



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
NILS WAHL
presentate il 15 dicembre 2016¹

Causa C-638/15

Eko-Tabak s.r.o.
contro
Generální ředitelství cel

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca)]

«Direttiva 2011/64/UE — Articoli 2, paragrafo 1, e 5, paragrafo 1 — Accise applicabili ai tabacchi lavorati — Nozione di “tabacchi da fumo” — Direttiva 2008/118/CE — Articolo 1, paragrafo 3 — Nozione di “prodotti diversi dai prodotti sottoposti ad accisa”»

1. È stato affermato che «non c'è nulla che uguagli il tabacco: è la passione delle persone civili, e chi vive senza tabacco non è degno di vivere»². Al giorno d'oggi, tuttavia, l'atteggiamento sociale nei confronti del tabacco è cambiato piuttosto radicalmente.
2. Ad ogni modo, il tabacco è ancora ampiamente consumato nell'Unione europea. Non deve quindi sorprendere che la sua tassazione continui a dare adito a controversie³, come dimostra il procedimento principale.
3. Nello specifico, il giudice a quo chiede se il tabacco in foglie essiccato, schiacciato, irregolare, parzialmente scostolato e/o parti di esso, che sia stato sottoposto a essiccazione primaria e umidificazione controllata e in cui si rilevi la presenza di glicerina, e che possa essere fumato a seguito di una semplice trasformazione mediante triturazione o trinciatura a mano (in prosieguito: i «prodotti controversi»), rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 2, o, eventualmente, dell'articolo 5 della direttiva 2011/64/UE⁴. Qualora la Corte risponda in senso negativo, il giudice del rinvio chiede se la direttiva in parola osti a che gli Stati membri applichino un'accisa su tali prodotti.
4. Per i motivi che esporrò in prosieguito, ritengo che prodotti come quelli controversi debbano essere classificati come «altri tabacchi da fumo» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), punto ii), della direttiva 2011/64. Pertanto, essi costituiscono «tabacchi lavorati» ai sensi di detta direttiva, che gli Stati membri devono sottoporre ad accisa.

1 — Lingua originale: l'inglese.

2 — Molière, Dom Juan, 1665, Scena I, Atto I [«L'éloge du tabac» (L'elogio del tabacco)].

3 — V., ad esempio, sentenza del 21 settembre 2016, Etablissements Fr. Colruyt (C-221/15, EU:C:2016:704).

4 — Direttiva del Consiglio, del 21 giugno 2011, relativa alla struttura e alle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato (codificazione) (GU 2011, L 176, pag. 24).

I – Quadro normativo

A – Diritto dell'Unione

1. Direttiva 2008/118/CE⁵:

5. L'articolo 1 della direttiva 2008/118 dispone quanto segue:

«1. 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 (...).

2. Gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali [dell'Unione] applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta; sono escluse da tali norme le disposizioni relative alle esenzioni.

3. Gli Stati membri possono applicare imposte:

a) su prodotti diversi dai prodotti sottoposti ad accisa;

(...)

Tuttavia, l'applicazione di tali imposte non può comportare, negli scambi tra Stati membri, formalità connesse all'attraversamento delle frontiere».

2. Direttiva 2011/64

6. Ai sensi dell'articolo 1, contenuto nel capo 1 (dal titolo «Oggetto») della direttiva 2011/64, gli Stati membri devono sottoporre i tabacchi lavorati a una struttura e ad aliquote armonizzate di accisa.

7. Gli articoli 2, 3 e 5 della direttiva 2011/64 (contenuti nel capo 2, dal titolo «Definizioni») così dispongono:

«Articolo 2

1. Ai fini della presente direttiva, per tabacchi lavorati si intendono:

a) le sigarette;

b) i sigari e i sigaretti;

⁵ — Direttiva 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), come modificata dalla direttiva 2010/12/UE del Consiglio, del 16 febbraio 2010, recante modifica delle direttive 92/79/CEE, 92/80/CEE e 95/59/CE per quanto concerne la struttura e le aliquote delle accise che gravano sui tabacchi lavorati e della direttiva 2008/118/CE (GU 2010, L 50, pag. 1), nonché dalla direttiva 2013/61/UE del Consiglio, del 17 dicembre 2013, che modifica le direttive 2006/112/CE e 2008/118/CE in relazione alle regioni ultraperiferiche francesi, in particolare Mayotte (GU 2013, L 353, pag. 5).

c) il tabacco da fumo:

- i) il tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotondare le sigarette;
- ii) gli altri tabacchi da fumo.

(...)

Articolo 3

1. Ai fini della presente direttiva, per sigarette si intendono:

- a) i rotoli che possono essere fumati tali e quali e che non sono sigari o sigaretti (...);
- b) i rotoli di tabacco che, previa una semplice manipolazione non industriale, sono inseriti in tubi per sigarette;
- c) i rotoli di tabacco che, previa una semplice manipolazione non industriale, sono arrotolati in fogli di carta per sigarette.

(...)

Articolo 5

1. Ai fini della presente direttiva, per tabacchi da fumo si intendono:

- a) il tabacco trinciato o in altro modo frazionato, filato o compresso in tavolette, che può essere fumato senza successiva trasformazione industriale;
- b) i cascami di tabacco preparati per la vendita al minuto, non compresi nell'articolo 3 e nell'articolo 4, paragrafo 1, e che possono essere fumati. Ai fini del presente articolo sono considerati cascami di tabacco i residui delle foglie di tabacco e i sottoprodotti della lavorazione del tabacco o della fabbricazione di prodotti del tabacco.

(...)).

B – *Diritto ceco*

8. L'articolo 101 della legge n. 353/2003 in materia di accise, come modificato dalla legge n. 95/2011 (in prosieguo: la «legge in materia di accise»), dispone quanto segue:

«1) I tabacchi lavorati sono soggetti ad accisa.

2) Ai fini della presente legge, per tabacchi lavorati si intendono le sigarette, i sigari, i sigaretti e il tabacco da fumo.

3) Ai fini della presente legge si intende per:

(...)

c) tabacco da fumo:

1. il tabacco trinciato o in altro modo frazionato, filato o compresso in tavolette, che può essere fumato senza successiva trasformazione industriale;
2. i cascami di tabacco preparati per la vendita ai consumatori finali non compresi nella lettera a) o b) e che possono essere fumati;

(...).

6. Ai fini della presente legge, per tabacco da fumo si intende altresì qualunque prodotto che contenga, in tutto o in parte, sostanze diverse dal tabacco e che soddisfi le altre condizioni enunciate al paragrafo 3, lettera c) (...), o qualunque prodotto non citato al paragrafo 3, lettera c), se esso è destinato a uno scopo diverso dal fumo ma, allo stesso tempo, può essere fumato ed è stato preparato per la vendita ai consumatori finali.

(...)).

II – Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

9. Con decisione del 14 novembre 2013, il Celní úřad pro Jihočeský kraj (Ufficio doganale della regione della Boemia meridionale, Repubblica ceca) ha disposto la confisca e la distruzione dei prodotti controversi appartenenti alla Eko-Tabak s.r.o. (in prosieguo: la «ricorrente»), ai sensi della legge in materia di accise. Secondo il giudice nazionale, tali prodotti erano destinati principalmente alla vendita ai consumatori finali.

10. La ricorrente ha proposto un ricorso amministrativo avverso detta decisione, che è stata sostanzialmente confermata il 29 maggio 2014 dalla Generální ředitelství cel (Direzione generale delle dogane, Repubblica ceca). La ricorrente ha quindi impugnato la decisione del 29 maggio 2014 dinanzi al Krajský soud v Českých Budějovicích (Tribunale regionale di České Budějovice, Repubblica ceca), sostenendo che gli elenchi dei prodotti rientranti nell'ambito di applicazione dell'articolo 101, paragrafo 6, della legge in materia di accise estendevano indebitamente l'elenco dei tabacchi lavorati definito nella direttiva 2011/64. Con sentenza del 30 gennaio 2015, detto giudice ha respinto tale ricorso. Il Krajský soud v Českých Budějovicích (Tribunale regionale di České Budějovice) ha concluso che la ratio e la finalità della direttiva 2011/64 consistono nel garantire che i prodotti che possono essere fumati, pur non essendo necessariamente destinati a tale uso, siano sottoposti ad accisa. Il Krajský soud v Českých Budějovicích (Tribunale regionale di České Budějovice) ha aggiunto che la direttiva 2011/64 è intesa a contrastare l'evasione fiscale e l'elusione della normativa dell'Unione, come quella che a suo avviso si è verificata nel caso di specie.

11. La ricorrente ha impugnato detta sentenza dinanzi al Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca). Nutrendo dubbi in ordine alla corretta interpretazione degli articoli 2 e 5 della direttiva 2011/64, detto giudice ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il tabacco in foglie essiccato, schiacciato, irregolare, parzialmente scostolato e/o parti di esso, che sia stato sottoposto a essiccazione primaria e umidificazione controllata e in cui si rileva la presenza di glicerina, e che possa essere fumato a seguito di una semplice trasformazione (mediante triturazione o trinciatura a mano), possa essere considerato tabacco lavorato ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), punto ii), o, eventualmente, dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della [direttiva 2011/64].

2) Qualora alla prima questione sia data risposta negativa, se il combinato disposto degli articoli 5 e 2 della [direttiva 2011/64] osti alla normativa nazionale di uno Stato membro che estende l'accisa sul tabacco lavorato al tabacco non menzionato negli articoli 2 e 5 della citata direttiva e che, pur non essendo destinato al fumo, può essere fumato (è idoneo e adatto a essere fumato) ed è stato preparato per la vendita ai consumatori finali».

12. Hanno presentato osservazioni scritte i governi ceco, spagnolo e italiano, nonché la Commissione europea. I governi ceco e spagnolo e la Commissione hanno presentato osservazioni orali all'udienza tenutasi il 26 ottobre 2016.

III – Analisi

13. Come dimostra la presente domanda di pronuncia pregiudiziale, sussistono dubbi in ordine alla corretta interpretazione della nozione di «tabacchi lavorati» utilizzata nella direttiva 2011/64 e, in particolare, sull'esatto significato dei termini «tabacco da fumo», «altri tabacchi da fumo» e «che può essere fumato senza successiva trasformazione industriale». La Commissione ha riconosciuto tali difficoltà interpretative nella sua valutazione REFIT (programma di controllo dell'adeguatezza e dell'efficacia della regolamentazione) relativa alla direttiva 2011/64⁶. Pertanto, le questioni sollevate daranno alla Corte l'opportunità di fornire delucidazioni.

A – Sulla prima questione pregiudiziale

14. Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede chiarimenti per stabilire se il tabacco in foglie essiccato, schiacciato, irregolare, parzialmente scostolato e/o parti di esso, che sia stato sottoposto a essiccazione primaria e umidificazione controllata, e in cui si rileva la presenza di glicerina, rientri nella nozione di «tabacchi lavorati» di cui all'articolo 2 della direttiva 2011/64.

15. Ai sensi dell'articolo 2 della direttiva 2011/64, i «tabacchi lavorati» comprendono le sigarette, i sigari, i sigaretti e il tabacco da fumo. Tali prodotti sono quindi soggetti ad accisa.

16. Il «tabacco da fumo», ai sensi dell'articolo 2 della direttiva 2011/64, è definito vuoi come il tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotondare le sigarette, vuoi come «altri tabacchi da fumo». Ne consegue che l'espressione «altri tabacchi da fumo» si riferisce a una categoria di prodotti del tabacco che non sono né sigarette, sigari o sigaretti, né tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotondare sigarette.

17. I «tabacchi da fumo» sono ulteriormente definiti all'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva 2011/64 nel senso che comprendono un tipo di tabacco che chiamerò tabacco da fumo in senso proprio [(lettera a)] e i cascami di tabacco da fumo [(lettera b)]. Il procedimento a quo è incentrato sul primo tipo di tabacco.

18. Ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64, il «tabacco da fumo» deve soddisfare due condizioni: in primo luogo deve essere «trinciato o in altro modo frazionato, filato o compresso in tavolette» e, in secondo luogo, deve poter «essere fumato senza successiva trasformazione industriale».

6 — Relazione della Commissione al Consiglio relativa alla valutazione REFIT della direttiva 2011/64/UE e alla struttura e alle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato, COM(2015) 621 final, pagg. 8 e segg.

19. Come sostenuto dal governo ceco e dalla Commissione, il testo dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64 suggerisce che i prodotti del tabacco devono soddisfare entrambe le condizioni per poter essere classificati come «tabacchi da fumo» ai sensi di detta disposizione. Nel prosieguo esaminerò queste due condizioni in ordine successivo.

1. La prima condizione prevista all'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64: «trinciato o in altro modo frazionato, filato o compresso in tavolette»

20. Dalla descrizione dei prodotti controversi contenuta nell'ordinanza di rinvio sembrerebbe che tali prodotti – tabacco in foglie intere essiccate – non possano essere considerati tabacco trinciato, compresso in tavolette o filato. Ma possono essere definiti come tabacco «in altro modo frazionato»? A tale proposito, l'ordinanza di rinvio indica che le foglie in questione sono state «parzialmente scostolate», il che significa che il picciolo della foglia (il gambo che sostiene la foglia e la unisce allo stelo della pianta) è stato interamente o parzialmente rimosso. A parere del governo ceco, tale procedimento potrebbe essere indubbiamente descritto con l'espressione «in altro modo frazionato». In udienza, la Commissione ha affermato che, a suo avviso, la sola rimozione del picciolo non è sufficiente per soddisfare tale prima condizione. Tuttavia, detta istituzione non esclude che i prodotti controversi possano essere trinciati, filati o compressi in tavolette, ma per accertare tale aspetto sarebbe necessaria una descrizione di tali prodotti più precisa rispetto a quella contenuta nell'ordinanza di rinvio.

21. Per contro, detta ordinanza sembra essere fondata sulla tesi secondo cui la prima condizione è soddisfatta – quanto meno, essa non solleva espressamente alcun dubbio al riguardo. Tuttavia, poiché la Corte non ha mai interpretato detta condizione in precedenza, tenterò di fornire alcune indicazioni a tale proposito.

22. A mio parere, sebbene la comparazione linguistica non porti a una soluzione definitiva di tale questione⁷, i termini «in altro modo frazionati» devono essere interpretati nel senso che includono le foglie di tabacco che sono state parzialmente frazionate per staccare il picciolo. Infatti, tale procedimento implica che la foglia venga quanto meno parzialmente strappata al centro in misura maggiore o minore, a seconda della fisionomia della foglia, ottenendo due metà che possono ancora essere unite da una parte della lamina.

23. Tale interpretazione è avvalorata, a mio parere, dalla lettera, dal contesto e dalla finalità dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64.

24. In primo luogo, per quanto riguarda il testo dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64, l'impiego dei termini «in altro modo» nell'espressione «in altro modo frazionato» suggerisce che la nozione di tabacco in senso proprio, quale risulta da detta disposizione, deve essere interpretata in senso ampio per poter includere una pluralità di processi di lavorazione senza dover precisare tutti i possibili modi in cui tale tabacco può essere prodotto.

25. In secondo luogo, quanto detto trova conferma nel contesto della direttiva 2011/64.

7 — Le altre versioni linguistiche della direttiva 2011/64 non fanno molta luce sul significato dell'espressione «in altro modo frazionato». Da un lato, alcune versioni sembrano indicare che «in altro modo frazionato» significa che il tabacco deve essere effettivamente ridotto in pezzi più piccoli (in spagnolo «fraccionado de otra forma»; in tedesco «anders zerkleinerten»; in francese «fractionné d'une autre façon»; in neerlandese «op andere wijze versnipperde»; in portoghese «fraccionado de outra forma»; in rumeno «divizat în alt mod»; in finlandese «tai muutoin paloitetua»). Dall'altro, altre versioni linguistiche sono più aperte all'idea che un semplice strappo sia sufficiente (in danese «revet», in inglese «otherwise split» e in svedese «på annat sätt strimlats»).

26. Anzitutto, i cascami di tabacco da fumo ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2011/64 sono definiti come «i residui delle foglie di tabacco e i sottoprodotti». Poiché i residui degli steli – compresi i piccioli – del tabacco sembrerebbero costituire siffatti residui e/o sottoprodotti, la parte rimanente della foglia di tabacco privata di tali parti – vale a dire la parte più adatta ad essere fumata – tenderebbe invece ad essere classificata come tabacco da fumo in senso proprio.

27. Inoltre, come ammesso dalla Commissione in udienza, l'uso di una nozione aperta e ampiamente autodefinitoria degli «altri tabacchi da fumo» nell'ambito del «tabacco da fumo» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2011/64 implica che l'espressione «altri tabacchi da fumo» deve essere interpretata in senso estensivo come una categoria residuale intesa a ricomprendere altri tipi di tabacchi lavorati che non rientrano nelle categorie più specifiche elencate prima di essa.

28. Infine, l'obiettivo fondamentale della direttiva 2011/64 impone parimenti di interpretare in senso estensivo la nozione di «tabacchi da fumo».

29. Ai fini del corretto funzionamento del mercato interno, la direttiva 2011/64 mira ad assicurare che l'applicazione negli Stati membri di accise sul consumo di prodotti nel settore dei tabacchi lavorati non falsi le condizioni di concorrenza e non ostacoli la libera circolazione di tali prodotti nell'Unione. In particolare, il considerando 9 di detta direttiva enuncia che l'armonizzazione delle strutture delle accise deve far sì che la competitività delle varie categorie di tabacchi lavorati appartenenti a uno stesso gruppo non sia falsata dagli effetti dell'imposizione e che, di conseguenza, sia realizzata l'apertura dei mercati nazionali degli Stati membri⁸. Tale obiettivo di garantire una concorrenza non falsata è sottolineato dal considerando 8 della direttiva 2011/64, il quale dispone in sostanza che i prodotti analoghi a una categoria elencata devono essere considerati, ai fini dell'accisa, ricompresi in detta categoria. A questo proposito, è evidente che una foglia di tabacco essiccata e parzialmente divisa a metà sia analoga a una foglia di tabacco essiccata e completamente divisa a metà.

30. Inoltre, il considerando 2 della direttiva 2011/64 dispone che la normativa fiscale dell'Unione deve garantire un livello elevato di tutela della salute e che i prodotti del tabacco possono nuocere gravemente alla salute. Un'interpretazione troppo restrittiva della prima condizione di cui all'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), di detta direttiva rischierebbe di compromettere tale obiettivo di salute pubblica limitando, potenzialmente, la possibilità di ricorrere a misure di politica fiscale per ridurre la domanda dei prodotti in parola⁹.

31. Ne consegue che la nozione di «tabacchi da fumo» di cui all'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64 andrebbe interpretata in senso ampio. Pertanto, ritengo che i prodotti controversi soddisfino la prima condizione menzionata supra, al paragrafo 18.

32. In tale contesto, passo ora ad esaminare la specifica questione di cui si discute nel procedimento principale e sulla quale è incentrato il primo quesito del giudice nazionale: se i prodotti controversi «[possano] essere fumat[i] senza successiva trasformazione industriale», che è la seconda condizione prevista dall'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64.

8 — V. sentenza del 21 settembre 2016, *Etablissements Fr. Colruyt* (C-221/15, EU:C:2016:704, punto 21). V. altresì sentenza del 9 ottobre 2014, *Yesmoke Tobacco* (C-428/13, EU:C:2014:2263, punto 23).

9 — V., in tal senso, sentenza del 9 ottobre 2014, *Yesmoke Tobacco* (C-428/13, EU:C:2014:2263, punti 35 e 36).

2. La seconda condizione prevista all'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64: «che può essere fumato senza successiva trasformazione industriale».

33. La definizione del tabacco da fumo in senso proprio fornita all'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64 richiede che, per essere qualificato come tale, esso «[possa] essere fumato senza successiva trasformazione industriale» (seconda condizione).

34. In udienza, il governo ceco e la Commissione si sono basati ampiamente sulla sentenza Schenker per sostenere la loro tesi - condivisa dai governi spagnolo e italiano – secondo cui i prodotti controversi soddisfano tale seconda condizione, e hanno affermato che si dovrebbe adottare il medesimo approccio per interpretare tanto le norme in materia di classificazione doganale (che erano in discussione nel caso di specie) quanto quelle in materia di accise. Tuttavia, sebbene un approccio coerente sia preferibile per motivi di certezza del diritto, mi sembra che nella sentenza citata la Corte non abbia classificato essa stessa i prodotti in questione, ma si sia basata semmai sulla constatazione di fatto del giudice nazionale secondo cui tali prodotti erano tabacchi da fumo. Inoltre, benché la Commissione abbia affermato correttamente in udienza che il criterio decisivo ai fini della classificazione doganale è se le foglie di tabacco siano state sottoposte a trasformazione in misura tale da costituire tabacchi lavorati pronti per essere fumati senza successiva trasformazione industriale, il giudice del rinvio chiede chiarimenti alla Corte proprio sulla questione se tale ipotesi ricorra nel caso dei prodotti controversi¹⁰.

35. Orbene, la direttiva 2011/64 non fornisce alcuna indicazione riguardo all'esatto significato dei termini «che può essere fumato senza successiva trasformazione industriale». Tuttavia, nella sentenza Brinkmann, la Corte ha dichiarato che il requisito dell'attuale articolo 3, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64, secondo cui le sigarette devono poter essere consumate «tali e quali», descrive un prodotto finito. Pertanto, i rotoli di tabacco di produzione industriale con un involucro di cellulosa porosa, che devono essere inseriti nei tubetti per sigarette o avvolti in carta per sigarette per essere fumati, non possono essere classificati come sigarette ai sensi della menzionata disposizione, ma quanto meno come «tabacco da fumo», dato che tali rotoli di tabacco possono essere fumati senza successiva trasformazione industriale¹¹. Detta sentenza avvalorava quindi la tesi secondo cui la nozione di «tabacco da fumo» non è limitata ai prodotti finiti.

36. Un approccio analogo sembra essere stato adottato nell'articolo 3, paragrafo 1, lettere b) e c), della direttiva 2011/64. Tale disposizione menziona i rotoli di tabacco che, previa una «semplice manipolazione non industriale», sono inseriti in tubi per sigarette o arrotolati in fogli di carta per sigarette. L'idea trasmessa dai termini «semplice manipolazione non industriale» tenderebbe a coincidere con quella sottesa all'espressione «che può essere fumato senza successiva trasformazione industriale». Dopo tutto, la principale differenza tra le sigarette ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, lettere b) e c), e il tabacco da fumo in senso proprio ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva sembrerebbe essere l'aspetto fisico del tabacco in questione (vale a dire, da un lato, il tabacco arrotolato e, dall'altro, il tabacco trinciato o in altro modo frazionato, filato o compresso in tavolette)¹².

10 — Sentenza dell'8 settembre 2016, Schenker (C-409/14, EU:C:2016:643, punti 89 e 90; cfr. punto 79). Aggiungo che, mentre sia il tabacco da fumo in senso proprio sia i cascami di tabacco da fumo sono tipi di «tabacchi da fumo» ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettere a) e b), della direttiva 2011/64, dalla sentenza citata discende che, ai fini doganali, i cascami di tabacco sono classificati diversamente dai tabacchi da fumo.

11 — Sentenza del 24 settembre 1998, Brinkmann (C-319/96, EU:C:1998:429, punti 18 e 20), che interpreta le disposizioni corrispondenti degli articoli 3, paragrafo 1, e 4, paragrafo 1, della seconda direttiva 79/32/CEE del Consiglio, del 18 dicembre 1978, relativa alle imposte diverse dall'imposta sulla cifra d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi lavorati (GU 1979, L 10, pag. 8).

12 — Analogamente, i cascami di tabacchi da fumo soggetti ad accisa ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2011/64 sono i residui delle foglie di tabacco e i sottoprodotti della lavorazione del tabacco o della fabbricazione di prodotti del tabacco che, oltre ad essere preparati per la vendita al minuto, possono essere fumati.

37. Pertanto, la Corte può trarre ispirazione dalla giurisprudenza relativa all'attuale all'articolo 3, paragrafo 1, lettere b) e c), della direttiva 2011/64, che menziona la «semplice manipolazione non industriale». Nella sentenza Commissione/Germania, la Corte ha dichiarato che l'operazione consistente nell'inserimento di rotoli di tabacco trinciato a taglio fino, ognuno dei quali avvolto in un foglio di alluminio di forma tubolare aperto da entrambi i lati, di dimensioni tali da poter essere inserito in tubi per sigarette muniti di filtro, e nella successiva rimozione dell'involucro mediante un congegno di dimensioni simili a quelle di una penna a sfera, lasciando il tabacco dentro il tubo, costituisce una «semplice manipolazione non industriale». Tali rotoli di tabacco sono quindi classificabili come sigarette ai sensi dell'attuale articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64, anziché come tabacco per arrotolare sigarette – o per utilizzare un'espressione più idiomatica, tabacco da rollare – ai sensi dell'attuale articolo 2, paragrafo 1, lettera c), punto i), della medesima direttiva¹³. In particolare, l'avvocato generale Jacobs ha descritto la «semplice manipolazione non industriale» come «in pratica qualsiasi operazione mediante la quale un fumatore si prepara la sua sigaretta con componenti preconfezionati» e ha aggiunto che «[s]e l'operazione non potesse essere compiuta, grazie a un minimo di pratica, con relativa facilità e senza bisogno di un'eccessiva destrezza da parte del fumatore medio in modo da ottenere una sigaretta accettabile, difficilmente i componenti troverebbero compratori»¹⁴.

38. È vero che la questione in esame non è circoscritta alle situazioni che implicano un'operazione con la quale un fumatore si prepara le sue sigarette con componenti il cui processo di trasformazione, propriamente detto, si è già concluso. Pertanto, un termine di paragone più appropriato potrebbe essere il tabacco da arrotolare, che è l'altro tipo di «tabacco da fumo» elencato all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2011/64. L'uso del tabacco da arrotolare implica che il fumatore debba collocare con una certa destrezza il tabacco sfuso in una cartina e piegare quest'ultima in una sottile forma cilindrica. Il fumatore può anche porre un filtro da sigaretta a un'estremità della cartina prima di arrotolarla. Sebbene tale operazione possa inizialmente risultare difficile, può tuttavia essere compiuta da qualsiasi fumatore e il fumatore medio, con un po' di pratica, può riuscire a padroneggiare la tecnica necessaria.

39. Lo stesso ragionamento è applicabile ai termini «che può essere fumato senza successiva trasformazione industriale» utilizzati all'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64. Ciò mi induce a ritenere che, in generale, il «tabacco da fumo» ai sensi di detta disposizione sia il tabacco che, senza rientrare in alcuna delle altre categorie indicate in detta direttiva, è pronto, o può essere facilmente preparato con mezzi non industriali, per essere consumato. Per accertare tale circostanza occorre assumere una prospettiva funzionale. In quest'ottica, la trasformazione manuale ai fini del proprio consumo da parte dei fumatori, i quali non possiedono necessariamente a priori alcuna abilità al riguardo, di tabacco che sia già stato trinciato o in altro modo frazionato, filato o compresso in tavolette non equivale a una trasformazione industriale.

40. Per contro, mi sembra che i semi di tabacco, le piante di tabacco e le foglie di tabacco appena tagliate che non sono ancora stati sottoposti al processo di essiccazione e fermentazione non possano essere classificati come «tabacco da fumo» ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64 né, pertanto, come «tabacchi lavorati» ai sensi dell'articolo 2 della medesima direttiva.

41. Aggiungo che l'interpretazione fornita supra al paragrafo 39 è quella più consona agli obiettivi della direttiva 2011/64 indicati nei precedenti paragrafi 29 e 30, vale a dire una concorrenza non falsata e un livello elevato di tutela della salute.

13 — V. sentenza del 10 novembre 2005, Commissione/Germania (C-197/04, EU:C:2005:672, punti 31 e 32), riguardante, inter alia, l'articolo 4, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 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).

14 — V. conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa Commissione/Germania (C-197/04, EU:C:2005:476, paragrafo 25). Tale approccio è stato accolto dalla Corte: v. sentenza del 10 novembre 2005, Commissione/Germania (C-197/04, EU:C:2005:672, punto 31).

42. In tale contesto, la Corte, tenuto conto dei limiti della propria competenza nei procedimenti pregiudiziali, deve precisare se prodotti del tabacco come quelli oggetto del procedimento principale debbano essere sottoposti a una trasformazione industriale per poter essere fumati.

43. A tale proposito, la domanda di pronuncia pregiudiziale fa riferimento a una relazione tecnica dalla quale risulta che i prodotti controversi, in assenza di ulteriore trasformazione, non possono essere fumati, trasformati in una sigaretta o utilizzati per riempire un tubo per sigarette o una pipa. Tuttavia, secondo detta relazione, i prodotti controversi, dopo essere stati trinciati o triturati, possono essere utilizzati per preparare sigarette o per riempire un tubo per sigarette o una pipa, ed essere quindi fumati. Il giudice del rinvio indica inoltre che gli stabilimenti che vendono i prodotti controversi offrono ai clienti la possibilità di preparare le foglie di tabacco con una macchinetta trinciatrice esposta sul bancone. Devo aggiungere che mi consta altresì che tali macchinette siano facilmente reperibili e acquistabili sul mercato al dettaglio.

44. Da questa descrizione emerge che i prodotti controversi richiedono effettivamente un certo grado di ulteriore manipolazione, ma non una trasformazione che non possa essere realizzata da un normale fumatore.

45. Pertanto, in circostanze come quelle descritte nell'ordinanza di rinvio, ritengo che i prodotti controversi possano essere fumati senza successiva trasformazione industriale ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64. Inoltre, tali prodotti, come spiegato supra ai paragrafi da 22 a 31, presentano le caratteristiche fisiche (prima condizione) del tabacco da fumo ai sensi della medesima disposizione. Ritengo quindi che i prodotti controversi possano essere considerati, in quanto tali, come «altri tabacchi da fumo» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), punto ii) e, pertanto, come «tabacchi lavorati» soggetti ad accisa¹⁵.

B – Sulla seconda questione pregiudiziale

46. Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede se, qualora si ritenga che i prodotti controversi non rientrino nell'ambito di applicazione della direttiva 2011/64 in quanto «tabacchi lavorati», sia precluso agli Stati membri di riscuotere un'accisa su tali prodotti.

47. Data la mia risposta alla prima questione, la Corte potrebbe non fornire una risposta alla seconda. Tuttavia, per scrupolo di completezza, esporrò la mia tesi sulla seconda questione.

48. Come affermato dalla Commissione, qualora la Corte concludesse che i prodotti controversi non costituiscono «tabacchi lavorati», ne conseguirebbe che essi sono prodotti «diversi dai prodotti sottoposti ad accisa» di cui all'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2008/118. In tal caso, dall'articolo 1, paragrafo 3, di detta direttiva risulta che gli Stati membri possono applicare accise a tali prodotti, purché la riscossione di dette imposte non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera¹⁶. In particolare, l'articolo 1, paragrafo 3, di detta direttiva non osta, in quanto tale, a che gli Stati membri applichino a prodotti diversi da quelli soggetti al regime dell'accisa armonizzata un'imposta disciplinata da norme identiche a quelle di tale regime¹⁷.

15 — A tale proposito, sebbene non ritenga necessario che la Corte si pronunci sulla questione se i prodotti controversi possano essere altresì classificati come cascami di tabacco da fumo ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2011/64, a seconda dell'interpretazione delle nozioni di «residui» e «sottoprodotti» – ad esempio se essi possano includere le foglie essiccate di tabacco destinate ad essere utilizzate come fertilizzante e/o a fini decorativi –, non mi sembra che tale ipotesi possa essere esclusa.

16 — V., in tal senso, sentenza del 5 luglio 2007, Fendt Italiana (C-145/06 e C-146/06, EU:C:2007:411, punto 44), relativa a una disposizione analoga che figurava in un predecessore della direttiva 2008/118.

17 — Sentenza del 12 febbraio 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, punto 34).

49. Spetta al giudice del rinvio verificare che l'imposta applicata ai prodotti controversi non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera. A tale proposito, l'ordinanza di rinvio non contiene sufficienti informazioni sull'accisa e sulla sua applicazione pratica. Pertanto, mi limiterò ad esporre alcune considerazioni generali che possano aiutare il giudice del rinvio a stabilire se l'accisa applicata sui prodotti controversi sia legittima alla luce della direttiva 2008/118.

50. La Corte ha distinto tra formalità relative all'obbligo di pagare un'accisa e formalità relative al passaggio di una frontiera¹⁸. Il divieto sancito dall'articolo 1, paragrafo 3, della direttiva 2008/118 si applica solo alla seconda situazione. Anche se dovesse essere depositata una dichiarazione in occasione dell'acquisto intracomunitario – e dunque all'atto del passaggio della frontiera – l'obiettivo di tale formalità potrebbe essere il pagamento dell'accisa, il che non è vietato dalla direttiva 2008/118¹⁹. Inoltre, se l'accisa si applica allo stesso modo tanto ai prodotti importati quanto ai prodotti nazionali, le eventuali formalità relative al suo pagamento non sono connesse all'attraversamento di una frontiera²⁰.

51. Per concludere, e solo nel caso in cui la Corte non condividesse la mia risposta alla prima questione pregiudiziale, gli Stati membri possono riscuotere accise su prodotti come quelli controversi, salvo che l'accisa sia connessa esclusivamente all'attraversamento di una frontiera. Spetta al giudice del rinvio verificare tale circostanza, tenendo conto in particolare delle osservazioni svolte supra ai paragrafi 48 e 50.

IV – Conclusione

52. Alla luce delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di rispondere alle questioni sollevate dal Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca) dichiarando che il tabacco in foglie essiccato, schiacciato, irregolare, parzialmente scostolato e/o parti di esso, che sia stato sottoposto a essiccazione primaria e umidificazione controllata e in cui si rileva la presenza di glicerina, e che possa essere fumato a seguito di una semplice trasformazione, mediante triturazione o trinciatura a mano, deve essere classificato come «tabacco lavorato» ai sensi dell'articolo 2 della direttiva 2011/64/UE del Consiglio, del 21 giugno 2011, relativa alla struttura e alle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato, e segnatamente come «tabacco da fumo» ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della medesima direttiva.

18 — Sentenza del 12 febbraio 2015, *Oil Trading Poland* (C-349/13, EU:C:2015:84, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

19 — V., in tal senso, sentenza del 3 giugno 2010, *Kalinchev* (C-2/09, EU:C:2010:312, punto 27 e giurisprudenza ivi citata), relativa a una disposizione analoga che figurava in un predecessore della direttiva 2008/118.

20 — V., in tal senso, sentenza del 12 febbraio 2015, *Oil Trading Poland* (C-349/13, EU:C:2015:84, punto 38).