumo di sigarette in Portogallo.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 2008/118

- 3 I considerando 2, 8, 9 e 31 della direttiva 2008/118 enunciavano quanto segue:
 - «(2) Le condizioni per la riscossione delle accise sui prodotti contemplati dalla 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)] (“prodotti sottoposti ad accisa”) devono rimanere armonizzate al fine di garantire il corretto funzionamento del mercato interno.
- (...)
- (8) Poiché ai fini del corretto funzionamento del mercato interno rimane necessario che la nozione di accisa e le condizioni di esigibilità dell'accisa siano uguali in tutti gli Stati membri, occorre precisare a livello comunitario il momento in cui i prodotti sottoposti ad accisa sono immessi in consumo e chi è il debitore dell'accisa.

- (9) Poiché l'accisa è un'imposta gravante sul consumo di determinati prodotti, essa non dovrebbe essere riscossa relativamente a prodotti sottoposti ad accisa che, in talune circostanze, siano stati distrutti o irrimediabilmente perduti.

(...)

- (31) 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».

- 4 Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2008/118:

«La presente direttiva stabilisce il regime generale relativo alle accise gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo dei seguenti prodotti ("prodotti sottoposti ad accisa"):

(...)

- c) tabacchi lavorati di cui alle direttive 95/59/CE [del Consiglio, del 27 novembre 1995, relativa alle imposte diverse dall'imposta sul volume d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi lavorati (GU 1995, L 291, pag. 40)], 92/79/CEE [del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa al ravvicinamento delle imposte sulle sigarette (GU 1992, L 316, pag. 8)] e 92/80/CEE [del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa al ravvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette (GU 1992, L 316, pag. 10)]».

- 5 L'articolo 2 della direttiva 2008/118 prevedeva quanto segue:

«I prodotti sottoposti ad accisa sono soggetti a tale imposta all'atto:

- a) della loro fabbricazione, compresa, se applicabile, l'estrazione, nel territorio della Comunità [europea];
b) della loro importazione nel territorio della Comunità».

- 6 L'articolo 7, paragrafi da 1 a 3, di tale direttiva così disponeva:

«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.

3. Per momento di immissione in consumo si intende:

- a) nelle situazioni di cui all'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), punto ii), il momento del ricevimento dei prodotti sottoposti ad accisa da parte del destinatario registrato;
- b) nelle situazioni di cui all'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), punto iv), il momento del ricevimento dei prodotti sottoposti ad accisa da parte del destinatario;
- c) nelle situazioni di cui all'articolo 17, paragrafo 2, il momento del ricevimento dei prodotti sottoposti ad accisa nel luogo di consegna diretta».

7 Ai sensi dell'articolo 9 di detta 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.

L'accisa viene applicata e riscossa e, se del caso, è oggetto di rimborso o sgravio secondo le modalità stabilite da ciascuno Stato membro. Gli Stati membri applicano le medesime modalità ai prodotti nazionali e ai prodotti provenienti dagli altri Stati membri».

8 L'articolo 11, primo comma, della direttiva 2008/118 così disponeva:

«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».

9 L'articolo 39, paragrafo 1, e paragrafo 3, primo comma, di tale direttiva stabiliva 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.

(...)».

10 La direttiva 2008/118 è stata abrogata, con effetto dal 13 febbraio 2023, dalla direttiva (UE) 2020/262 del Consiglio, del 19 dicembre 2019, che stabilisce il regime generale delle accise (GU 2020, L 58, pag. 4).

11 Ai sensi dell'articolo 8 di tale direttiva, intitolato «Condizioni di esigibilità e aliquote di accisa da applicare»:

«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.

L'accisa viene applicata e riscossa e, se del caso, è oggetto di rimborso o sgravio secondo le modalità stabilite da ciascuno Stato membro. Gli Stati membri applicano le medesime modalità ai prodotti nazionali e ai prodotti provenienti dagli altri Stati membri.

In deroga al primo comma, in caso di variazione di una o più aliquote dell'accisa, le riserve di prodotti sottoposti ad accisa già immessi in consumo possono essere assoggettate, ove appropriato, a un aumento o a una riduzione dell'accisa».

Diritto portoghese

12 Ai sensi dell'articolo 8 del Código dos Impostos Especiais de Consumo (codice in materia di accise) (in prosieguo: il «CIEC»), intitolato «Esigibilità»:

«1. Le accise sono esigibili nel territorio nazionale al momento dell'immissione in consumo dei prodotti di cui all'articolo 5 o della constatazione di perdite che devono essere assoggettate a imposta conformemente al presente codice.

2. L'aliquota dell'accisa da applicare nel territorio nazionale è quella in vigore alla data in cui l'accisa diviene esigibile».

13 L'articolo 9 del CIEC, intitolato «Immissione in consumo», così dispone:

«1. Ai fini del presente codice, si considera "immissione in consumo" di prodotti sottoposti ad accisa:

- a) lo svincolo, anche irregolare, di tali prodotti dal regime di sospensione dall'accisa;
- b) la detenzione di tali prodotti fuori dal regime di sospensione dall'accisa senza che sia stata applicata l'accisa;
- c) la fabbricazione di tali prodotti fuori dal regime di sospensione dall'accisa senza che sia stata applicata l'accisa;

- d) l'importazione di tali prodotti, a meno che essi non siano immediatamente vincolati, all'atto dell'importazione, al regime di sospensione dall'accisa.
- e) l'ingresso, anche irregolare, di tali prodotti nel territorio nazionale fuori del regime di sospensione dall'accisa;
- f) la cessazione o l'inosservanza delle condizioni di un vantaggio fiscale;
- (...)

2. Per momento di immissione in consumo si intende:

- a) nel caso di prodotti che circolino, in regime di sospensione dall'accisa, da un deposito fiscale a destinazione di un destinatario registrato, il momento del ricevimento di tali prodotti da parte di detto destinatario;
- b) nel caso di prodotti che circolino, in regime di sospensione dall'accisa, verso uno dei destinatari di cui all'articolo 6, paragrafo 1, lettere da a) a d), il momento del ricevimento di tali prodotti da parte di detti destinatari;
- c) nella situazione di cui alla lettera f) del paragrafo precedente, il momento della cessazione o dell'inosservanza delle condizioni del vantaggio fiscale;
- d) nella situazione di cui all'articolo 35, paragrafo 4, il momento del ricevimento dei prodotti nel luogo di consegna diretta;
- (...)».

14 L'articolo 106 del CIEC, intitolato «Norme speciali per l'immissione in consumo», prevede quanto segue:

«1. L'immissione in consumo di sigarette è soggetta a condizioni applicabili nel periodo compreso tra il 1° settembre e il 31 dicembre di ogni 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 1° settembre dell'anno precedente e il 31 agosto dell'anno successivo.

4. Ciascun operatore economico presenta all'ufficio doganale competente, entro il 15 settembre di ogni anno, una dichiarazione iniziale contenente l'indicazione della rispettiva media mensile e la determinazione del conseguente limite quantitativo ad esso applicabile 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, senza che questi siano presi in considerazione 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 appuramento 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 dell'imposta all'aliquota in vigore alla data di deposito della dichiarazione di appuramento qualora l'eccedenza sia rilevata dal confronto tra gli elementi contenuti in tale documento e quelli trattati dall'amministrazione, fatto salvo, eventualmente, il procedimento di infrazione obbligatorio.

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 adempiuti presso l'ufficio doganale in cui vengono trattate le immissioni in consumo».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 15 La CDIL, società di diritto portoghese, è un'impresa attiva nel commercio al dettaglio di prodotti del tabacco che opera quale depositario autorizzato dall'autorità tributaria e doganale portoghese nella regione autonoma di Madera.
- 16 Conformemente all'articolo 106, paragrafo 4, del CIEC, il 15 settembre 2010 la CDIL ha presentato all'ufficio doganale di Funchal (Portogallo) una dichiarazione iniziale che indicava le quantità medie mensili di sigarette immesse in consumo nel corso dei dodici mesi precedenti, vale a dire tra il 1° settembre 2009 e il 31 agosto 2010.
- 17 Il 22 settembre 2010 l'ufficio doganale di Funchal ha comunicato alla CDIL che, sulla base delle informazioni fornite, era stato fissato un limite quantitativo mensile di 1 644 005 sigarette per il periodo soggetto a condizioni compreso tra il 1° settembre 2010 e il 31 dicembre 2010, calcolato conformemente all'articolo 106, paragrafi 1 e 2, del CIEC.
- 18 Il 18 novembre 2010 la CDIL ha chiesto, ai sensi dell'articolo 106, paragrafo 5, del CIEC, l'autorizzazione a non rispettare detto limite quantitativo.
- 19 Il 7 gennaio 2011 l'ufficio doganale di Funchal ha respinto tale domanda con la motivazione che il mancato rispetto del limite quantitativo di cui trattasi non era giustificato da una modifica improvvisa e limitata nel tempo del volume delle vendite, come richiesto da tale disposizione. La CDIL ha proposto un ricorso gerarchico avverso detta decisione, che è stato anch'esso respinto.
- 20 Conformemente all'articolo 106, paragrafo 6, del CIEC, il 18 gennaio 2011 la CDIL ha presentato all'ufficio doganale di Funchal una dichiarazione di appuramento che, per il periodo compreso tra il 1° settembre e il 31 dicembre 2010, attestava l'immissione in consumo di una quantità di sigarette più di tre volte superiore al limite quantitativo fissato per lo stesso periodo.

- 21 In applicazione dell'articolo 106, paragrafo 7, del CIEC, la CDIL è stata oggetto di una rettifica dell'accisa dovuta per un importo di EUR 4 607,69, maggiorato di EUR 1,80, per il numero di sigarette che essa aveva immesso in consumo nel corso del periodo compreso tra il 1° settembre e il 31 dicembre 2010 e che superava il limite quantitativo previsto dall'articolo 106, paragrafo 2, del CIEC. Conformemente all'articolo 106, paragrafo 7, del CIEC, l'ufficio doganale ha calcolato l'accisa dovuta applicando l'aliquota in vigore alla data di presentazione della dichiarazione di appuramento.
- 22 La CDIL ha contestato detta rettifica dinanzi al Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (Tribunale amministrativo e tributario di Funchal, Portogallo), che ha respinto tale ricorso con sentenza del 24 giugno 2016.
- 23 La CDIL ha interposto appello avverso detta sentenza dinanzi al Supremo Tribunal Administrativo (Corte amministrativa suprema, Portogallo), giudice del rinvio.
- 24 Dinanzi a quest'ultimo, la CDIL, che non contesta di aver superato i limiti quantitativi applicabili nel periodo soggetto a condizioni di cui trattasi, sostiene che l'articolo 106 del CIEC non è conforme al diritto dell'Unione.
- 25 Invero, da un lato, l'imposizione di un limite legale alla quantità di sigarette che può essere immessa in consumo, incidendo soprattutto, in pratica, sulle sigarette originarie di altri Stati membri, costituirebbe una restrizione quantitativa all'importazione vietata dall'articolo 34 TFUE, che non potrebbe essere giustificata ai sensi dell'articolo 36 TFUE.
- 26 Dall'altro lato, la CDIL sostiene che l'applicazione dell'aliquota dell'accisa in vigore alla data del deposito della dichiarazione di appuramento viola gli articoli 7 e 9 della direttiva 2008/118, dai quali risulterebbe che le condizioni di esigibilità e l'aliquota applicabile sono quelle in vigore alla data in cui il tabacco è immesso in consumo.
- 27 L'autorità tributaria e doganale afferma, dal canto suo, che la normativa di cui trattasi nel procedimento principale non impone alcuna restrizione quantitativa o misura di effetto equivalente che possa ostacolare la libera circolazione delle merci tra gli Stati membri, dato che essa si applica indistintamente a tutti gli operatori economici.
- 28 Essa afferma inoltre che detta normativa è conforme alla direttiva 2008/118 in quanto, in forza di detta normativa, l'accisa diviene esigibile al momento dell'immissione in consumo, come richiesto dagli articoli 7 e 9 della direttiva 2008/118.
- 29 Date tali circostanze, il Supremo Tribunal Administrativo (Corte amministrativa suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
 - «1) Se i limiti quantitativi per l'immissione in consumo imposti dall'articolo 106 del CIEC, nella misura in cui hanno l'effetto di vincolare gli operatori, nell'ultimo quadrimestre di ogni anno, a immettere sul mercato quantità non superiori a quelle equivalenti alla media mensile di sigarette immesse in consumo nei dodici mesi immediatamente precedenti, possano costituire restrizioni quantitative all'importazione o misure di effetto equivalente ai sensi di quanto previsto dall'articolo 34 TFUE.

- 2) Se sia in contrasto con le norme relative all'esigibilità delle accise introdotte dagli articoli 7 e 9 della direttiva [2008/118] l'assoggettamento delle quantità di sigarette che superano il limite quantitativo di immissione in consumo di cui all'articolo 106, paragrafo 2, del CIEC all'aliquota in vigore alla data di deposito della dichiarazione di liquidazione, conformemente al paragrafo 7 del medesimo articolo».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 30 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 34 e 36 TFUE debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa di uno Stato membro che preveda che la quantità di sigarette immesse in consumo mensilmente da un operatore economico nel corso del periodo compreso tra il 1° settembre e il 31 dicembre di ciascun anno civile non debba superare la quantità media mensile di sigarette che tale operatore ha immesso in consumo nel corso dei dodici mesi precedenti, maggiorata del 10%.
- 31 Si deve ricordare preliminarmente che la libera circolazione delle merci tra gli Stati membri è un principio fondamentale del Trattato FUE che trova la sua espressione nel divieto, sancito dall'articolo 34 TFUE, di restrizioni quantitative delle importazioni tra gli Stati membri nonché di qualsiasi misura di effetto equivalente (sentenza del 23 marzo 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).
- 32 Orbene, da un lato, una misura come quella di cui trattasi nel procedimento principale, consistente nell'imporre limiti quantitativi all'immissione in consumo di sigarette nel territorio di uno Stato membro, non costituisce una «restrizione quantitativa all'importazione», ai sensi dell'articolo 34 TFUE, poiché non limita le quantità di sigarette che possono essere importate in tale Stato membro.
- 33 Dall'altro lato, secondo una giurisprudenza costante, il divieto di misure di effetto equivalente a restrizioni quantitative delle importazioni sancito dall'articolo 34 TFUE riguarda qualunque misura degli Stati membri che possa ostacolare direttamente o indirettamente, realmente o potenzialmente, l'accesso al mercato di uno Stato membro di prodotti originari di altri Stati membri, anche qualora una siffatta misura non abbia né per scopo né per effetto di trattare meno favorevolmente i prodotti provenienti da altri Stati membri (v., in tal senso, sentenza del 23 marzo 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, punti 33 e 34 nonché giurisprudenza ivi citata).
- 34 Nel caso di specie, occorre rilevare che una misura come quella di cui trattasi nel procedimento principale, consistente nell'imporre agli operatori coinvolti limitazioni alla quantità di sigarette che questi ultimi possono immettere in consumo, è tale da dissuaderli o da rendere meno attraente per gli stessi l'importazione, nello Stato membro che ha istituito detta misura, di sigarette in quantità superiori ai limiti stabiliti.
- 35 Una misura siffatta è quindi, potenzialmente, tale da ostacolare l'accesso al mercato dello Stato membro di cui trattasi di sigarette che possono essere importate da altri Stati membri e, pertanto, costituisce una misura di effetto equivalente a restrizioni quantitative ai sensi dell'articolo 34 TFUE, in linea di principio incompatibile con gli obblighi derivanti da tale articolo.

- 36 Secondo costante giurisprudenza, una normativa nazionale, che costituisca una misura di effetto equivalente a restrizioni quantitative, può tuttavia essere giustificata da uno dei motivi di interesse generale indicati nell'articolo 36 TFUE o da esigenze imperative di interesse generale. In entrambi i casi, la misura nazionale deve essere idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non eccedere quanto necessario per il suo conseguimento (v., in particolare, sentenza del 23 marzo 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).
- 37 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che la misura di cui trattasi nel procedimento principale è intesa a evitare che gli operatori procedano, in un momento in cui l'aliquota dell'accisa applicabile alle sigarette l'anno successivo sia già nota, alla loro immissione in consumo, ai sensi della normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, al fine di costituire ingenti riserve di sigarette soggette a un'aliquota di accisa inferiore a quella che sarà applicabile tale anno, nel corso del quale esse saranno effettivamente commercializzate. Risulta dunque, con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, che tale misura è intesa a lottare contro l'elusione fiscale e a preservare il gettito fiscale dello Stato portoghese. Secondo il governo di detto Stato membro, tale misura, nei limiti in cui è intesa a garantire l'efficacia dell'entrata in vigore dell'aumento dell'aliquota impositiva dei prodotti del tabacco, persegue altresì un obiettivo di salute pubblica.
- 38 A tale riguardo, occorre ricordare che, in forza di una giurisprudenza costante, l'obiettivo di lotta contro l'evasione e l'elusione fiscali costituisce una ragione imperativa di interesse generale idonea a giustificare l'istituzione di una restrizione alle libertà di circolazione [sentenza del 27 gennaio 2022, *Commissione/Spagna (Obbligo di informazione in materia fiscale)*, C-788/19, EU:C:2022:55, punto 22 e giurisprudenza ivi citata].
- 39 Come risulta dall'articolo 11, primo comma, e dall'articolo 39, paragrafo 3, primo comma, nonché dal considerando 31 della direttiva 2008/118, tale obiettivo, unitamente a quello della lotta contro eventuali abusi, rientra peraltro nel novero degli obiettivi perseguiti da detta direttiva. Orbene, la Corte ha dichiarato che l'immissione in consumo di pacchetti di sigarette in quantità eccessive a fine anno, in previsione di un rialzo dell'accisa, può costituire una forma di abuso che gli Stati membri hanno il diritto di prevenire mediante misure adeguate (v., in tal senso, sentenza del 29 giugno 2017, *Commissione/Portogallo*, C-126/15, EU:C:2017:504, punti 59 e 60).
- 40 Inoltre, secondo una giurisprudenza parimenti costante, la tutela della salute delle persone figura tra i motivi di interesse generale elencati all'articolo 36 TFUE, e la Corte ha dichiarato in più occasioni che la salute e la vita delle persone occupano una posizione preminente tra i beni e gli interessi protetti dal Trattato (v., in tal senso, sentenza del 19 ottobre 2016, *Deutsche Parkinson Vereinigung*, C-148/15, EU:C:2016:776, punto 30).
- 41 Con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, risulta quindi dagli elementi portati a conoscenza della Corte che la normativa di cui trattasi nel procedimento principale può rispondere a motivi imperativi di interesse generale idonei a giustificare, in linea di principio, una restrizione alla libera circolazione delle merci.
- 42 Come emerge dal punto 36 della presente sentenza, occorre ancora valutare se una misura come quella di cui trattasi nel procedimento principale sia idonea a garantire la realizzazione di tali legittimi obiettivi e se essa non ecceda quanto necessario per il loro conseguimento.

- 43 A tale riguardo, spetta in ultima analisi al giudice del rinvio, che è il solo competente a valutare i fatti della controversia principale e ad interpretare la normativa nazionale, stabilire se ed entro quali limiti una siffatta normativa risponda a detti requisiti. A tal fine, detto giudice deve esaminare in modo obiettivo, sulla scorta di dati statistici, puntuali o con altri mezzi, se gli elementi di prova forniti dallo Stato membro di cui trattasi consentano di ritenere ragionevolmente che gli strumenti prescelti siano idonei a realizzare gli obiettivi perseguiti, nonché se sia possibile conseguire questi ultimi attraverso misure meno restrittive della libera circolazione delle merci (sentenza del 23 marzo 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).
- 44 Tuttavia la Corte, chiamata a fornire a tale giudice risposte utili, è competente a fornire indicazioni tratte dagli atti del procedimento principale come pure dalle osservazioni scritte sottopostele, idonee a mettere detto giudice in grado di decidere (sentenza del 23 marzo 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).
- 45 In primo luogo, riguardo all'idoneità della normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale a conseguire gli obiettivi invocati, occorre rilevare che essa è tale da dissuadere gli operatori economici dall'accumulare, a fine anno, allo scopo di neutralizzare gli effetti di un futuro aumento dell'aliquota dell'accisa, sigarette in realtà destinate a essere commercializzate l'anno successivo. Al contrario, l'assenza di limiti quantitativi applicabili alle sigarette immesse sul mercato durante il periodo soggetto a condizioni impedirebbe o ritarderebbe l'entrata in vigore del futuro aumento dell'aliquota delle accise, che comporta generalmente un aumento del prezzo di vendita al dettaglio dei pacchetti di sigarette (v., in tal senso, sentenza del 4 marzo 2010, *Commissione/Irlanda*, C-221/08, EU:C:2010:113, punto 54 e giurisprudenza ivi citata) e neutralizzerebbe in tal modo, almeno in una certa misura, l'effetto dissuasivo potenziale di un siffatto aumento per i consumatori. Pertanto, si deve constatare che una siffatta normativa appare adeguata per conseguire gli obiettivi di tutela della salute e di lotta contro l'elusione fiscale o le pratiche abusive.
- 46 In secondo luogo, riguardo alla valutazione della necessità di una misura come quella di cui trattasi nel procedimento principale, va sottolineato che la salute occupa, come ricordato al punto 40 della presente sentenza, il primo posto tra i beni e gli interessi protetti dal Trattato FUE e che spetta agli Stati membri decidere il livello al quale essi intendono garantire detta tutela nonché il modo in cui tale livello deve essere raggiunto, di modo che essi dispongono di un margine di discrezionalità al riguardo (v., in tal senso, sentenza del 1° marzo 2018, *CMVRO*, C-297/16, EU:C:2018:141, punto 64 e giurisprudenza ivi citata).
- 47 Inoltre, va osservato che il pregiudizio arrecato alla libera circolazione delle sigarette da una misura come quella di cui trattasi nel procedimento principale non sembra eccedere quanto necessario al conseguimento degli obiettivi perseguiti da tale misura.
- 48 Al riguardo, occorre rilevare, da un lato, che il limite quantitativo imposto dalla normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale a ciascun operatore economico è determinato in funzione della quantità media mensile di sigarette che esso ha immesso in consumo nel corso dei dodici mesi precedenti, maggiorata del 10%, e che tale normativa non ha carattere assoluto atteso che prevede la possibilità, all'articolo 106, paragrafo 5, del CIEC, di derogare a detto limite quantitativo, in caso di modifica improvvisa e limitata nel tempo del volume delle vendite.

- 49 Dall'altro lato, se è vero che detta normativa prevede, all'articolo 106, paragrafo 7, del CIEC, la possibilità di avviare un procedimento di infrazione nei confronti dell'operatore economico che abbia superato il limite quantitativo che gli è stato fissato, una possibilità del genere non incide, di per sé, sul carattere proporzionale della normativa di cui trattasi, purché le sanzioni che possono essere inflitte al termine di detta procedura siano esse stesse proporzionate.
- 50 Tale conclusione non è messa in discussione dalla circostanza, invocata dalla ricorrente nel procedimento principale, che la normativa di cui trattasi nel procedimento principale prevede, per di più, che i pacchetti di sigarette, una volta immessi sul mercato, non possano più essere commercializzati né venduti oltre il terzo mese dell'anno successivo a quello in cui sono stati immessi in consumo. Invero, un siffatto divieto rafforza, al contrario, l'efficacia e la coerenza di tale normativa, incentivando gli operatori economici a non procedere, nel corso di un determinato anno civile, all'immissione in consumo di quantità eccessive di sigarette in previsione di un aumento delle accise nel corso dell'anno civile successivo (v., in tal senso, sentenza del 29 giugno 2017, Commissione/Portogallo, C-126/15, EU:C:2017:504, punti 66, 72, 78 e 79).
- 51 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione pregiudiziale dichiarando che gli articoli 34 e 36 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa di uno Stato membro che, al fine di lottare contro l'elusione fiscale e le pratiche abusive nonché di tutelare la salute, preveda che la quantità di sigarette immesse in consumo mensilmente da un operatore economico nel corso del periodo compreso tra il 1° settembre e il 31 dicembre di ciascun anno civile non debba superare la quantità media mensile di sigarette che tale operatore ha immesso in consumo nel corso dei dodici mesi precedenti, maggiorata del 10%.

Sulla seconda questione

- 52 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 7 e 9 della direttiva 2008/118 debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale la quantità di sigarette che superi il limite quantitativo di immissione in consumo previsto da detta normativa è soggetta all'aliquota dell'accisa in vigore a una data successiva a quella della sua immissione in consumo.
- 53 In via preliminare, occorre ricordare che, conformemente al suo articolo 1, paragrafo 1, la direttiva 2008/118 intende stabilire il regime generale delle accise gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo dei prodotti sottoposti ad accisa, tra i quali figurano i tabacchi lavorati, e ciò, in particolare, come risulta dal considerando 8 di detta direttiva, al fine di garantire che la nozione di esigibilità dell'accisa e le relative condizioni siano uguali in tutti gli Stati membri (sentenza del 9 giugno 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punto 38 e giurisprudenza ivi citata) e, quindi, di garantire il corretto funzionamento del mercato interno mediante la libera circolazione, nell'Unione europea, dei prodotti di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza del 13 gennaio 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, punto 28).
- 54 In particolare, l'articolo 2 della direttiva 2008/118 dispone che il fatto generatore, ai sensi di tale direttiva, è costituito dalla fabbricazione, nel territorio dell'Unione, dei prodotti sottoposti ad accisa o dalla loro importazione in tale territorio (v., in tal senso, sentenza del 9 giugno 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).

- 55 Tuttavia, in forza dell'articolo 7, paragrafo 1, di detta direttiva, l'accisa diviene esigibile al momento e nello Stato membro dell'immissione in consumo dei prodotti sottoposti ad accisa.
- 56 Conformemente all'obiettivo, enunciato al considerando 8 della direttiva 2008/118, di armonizzare il momento dell'esigibilità delle accise e, quindi, di garantire il corretto funzionamento del mercato interno, l'articolo 7, paragrafo 2, di tale direttiva elenca le situazioni che danno luogo a un'«immissione in consumo», ai sensi di detta direttiva.
- 57 Secondo l'articolo 7, paragrafo 2, lettera a), di detta direttiva, tale nozione di «immissione in consumo» comprende, in particolare, qualsiasi svincolo, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa da un regime di sospensione dall'accisa, definito all'articolo 4, punto 7, della direttiva medesima (sentenza del 9 giugno 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).
- 58 Un siffatto regime è caratterizzato dalla circostanza che le accise concernenti i prodotti in esso rientranti non sono ancora esigibili, benché il fatto generatore dell'imposta si sia già realizzato. Pertanto, per quanto concerne i prodotti sottoposti ad accisa, tale regime opera il rinvio della sua esigibilità fino a che non sia soddisfatta una condizione di esigibilità (sentenza del 9 giugno 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).
- 59 Invero, poiché l'accisa, come ricordato al considerando 9 della direttiva 2008/118, è un'imposta gravante sul consumo, il momento in cui essa diviene esigibile dev'essere, in linea di principio, il più vicino possibile alla data di consumo del prodotto sottoposto ad accisa (v., in tal senso, sentenza del 9 giugno 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, punto 57 e giurisprudenza ivi citata).
- 60 In tale contesto, occorre rilevare che, ai sensi dell'articolo 9, primo comma, della direttiva 2008/118, 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. L'articolo 9, secondo comma, di tale direttiva dispone, inoltre, che l'accisa viene applicata e riscossa e, se del caso, è oggetto di rimborso o sgravio secondo le modalità stabilite da ciascuno Stato membro.
- 61 Pertanto, dal momento che l'articolo 9, primo comma, di detta direttiva rinvia al diritto nazionale in vigore alla data di esigibilità delle accise per quanto riguarda, in particolare, la determinazione delle condizioni di esigibilità dell'accisa, ciò implica necessariamente che gli Stati membri dispongano di un certo potere normativo in materia (v., in tal senso, sentenza del 29 giugno 2017, Commissione/Portogallo, C-126/15, EU:C:2017:504, punto 61).
- 62 Ciò premesso, conformemente all'obiettivo, perseguito dalla direttiva 2008/118, di armonizzare il momento dell'esigibilità delle accise al fine di garantire il corretto funzionamento del mercato interno, come ricordato ai punti 53, 55 e 56 della presente sentenza, le «condizioni di esigibilità» menzionate all'articolo 9, primo comma, di tale direttiva devono necessariamente essere distinte dalle condizioni relative alla nozione stessa di esigibilità, le quali, come affermato dal considerando 8 di detta direttiva, devono restare uguali in tutti gli Stati membri.

- 63 Come risulta dalla formulazione stessa dell'articolo 7, paragrafo 1, e dell'articolo 9, primo comma, della medesima direttiva, queste ultime condizioni riguardano il momento in cui l'accisa diviene esigibile, lo Stato membro in cui deve essere riscossa nonché la data rilevante ai fini della determinazione dell'aliquota dell'accisa applicabile.
- 64 Ne consegue che l'articolo 9, primo comma, della direttiva 2008/118 non può essere interpretato nel senso che esso consente agli Stati membri di derogare a dette condizioni, in particolare a quella relativa alla data rilevante ai fini della determinazione dell'aliquota dell'accisa applicabile.
- 65 Pertanto, dal momento che tale disposizione prevede che detta data debba corrispondere a quella di esigibilità dell'accisa e che, come constatato al punto 55 della presente sentenza, l'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 2008/118 impone in modo chiaro e incondizionato di collegare tale esigibilità al momento dell'immissione in consumo del prodotto sottoposto a tale accisa, l'aliquota dell'accisa applicabile deve necessariamente essere quella in vigore al momento di detta immissione in consumo.
- 66 Come osservato dall'avvocato generale ai paragrafi 52 e 53 delle sue conclusioni, tale interpretazione è corroborata dalle disposizioni del capo V della direttiva 2008/118, intitolato «Circolazione e tassazione dei prodotti sottoposti ad accisa dopo l'immissione in consumo», le quali prevedono in modo esplicito i casi in cui le accise relative a un prodotto già immesso in consumo divengono esigibili in un momento successivo a quello dell'immissione in consumo. Tali disposizioni disciplinano le situazioni in cui un prodotto sottoposto ad accisa che sia stato oggetto di un'immissione in consumo in uno Stato membro venga successivamente trasferito in un altro Stato membro. Orbene, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 53 delle sue conclusioni, è pacifico che la misura di cui trattasi nel procedimento principale non rientra in nessuna delle suddette situazioni.
- 67 Dunque, nell'ambito del regime derivante dall'articolo 7, paragrafo 1, e dall'articolo 9, primo comma, della direttiva 2008/118, come in vigore prima che fosse abrogata e sostituita dalla direttiva 2020/262, il cui articolo 8, terzo comma, modifica, su tale punto, l'articolo 9 della direttiva 2008/118, gli Stati membri non possono prevedere che l'aliquota dell'accisa applicabile alle sigarette immesse in consumo in violazione del limite quantitativo fissato dalla normativa nazionale sia quella in vigore a una data successiva a quella della loro immissione in consumo.
- 68 Se è vero che, come rilevato ai punti 38 e 39 della presente sentenza, la direttiva 2008/118 non impedisce agli Stati membri di adottare misure intese a lottare contro l'evasione e l'elusione fiscali e gli eventuali abusi, resta tuttavia il fatto che il loro potere normativo per adottare siffatte misure non può essere esercitato in violazione delle disposizioni di tale direttiva e, in particolare, dell'articolo 7, paragrafo 1, e dell'articolo 9, primo comma, della medesima, salvo pregiudicare l'obiettivo di armonizzazione perseguito dal legislatore dell'Unione ed esposto, in particolare, al considerando 8 di detta direttiva.
- 69 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione pregiudiziale dichiarando che gli articoli 7 e 9 della direttiva 2008/118 devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale la quantità di sigarette che superi il limite quantitativo di immissione in consumo previsto da detta normativa è soggetta all'aliquota dell'accisa in vigore a una data successiva a quella della sua immissione in consumo.

Sulle spese

- 70 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

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

- 1) **Gli articoli 34 e 36 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa di uno Stato membro che, al fine di lottare contro l'elusione fiscale e le pratiche abusive nonché di tutelare la salute, preveda che la quantità di sigarette immesse in consumo mensilmente da un operatore economico nel corso del periodo compreso tra il 1° settembre e il 31 dicembre di ciascun anno civile non debba superare la quantità media mensile di sigarette che tale operatore ha immesso in consumo nel corso dei dodici mesi precedenti, maggiorata del 10%.**
- 2) **Gli articoli 7 e 9 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,**

devono essere interpretati nel senso che:

essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale la quantità di sigarette che superi il limite quantitativo di immissione in consumo previsto da detta normativa è soggetta all'aliquota dell'accisa in vigore a una data successiva a quella della sua immissione in consumo.

Firme