



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
ATHANASIOS RANTOS
presentate il 28 settembre 2023¹

Causa C-336/22

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG
contro
Hauptzollamt Bielefeld

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf, Germania)]

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Direttiva 2008/118/CE – Regime generale delle accise – Articolo 1 – Direttiva 2011/64/UE – Struttura e aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato – Articolo 14 – Tassazione del tabacco – Tabacco riscaldato – Normativa nazionale che prevede per il tabacco riscaldato una struttura e un'aliquota d'imposta diverse da quelle applicabili agli altri tabacchi da fumo»

I. Introduzione

1. Il presente rinvio pregiudiziale invita la Corte a pronunciarsi sulla compatibilità di un'imposta addizionale su prodotti del tabacco di nuova generazione con le disposizioni del diritto dell'Unione relative alle accise.
2. La domanda di pronuncia pregiudiziale verte, più precisamente, sull'interpretazione dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118/CE², nonché dell'articolo 14, paragrafo 1, primo comma, lettera b), paragrafo 2, primo comma, lettera c), e paragrafo 3, della direttiva 2011/64/UE³.
3. Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (in prosiegua: la «ricorrente») e lo Hauptzollamt Bielefeld (Ufficio doganale centrale, Bielefeld, Germania) (in prosiegua: il «resistente»), in merito alla decisione di quest'ultimo di assoggettare la ricorrente, oltre all'accisa sul tabacco da fumo, a un'imposta supplementare sui rotoli di tabacco da riscaldare da essa prodotti (in prosiegua: l'«imposta controversa»).

¹ Lingua originale: il francese.

² 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).

³ Direttiva del Consiglio, del 21 giugno 2011, relativa alla struttura e alle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato (GU 2011, L 176, pag. 24).

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

1. Direttiva 2008/118

4. Secondo il considerando 4 della direttiva 2008/118, «[i] prodotti sottoposti ad accisa possono essere oggetto di altre imposte indirette aventi finalità specifiche. In tali casi, tuttavia, al fine di non compromettere l'utile effetto delle norme comunitarie relative alle imposte indirette, gli Stati membri dovrebbero rispettare taluni elementi essenziali di tali norme».

5. L'articolo 1 di tale direttiva 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 di cui [alla direttiva 2011/64].

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 comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto [(IVA)] 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;

(...)».

2. Direttiva 2011/64

6. I considerando 2, 4, 8 e 9 della direttiva 2011/64 così recitano:

«(2) La normativa dell'Unione in materia di tassazione dei prodotti del tabacco deve garantire il corretto funzionamento del mercato interno e, al contempo, un livello elevato di protezione della salute (...).

(...)

(4) È opportuno definire i vari tipi di tabacchi lavorati che si differenziano tra loro per le rispettive caratteristiche e per gli usi cui sono destinati.

(...)

- (8) Nella prospettiva di una tassazione uniforme ed equa, è opportuno stabilire una definizione di sigarette, sigari e sigaretti e di altro tabacco da fumo affinché, rispettivamente, ai fini delle accise, i rotoli di tabacco che, per lunghezza, possono essere considerati come due sigarette o più vengano trattati come tali, un tipo di sigaro simile, per molti aspetti, a una sigaretta venga trattato come una sigaretta, il tabacco da fumo simile, per molti aspetti, al tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare sigarette venga trattato come tabacco trinciato a taglio fino e i cascami di tabacco siano chiaramente definiti (...).
- (9) L'armonizzazione delle strutture per quanto riguarda le accise dei tabacchi deve, in particolare, far sì che la competitività delle varie categorie di tabacchi lavorati appartenenti a uno stesso gruppo non sia falsata dagli effetti dell'imposizione (...)».

7. L'articolo 1 della citata direttiva prevede quanto segue:

«La presente direttiva stabilisce taluni principi generali di armonizzazione della struttura e delle aliquote dell'accisa che gli Stati membri applicano ai tabacchi lavorati».

8. L'articolo 2 di detta direttiva così recita:

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

- a) le sigarette;
- b) i sigari e i sigaretti;
- c) il tabacco da fumo:
 - i) il tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotondare le sigarette;
 - ii) gli altri tabacchi da fumo.

2. Sono assimilati alle sigarette e al tabacco da fumo i prodotti costituiti interamente o parzialmente da sostanze diverse dal tabacco, ma che rispondono ai criteri di cui all'articolo 3 o all'articolo 5, paragrafo 1.

(...)».

9. L'articolo 3, paragrafo 1, della medesima direttiva prevede quanto segue:

«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;

(...)».

10. L'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva 2011/64 così recita:

«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 condizionati per la vendita al minuto, non compresi nell'articolo 3 e nell'articolo 4, paragrafo 1, e che possono essere fumati (...)».

11. L'articolo 13 di tale direttiva prevede quanto segue:

«I seguenti tipi di tabacchi lavorati, prodotti nell'Unione e importati da paesi terzi, sono soggetti, in ciascuno Stato membro, a un'accisa minima fissata all'articolo 14:

- a) sigari e sigaretti;
- b) tabacchi trinciati a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette;
- c) altri tabacchi da fumo».

12. L'articolo 14 di detta direttiva così dispone:

«1. Gli Stati membri applicano un'accisa che può essere:

- a) ad valorem, calcolata sui prezzi massimi di vendita al minuto di ciascun prodotto (...), oppure
- b) specifica, espressa in un importo per chilogrammo o, per i sigari e i sigaretti, alternativamente per numero di pezzi; oppure
- c) mista, contenente un elemento ad valorem e un elemento specifico.

Gli Stati membri possono stabilire un importo minimo di accisa qualora l'accisa sia ad valorem o mista.

2. L'accisa globale (specifica e/o ad valorem IVA esclusa), espressa in una percentuale o in un importo per chilogrammo o per numero di pezzi, deve essere almeno pari alle aliquote o agli importi minimi fissati come segue:

- a) per quanto concerne i sigari e sigaretti: al 5% del prezzo di vendita al minuto, imposte comprese, o a 12 [euro] per 1 000 pezzi o per chilogrammo;
- b) per quanto concerne i tabacchi da fumo trinciati a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette: al 40% del prezzo medio ponderato di vendita al minuto del tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette immesso in consumo, o a 40 [euro] per chilogrammo;
- c) per quanto concerne gli altri tabacchi da fumo: al 20% del prezzo di vendita al minuto, imposte comprese, o a 22 [euro] per chilogrammo.

(...)

3. Le aliquote o gli importi di cui ai paragrafi 1 e 2 sono validi per tutti i prodotti appartenenti al tipo di tabacchi lavorati in questione, senza distinzione all'interno di ogni tipo per quanto concerne la qualità, la presentazione, l'origine del prodotto, i materiali utilizzati, le caratteristiche delle imprese interessate o qualsiasi altro criterio.

(...».

B. Diritto tedesco

13. Il Tabaksteuergesetz (legge sulla tassazione del tabacco), del 15 luglio 2009 (BGBl. 2009 I, pag. 1870), modificato dalla legge del 10 agosto 2021 (BGBl. 2021 I, pag. 3411) (in prosieguo: il «TabStG»), recita, all'articolo 1:

(1) I tabacchi lavorati, il tabacco riscaldato e il tabacco per pipa ad acqua sono assoggettati all'imposta sul tabacco [che] costituisce un'accisa ai sensi dell'Abgabenordnung [(codice tributario)].

(2) Il tabacco lavorato comprende:

1. i sigari o i sigaretti (...)

2. le sigarette (...)

3. i tabacchi da fumo (tabacco trinciato a taglio fino o tabacco da pipa): il tabacco trinciato o in altro modo frazionato, filato o compresso in tavolette, che può essere fumato senza successiva trasformazione industriale.

(2a) Ai fini della presente legge, per tabacco riscaldato si intende il tabacco da fumo in unità monoporzione, destinato al consumo mediante inalazione di un aerosol o di fumo prodotto in un dispositivo.

(...».

14. L'articolo 1a del TabStG, intitolato «Tabacco riscaldato, tabacco per pipa ad acqua», prevede che, «[o]ve non sia stabilito diversamente, le norme della presente legge relative al tabacco da fumo, nonché le pertinenti disposizioni di attuazione si applicano anche al tabacco riscaldato e al tabacco per pipa ad acqua».

15. L'articolo 2 di tale legge così dispone:

«(1) L'importo dell'imposta ammonta:

1. per le sigarette

(...)

b) per il periodo dal 1° gennaio 2022 e il 31 dicembre 2022, a 10,88 eurocent per pezzo e al 19,84% del prezzo di vendita al dettaglio, dovendo tuttavia l'importo essere superiore o pari a 22,276 eurocent per pezzo, al netto dell'imposta sulla cifra d'affari sul prezzo di vendita al dettaglio delle sigarette soggette a imposizione;

(...)

4. per il tabacco da pipa

(...)

b) per il periodo dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022, a EUR 15,66 per chilogrammo e al 13,13% del prezzo di vendita al dettaglio, ma l'importo deve comunque essere superiore o pari o a EUR 24,00 al chilogrammo;

5. per il tabacco riscaldato, all'importo dell'imposta stabilito al punto 4, maggiorato di un'imposta supplementare il cui importo corrisponde all'80% dell'importo dell'imposta di cui al punto 1, al netto dell'importo dell'imposta di cui al punto 4. Ai fini del calcolo dell'importo di cui al punto 1, una monoporzione di tabacco da fumo equivale a una sigaretta;

(...)».

III. Procedimento principale, questioni pregiudiziali e procedimento dinanzi alla Corte

16. La ricorrente produce rotoli di tabacco da riscaldare, avvolti in carta colaminata con rivestimento in alluminio, destinati ad essere inseriti in un riscaldatore funzionante a batteria, nel quale sono riscaldati ad una temperatura inferiore a quella della loro combustione. Viene così prodotto un aerosol contenente nicotina che i consumatori possono inalare mediante un bocchino.

17. Ai sensi della normativa nazionale in vigore fino al 31 dicembre 2021, l'importo dell'imposta dovuta sul tabacco riscaldato era determinato in base al calcolo applicabile al tabacco da pipa. Tuttavia, il legislatore tedesco ha previsto che, a partire dal 1° gennaio 2022, tale importo fosse aumentato di una somma che esso qualifica espressamente come «imposta supplementare» (in prosieguo: l'«imposta addizionale»). Infatti, secondo la normativa nazionale in vigore a partire da quest'ultima data, l'imposta dovuta sul tabacco riscaldato è composta da un importo determinato in base al calcolo applicabile al tabacco da pipa e da tale imposta supplementare. Quest'ultimo corrisponde all'80% dell'importo ottenuto applicando ai rotoli di tabacco di cui trattasi l'aliquota prevista per le sigarette, previa detrazione dell'importo determinato in base al calcolo applicabile al tabacco da pipa.

18. In tale contesto, la ricorrente ha presentato un ricorso dinanzi al Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf, Germania), giudice del rinvio, contestando la legittimità, alla luce della direttiva 2008/118, dell'imposta addizionale che grava, a partire dal 1° gennaio 2022, sui rotoli di tabacco da riscaldare.

19. Con il suo ricorso nel procedimento principale, la ricorrente sostiene che:

- l'applicazione dell'imposta addizionale sul tabacco riscaldato costituisce una violazione dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, in quanto tale imposta rappresenta un'accisa non autorizzata;
- tale imposta addizionale non è neppure applicata per finalità specifiche, in quanto il gettito da essa risultante non è stato destinato alla tutela della salute;
- l'applicazione di una siffatta imposta addizionale viola l'articolo 14, paragrafo 3, della direttiva 2011/64, in quanto i tabacchi lavorati non possono essere trattati in modo diverso all'interno del gruppo degli altri tabacchi da fumo.

20. Il resistente, dal canto suo, si è opposto al ricorso rilevando che:

- l'imposta addizionale sul tabacco riscaldato costituisce un'accisa nazionale non armonizzata, la cui applicazione non viola l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118;
- l'applicazione di tale imposta addizionale ha lo scopo specifico di ridurre il consumo di nicotina, dannoso per la salute, tassando il tabacco riscaldato in modo sostanzialmente analogo alle sigarette. La finalità orientativa di detta imposta addizionale è sufficiente a costituire una finalità specifica di cui all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118;
- dato che l'imposta addizionale di cui al procedimento principale non costituisce un'imposta armonizzata, essa non deve, conformemente all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, soddisfare i requisiti stabiliti dall'articolo 14 della direttiva 2011/64.

21. Ciò premesso, il Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le questioni pregiudiziali seguenti:

- «1) Se l'articolo 1, paragrafo 2, della [direttiva 2008/118] debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale di uno Stato membro relativa all'applicazione dell'imposta sul tabacco riscaldato la quale, con riguardo al calcolo di detta imposta, prevede che, oltre all'aliquota sul tabacco da pipa, venga applicata un'imposta addizionale pari all'80% dell'importo dell'imposta sulle sigarette, dedotto l'importo dell'imposta sul tabacco da pipa.
- 2) Qualora l'imposta addizionale sul tabacco riscaldato non costituisca un'altra imposta indiretta avente finalità specifiche sui prodotti sottoposti ad accisa ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118(...), se l'articolo 14, paragrafo 3, della [direttiva 2011/64] debba essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale (...) relativa all'applicazione dell'imposta sul tabacco riscaldato la quale, con riguardo al calcolo di detta imposta, prevede che, oltre all'aliquota sul tabacco da pipa, venga riscossa un'imposta addizionale pari all'80% dell'importo dell'imposta sulle sigarette, dedotto l'importo dell'imposta sul tabacco da pipa.
- 3) Qualora l'imposta addizionale sul tabacco riscaldato non costituisca un'altra imposta indiretta avente finalità specifiche sui prodotti sottoposti ad accisa ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 (...), se l'articolo 14, paragrafo 1, primo comma, lettera b), e paragrafo 2, primo comma, lettera c), della direttiva [2011/64], debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale (...) relativa all'applicazione dell'imposta sul

tabacco riscaldato la quale, con riguardo al calcolo di detta imposta, prevede che essa sia determinata in base ad un'aliquota ad valorem e ad un'aliquota specifica basata sul peso e sul numero di rotoli di tabacco».

22. Hanno presentato osservazioni scritte la ricorrente, il governo tedesco nonché la Commissione europea. Tali parti hanno inoltre presentato osservazioni orali all'udienza di discussione, tenutasi il 15 giugno 2023.

IV. Analisi

A. Sulla prima questione pregiudiziale

23. La prima questione pregiudiziale sollevata dal giudice del rinvio è intesa a determinare se l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 consenta a uno Stato membro di applicare a prodotti quali i rotoli di tabacco da riscaldare di cui al procedimento principale, oltre all'accisa sul tabacco da pipa, sempre applicabile, un'imposta addizionale pari all'80% dell'importo dell'imposta sulle sigarette dedotto l'importo dell'imposta sul tabacco da pipa.

24. Tale questione si divide in realtà in due sottoquestioni che occorre tenere accuratamente distinte.

25. Risulta infatti che, con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, in primo luogo, se tale imposta addizionale debba essere qualificata come «accisa», ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2008/118, oppure come «altra imposta indiretta», ai sensi del paragrafo 2 dell'articolo in parola.

26. Ove l'imposta di cui trattasi fosse qualificata come «altra imposta indiretta», ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, e rientrasse quindi nell'ambito di applicazione di tale disposizione, il giudice del rinvio chiede, in secondo luogo, se detta imposta rispetti i requisiti fissati dalla medesima disposizione, di modo che essa sia ammissibile ai sensi del diritto dell'Unione.

27. In via preliminare, poiché l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 disciplina le condizioni alle quali gli Stati membri possono applicare ai «prodotti sottoposti ad accisa» altre imposte indirette, occorre assicurarsi che il tabacco riscaldato rientri nell'ambito di applicazione di tale direttiva.

1. Sull'ambito di applicazione della direttiva 2011/64

28. Occorre constatare, in primo luogo, che la direttiva 2011/64 non riguarda espressamente i prodotti quali quelli che produce la ricorrente. Più precisamente, oltre al fatto che tale direttiva non definisce il termine «tabacco riscaldato», detto prodotto non appartiene ad alcuna delle diverse categorie di tabacco espressamente individuate ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva in parola. Come risulta dalle varie relazioni riguardanti la direttiva 2011/64 pubblicate dalla Commissione e dal Consiglio, un certo numero di «nuovi» prodotti del tabacco, ivi compreso quello oggetto della presente causa, non esistevano al momento dell'adozione della

direttiva stessa e sono apparsi sul mercato in seguito alla sua entrata in vigore⁴. Inoltre, contrariamente ad altri settori del diritto dell'Unione, quale la nomenclatura combinata, che è determinante per la classificazione tariffaria in diritto doganale e che nel frattempo è stata aggiornata al fine di tenere conto della comparsa di tali nuovi prodotti⁵, la direttiva 2011/64 è rimasta invariata a tal proposito⁶.

29. Nonostante le constatazioni che precedono, ritengo che occorra includere il «tabacco riscaldato» nell'ambito di applicazione di tale direttiva.

30. Risulta, in primo luogo, dal testo stesso di detta direttiva che, prevedendo una categoria residuale di «altri tabacchi da fumo», l'intenzione del legislatore dell'Unione non era di restringere l'ambito di applicazione della direttiva 2011/64 ai tabacchi lavorati soggetti ad accisa, bensì di assoggettare ad accisa anche prodotti del tabacco esistenti, destinati ad essere fumati, diversi da quelli espressamente indicati⁷.

31. Inoltre, l'interpretazione ampia dell'ambito di applicazione di tale direttiva, includendo, quali «altri tabacchi da fumo», tutti i prodotti del tabacco paragonabili che sono in concorrenza con i prodotti espressamente menzionati, sarebbe conforme agli obiettivi volti a garantire sia il corretto funzionamento del mercato interno⁸ sia un livello elevato di protezione della salute⁹. Orbene, occorre rilevare che, a tal riguardo, la Corte ha dichiarato che la nozione di «tabacchi da fumo» di cui all'articolo 2, paragrafo 1), e all'articolo 5 della direttiva 2011/64 non può essere oggetto di interpretazione restrittiva, tenuto conto degli obiettivi della direttiva in parola¹⁰.

32. Per quanto riguarda, in secondo luogo, e più precisamente, la definizione dell'espressione «tabacchi da fumo», secondo quanto statuito dalla Corte, dal disposto dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64 risulta che esso impone il rispetto di due condizioni cumulative, vale a dire, da una parte, che il tabacco sia *trinciato o in altro modo frazionato, filato o compresso in tavolette* e, dall'altra, che possa essere *fumato senza successiva trasformazione industriale*¹¹.

⁴ V., a tal riguardo, la relazione di valutazione del 10 febbraio 2020 della direttiva 2011/64/UE del Consiglio, del 21 giugno 2011, relativa alla struttura e alle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato, SWD(2020) 33 final, pag. 15, nonché le conclusioni del Consiglio sulla struttura e sulle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato, documento n. 8483/20 del 2 giugno 2020.

⁵ Così, nella versione risultante dal regolamento di esecuzione (UE) 2021/1832 della Commissione, del 12 ottobre 2021, che modifica l'allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (GU 2021, L 385, pag. 1), la nomenclatura combinata opera, dal 1° gennaio 2022, una distinzione tra «tabacco da fumo» e «prodotti destinati all'inalazione senza combustione». Il tabacco riscaldato, in quanto prodotto contenente tabacco destinato all'inalazione senza combustione classica, rientra ormai nella sottovoce 2404.

⁶ V. altresì direttiva 2014/40/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 3 aprile 2014, sul ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati membri relative alla lavorazione, alla presentazione e alla vendita dei prodotti del tabacco e dei prodotti correlati e che abroga la direttiva 2001/37/CE (GU 2014, L 127, pag. 1), la quale opera, anch'essa, una distinzione tra «prodotti del tabacco da fumo» e «prodotti del tabacco non da fumo».

⁷ Ciò risulta altresì dall'articolo 2, paragrafo 2, della direttiva 2011/64, il quale prevede che altri prodotti costituiti interamente o parzialmente da sostanze diverse dal tabacco sono assimilati alle sigarette e al tabacco da fumo.

⁸ Così, il considerando 9 della direttiva 2011/64 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 membri. L'obiettivo di garantire una concorrenza non falsata è altresì evidenziato al considerando 8 della direttiva 2011/64 che stabilisce, in sostanza, che prodotti simili a quelli rientranti in una categoria dovrebbero essere trattati, ai fini dei diritti di accisa, come rientranti in tale categoria.

⁹ V. considerando 2 della direttiva 2011/64 e sentenza del 16 settembre 2020, Skonis ir kvapas (C-674/19, EU:C:2020:710, punti 31 e 32).

¹⁰ Sentenza del 6 aprile 2017, Eko-Tabak (C-638/15, EU:C:2017:277, punto 24).

¹¹ Sentenze del 6 aprile 2017, Eko-Tabak (C-638/15, EU:C:2017:277, punto 25), e del 16 settembre 2020, Skonis ir kvapas (C-674/19, EU:C:2020:710, punto 36).

33. Orbene, sembra emergere sia dalla descrizione contenuta nella decisione di rinvio sia dalle risposte delle parti in udienza che i prodotti del tabacco di cui al procedimento principale sono idonei a soddisfare tali due condizioni.

34. Per quanto riguarda la prima condizione, dalla decisione di rinvio risulta chiaramente che i rotoli di tabacco di cui al procedimento principale sono costituiti da *tabacco compresso ricavato dalla polvere di tabacco*. Per quanto riguarda la seconda condizione, dalla citata decisione risulta che, benché il tabacco non venga bruciato, ma unicamente riscaldato, tale procedimento è paragonabile all'azione di fumare sigarette o altri prodotti del tabacco, il che renderebbe questo prodotto idoneo a essere fumato¹². Orbene, a tal riguardo la Corte ha già riconosciuto che, anche in mancanza di combustione, un prodotto semplicemente riscaldato può essere considerato tabacco da fumo¹³.

35. In terzo luogo, è giocoforza constatare che, alla luce degli obiettivi perseguiti dalla direttiva 2011/64, ribaditi al paragrafo 31 delle presenti conclusioni, occorre includere nella nozione di «tabacchi da fumo» e, pertanto, nell'ambito di applicazione di tale direttiva, tutti i prodotti del tabacco paragonabili, tenuto conto delle loro caratteristiche, dei loro effetti nocivi per la salute e del rapporto di concorrenza esistente con altri prodotti esplicitamente contemplati da detta direttiva. Orbene, in base alle constatazioni effettuate dal giudice del rinvio in ordine alla sua modalità di consumo quale sostituto di prodotti del tabacco «convenzionali», il tabacco riscaldato risulta essere sufficientemente paragonabile agli altri prodotti del tabacco oggetto della direttiva 2011/64 affinché esso possa, di conseguenza, essere considerato quale «altro tabacco da fumo» ai sensi di tale direttiva.

36. Da quanto precede risulta che il tabacco riscaldato è un tabacco lavorato ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2008/118 e rientra quindi nell'ambito di applicazione della direttiva 2011/64 in quanto «altro tabacco da fumo» [ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), ii), della direttiva 2011/64].

2. Sulla qualificazione dell'imposta controversa come «altra imposta indiretta»

37. Dopo aver stabilito che il prodotto di cui trattasi rientra nell'ambito di applicazione della direttiva 2008/118, occorre, in secondo luogo, esaminare se l'imposta controversa possa essere considerata un'«altra imposta indiretta» ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, come sostenuto dal governo tedesco e dalla Commissione, o se invece si tratti di un'accisa come suggerito dalla ricorrente.

38. Occorre constatare, in via preliminare, che la direttiva 2011/64 non disciplina in modo armonizzato ed esaustivo la tassazione dei prodotti del tabacco e prevede espressamente la possibilità per gli Stati membri di applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette¹⁴.

39. Tuttavia, conformemente all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, tali imposte indirette, distinte dalle accise, possono essere applicate ai prodotti sottoposti ad accisa solo a due condizioni. Per un verso, tali imposte devono essere prelevate per *finalità specifiche* e, per altro

¹² Il giudice del rinvio rileva, a tal riguardo, che, quando vengono riscaldati, i prodotti fabbricati dalla ricorrente emettono un aerosol contenente nicotina, che, come il fumo del tabacco tradizionale, è inalato dal consumatore mediante un bocchino.

¹³ Sentenza del 16 settembre 2020, Skonis ir kvapas (C-674/19, EU:C:2020:710, punto 45).

¹⁴ V. articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118.

verso, esse devono essere conformi alle norme fiscali dell'Unione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, nonché per il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta. Queste due condizioni, che mirano ad evitare che le imposizioni indirette supplementari ostacolino indebitamente gli scambi, hanno, come risulta dalla formulazione letterale stessa dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, carattere cumulativo¹⁵.

a) Sull'esistenza di una «finalità specifica» non di bilancio

40. Dalla giurisprudenza della Corte risulta che una finalità specifica ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 è una finalità che non sia puramente di bilancio¹⁶. Ciononostante, siccome qualsiasi imposta persegue necessariamente uno scopo di bilancio, la sola circostanza che un'imposta miri ad un obiettivo di bilancio non può, di per sé sola, salvo privare l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 di qualsivoglia effetto utile, indurre a ritenere che l'imposta in parola non possa parimenti perseguire una finalità specifica ai sensi di tale disposizione¹⁷.

41. Peraltro, sebbene la destinazione predeterminata del gettito di un'imposta al finanziamento dell'esercizio, da parte delle autorità di uno Stato membro, di competenze loro trasferite possa costituire un elemento di cui tenere conto per verificare il sussistere di una finalità specifica, una siffatta destinazione, relativa ad una semplice modalità di organizzazione interna del bilancio di uno Stato membro, non può, in quanto tale, costituire un elemento sufficiente, poiché ogni Stato membro può decidere di destinare il gettito di un'imposta al finanziamento di determinate spese, a prescindere dalla finalità perseguita. In caso contrario, qualsiasi finalità potrebbe essere qualificata come finalità specifica ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, il che priverebbe l'accisa armonizzata istituita dalla menzionata direttiva di ogni effetto utile e si porrebbe in contrasto con il principio in base al quale una disposizione derogatoria quale detto articolo 1, paragrafo 2, deve essere oggetto di interpretazione restrittiva¹⁸.

42. Orbene, in assenza di un siffatto meccanismo di destinazione predeterminata del gettito, un'imposta che grava sui prodotti soggetti ad accisa può essere considerata perseguire una finalità specifica ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 soltanto qualora tale contributo sia concepito, per quanto riguarda la sua struttura, in particolare la materia imponibile o l'aliquota d'imposta, in modo tale da influenzare il comportamento dei contribuenti in un senso che consenta la realizzazione della finalità specifica invocata, segnatamente mediante una forte tassazione dei prodotti di cui trattasi al fine di scoraggiarne il consumo¹⁹ o di incoraggiare l'utilizzo di altri prodotti i cui effetti sono meno nocivi rispetto all'obiettivo perseguito²⁰.

43. Dopo aver esposto tali chiarimenti sulla giurisprudenza della Corte, occorre ora analizzare la misura fiscale di cui trattasi al fine di stabilire se essa persegua una «finalità specifica»²¹.

¹⁵ Ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punti 21 e 22).

¹⁶ Ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punto 23 e giurisprudenza citata).

¹⁷ Sentenza del 22 giugno 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516; punto 39 e giurisprudenza citata).

¹⁸ Sentenza del 22 giugno 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516; punto 40 e giurisprudenza citata).

¹⁹ Sentenza del 22 giugno 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516; punto 42 e giurisprudenza ivi citata).

²⁰ Sentenza del 27 febbraio 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108), e conclusioni dell'avvocato generale Wahl nella causa Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, paragrafi da 17 a 32).

²¹ V. anche paragrafo 54 delle presenti conclusioni.

44. Occorre rilevare, anzitutto, che dalla decisione di rinvio risulta che la normativa nazionale di cui trattasi non prevede alcun meccanismo di assegnazione predeterminato del gettito di tale imposta addizionale per fini connessi alla tutela della salute²².

45. In mancanza di una siffatta assegnazione predeterminata, occorre quindi esaminare, successivamente, se tale imposta sia strutturata in modo da influenzare il comportamento dei contribuenti in un senso che consenta la realizzazione della finalità specifica adottata, ai sensi della giurisprudenza citata al paragrafo 42 delle presenti conclusioni.

46. Occorre ricordare, a tal riguardo, che l'obiettivo perseguito dal legislatore tedesco è quello della protezione della salute e, più precisamente, quello della riduzione del consumo di nicotina, tassando il tabacco riscaldato in maniera analoga alle sigarette.

47. Il giudice del rinvio esprime dubbi sulle «finalità specifiche» perseguite dalla legge tedesca, in quanto l'obiettivo connesso alla protezione della salute di cui alla legge stessa è parimenti perseguito dalle disposizioni della direttiva 2011/64²³. La ricorrente, dal canto suo, sostiene inoltre che la circostanza che gli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui al procedimento principale corrispondono a quelli dell'accisa esclude la possibilità che detta legge possa essere interpretata nel senso che essa persegue una «finalità specifica».

48. La problematica sollevata dal giudice del rinvio merita, a mio avviso, le seguenti osservazioni.

49. Occorre rilevare, in primo luogo, che, sebbene l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 autorizzi gli Stati membri a ricorrere a un'altra imposta indiretta riguardante i prodotti sottoposti ad accisa, resta il fatto che tale disposizione ha carattere derogatorio e deve pertanto essere oggetto di un'interpretazione restrittiva. Infatti, la nozione di «altre imposte indirette», ai sensi di tale disposizione, designa quindi le imposte indirette che gravano sul consumo dei prodotti elencati all'articolo 1, paragrafo 1, della medesima direttiva, diverse dalle «accise», di cui alla citata disposizione, e che vengono prelevate per finalità specifiche²⁴. Orbene, se uno Stato membro potesse invocare altresì le finalità già perseguite mediante l'imposta armonizzata sul tabacco quali «finalità specifiche» ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, le disposizioni armonizzate di tale direttiva sarebbero svuotate del loro significato. Siffatta interpretazione pregiudicherebbe peraltro gli sforzi di armonizzare il regime delle accise e creerebbe un'accisa supplementare, contrariamente all'obiettivo medesimo della direttiva in parola di eliminare le rimanenti barriere sul mercato interno²⁵.

50. Tuttavia, nonostante il margine di manovra limitato di cui dispongono gli Stati membri per perseguire finalità specifiche, riconoscere a tale disposizione derogatoria la portata suggerita dalla ricorrente equivarrebbe, in sostanza, a privare gli Stati membri di qualsiasi potere di iniziativa e svuoterebbe, di conseguenza, tale disposizione di qualsiasi ragion d'essere. Orbene, l'esistenza stessa di tale deroga deriva dall'intenzione del legislatore dell'Unione di non procedere ad un'armonizzazione completa del regime d'imposizione dei prodotti in questione soggetti ad

²² Rilevo, inoltre, che tale constatazione non è contestata dal governo tedesco.

²³ V. considerando 2 della direttiva 2011/64.

²⁴ Sentenza del 3 marzo 2021, *Promociones Oliva Park* (C-220/19, EU:C:2021:163, punto 48 e giurisprudenza ivi citata).

²⁵ V. conclusioni dell'avvocato generale Wahl nella causa *Transportes Jordi Besora* (C-82/12, EU:C:2013:694, paragrafo 22).

accisa al fine di tenere conto delle diverse normative nazionali all'interno dell'Unione²⁶. Come peraltro dichiarato dalla Corte, l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 mira a tenere conto della diversità delle tradizioni fiscali degli Stati membri in materia e del ricorso frequente alle imposte indirette per l'attuazione di politiche non di bilancio, consentendo agli Stati membri di istituire, in aggiunta all'accisa minima, altre imposte indirette che perseguono una finalità specifica²⁷.

51. In tale contesto, il criterio della «finalità specifica» contribuisce, a mio avviso, a circoscrivere la possibilità di cui dispongono gli Stati membri di introdurre un'imposizione supplementare limitandone gli effetti a quanto necessario per non rimettere interamente in discussione il regime delle accise istituito dalle direttive 2008/118 e 2011/64.

52. Per quanto riguarda, in secondo luogo, l'obiettivo di protezione della salute, occorre rilevare che, sebbene, in effetti, esso figuri tra gli obiettivi menzionati al considerando 2 della direttiva 2011/64, quest'ultima è stata adottata sulla base dell'articolo 113 TFUE e mira principalmente ad armonizzare le accise (e le altre imposte indirette) al fine di garantire l'instaurazione e il buon funzionamento del mercato interno e di evitare distorsioni della concorrenza. Risulta peraltro dalla giurisprudenza della Corte che la circostanza che la protezione della salute costituisca un obiettivo generale della direttiva 2011/64 non può escludere d'ufficio che un'imposta addizionale anch'essa volta a tutelare la salute possa perseguire una «finalità specifica» ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118²⁸.

53. In terzo luogo, dalla giurisprudenza della Corte citata al paragrafo 42 delle presenti conclusioni risulta che una misura fiscale è tale da garantire la realizzazione di una «finalità specifica» quando è idonea a scoraggiare il consumo di taluni prodotti a causa di una tassazione più elevata.

54. A tal proposito occorre ricordare che, quando la Corte è adita con rinvio pregiudiziale diretto a stabilire se un'imposta istituita da uno Stato membro persegua una finalità specifica, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, la sua funzione consiste nel chiarire al giudice nazionale i criteri la cui attuazione gli permetterà di stabilire se detta imposta persegua effettivamente una tale finalità, piuttosto che nel procedere essa stessa a tale valutazione, tanto più che essa non dispone necessariamente di tutti gli elementi indispensabili a tale riguardo²⁹. In ultima analisi, spetta al giudice del rinvio, al quale incombe l'onere di accertare tutti i fatti rilevanti, determinare se l'imposta aggiuntiva di cui al procedimento principale possa effettivamente essere intesa come finalizzata al perseguimento di una «finalità specifica» conformemente a quanto illustrato in precedenza³⁰.

²⁶ A tale riguardo, occorre ricordare, che dai lavori preparatori all'adozione della direttiva 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) risulta che la Commissione inizialmente auspicava che i prodotti oggetto di tale direttiva non fossero soggetti ad alcuna imposizione diversa dall'accisa e dall'IVA, approccio che è stato respinto dal Consiglio, il quale ha voluto preservare la possibilità per gli Stati membri di ricorrere allo strumento dell'imposizione indiretta. V., in tal senso, proposta di direttiva del Consiglio relativa al regime generale, alla detenzione e alla circolazione dei prodotti soggetti ad accisa, [COM(90) 431 final, pag. 3].

²⁷ Ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punto 20).

²⁸ Sentenza del 24 febbraio 2000, Commissione/Francia (C-434/97, EU:C:2000:98), e conclusioni dell'avvocato generale Saggio nella causa Commissione/Francia (C-434/97, EU:C:1999:341, paragrafo 13). V. altresì, per analogia in materia di ambiente, sentenze del 22 giugno 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516; punto 45, e del 27 febbraio 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, punto 32), nonché conclusioni dell'avvocato generale Wahl nella causa Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, paragrafo 22).

²⁹ Ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punto 28 e giurisprudenza citata).

³⁰ Occorre precisare, al tal proposito, che la Corte non è competente né ad esaminare il carattere più o meno nocivo dei rotoli di tabacco da riscaldare rispetto alle sigarette (convenzionali) né a pronunciarsi sulle raccomandazioni formulate dall'Organizzazione mondiale della sanità in merito alla nocività del tabacco riscaldato.

55. Ciò precisato, al pari del governo tedesco e della Commissione, ritengo che l'imposta controversa persegua una «finalità specifica».

56. Risulta, infatti, dalle constatazioni effettuate dal giudice del rinvio che l'imposta addizionale di cui al procedimento principale non persegue semplicemente in maniera generale l'obiettivo di un'elevata protezione della salute, ma ha soprattutto l'*obiettivo specifico* di dissuadere i consumatori dipendenti dalla nicotina dall'abbandonare le sigarette a vantaggio dei rotoli di tabacco da riscaldare. Infatti, adeguando il regime fiscale applicabile al tabacco riscaldato e «ravvicinandolo» a quello delle sigarette, la normativa tedesca in questione persegue una finalità incentivante (o dissuasiva) specifica volta ad impedire il passaggio da una categoria di tabacchi verso un'altra meno tassata.

57. Occorre rilevare, in quarto e ultimo luogo, che se, in linea di principio, come è stato stabilito al paragrafo 49 delle presenti conclusioni, un'imposta indiretta non dovrebbe perseguire obiettivi simili a quelli dell'accisa, salvo privare di significato le disposizioni armonizzate della direttiva 2008/118, ciò non può tradursi in un divieto per gli Stati membri di adeguare le loro normative fiscali al fine di prendere in considerazione le particolarità di nuovi prodotti del tabacco immessi sul mercato allo scopo di garantire il buon funzionamento del mercato interno e di evitare le distorsioni della concorrenza, entrambi obiettivi perseguiti dalla direttiva in parola³¹. Orbene, «ravvicinando» il regime fiscale del tabacco riscaldato a quello delle sigarette, la normativa tedesca mira a garantire, nel caso di specie, oltre alla protezione della salute, anche un trattamento fiscale analogo per prodotti che sembrerebbero intercambiabili agli occhi dei consumatori.

b) Sulla conformità della modalità di calcolo dell'imposta supplementare all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 e all'articolo 14 della direttiva 2011/64

58. Una volta accertato che la prima condizione relativa alla specificità dell'imposta è soddisfatta, occorre ora esaminare se la misura di cui trattasi rispetti anche la seconda condizione di cui all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118. Infatti, affinché una siffatta imposta supplementare sia considerata conforme al diritto dell'Unione, è necessario che essa rispetti le regole di imposizione comunitarie applicabili all'accisa o all'IVA, per quanto riguarda in particolare la determinazione della base imponibile e il calcolo di tale imposta. Detta disposizione opera così un rinvio alla direttiva 2011/64 e, in particolare, all'articolo 14 della stessa, che stabilisce le modalità di calcolo delle imposte supplementari per i prodotti del tabacco soggetti ad accisa.

59. Il giudice del rinvio si interroga, in sostanza, sulla conformità, con l'articolo 14, paragrafo 3, della direttiva 2011/64, della normativa nazionale di cui al procedimento principale, che prevede che l'importo dell'accisa dovuta sul tabacco riscaldato sia determinato sulla base dell'accisa gravante sul tabacco da pipa, e di un'imposta supplementare il cui importo è pari all'80% dell'accisa gravante sulle sigarette, dedotto l'importo dell'accisa sul tabacco da pipa. Secondo tale giudice, si tratta di stabilire se siffatta normativa nazionale istituisca una distinzione all'interno dei prodotti appartenenti alla stessa categoria di tabacchi lavorati, che è vietata dal citato articolo 14, paragrafo 3.

60. Il giudice del rinvio nutre altresì dubbi sulla compatibilità con l'articolo 14, paragrafo 1, primo comma, lettera b), e paragrafo 2, primo comma, lettera c), della direttiva 2011/64, di una normativa nazionale che prevede che l'imposta sul tabacco riscaldato sia composta da due

³¹ V. paragrafo 31 delle presenti conclusioni.

importi di cui l'uno è determinato sulla base di un'aliquota ad valorem e l'altro sulla base di un'aliquota specifica, calcolata in base al peso e al numero di rotoli di tabacco da riscaldare. Esso rileva che tali disposizioni non prevedono una siffatta formula impositiva.

61. È giocoforza constatare, anzitutto, che le modalità di calcolo di tale imposta, espresse in percentuale dell'importo dell'accisa gravante sulle sigarette, detratto l'importo dell'accisa gravante sugli altri tabacchi da fumo, figurano tra quelle previste all'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2011/64.

62. Sembrerebbe, tuttavia, che detta imposta appaia in contrasto con i principi enunciati all'articolo 14, paragrafi 2 e 3, della direttiva 2011/64, in quanto la base imponibile dell'imposta addizionale è, al pari delle sigarette, il numero di pezzi e non il peso, come avviene per gli «altri tabacchi da fumo»³². Inoltre, le modalità di calcolo dell'imposta supplementare sono diverse da quelle dell'accisa applicabili agli altri prodotti all'interno del gruppo «altri tabacchi da fumo» e, più in particolare, per il tabacco da pipa. Pertanto, esse non sono conformi all'articolo 14, paragrafo 3, di tale direttiva, il quale prevede che le aliquote o gli importi di cui ai paragrafi 1 e 2 dell'articolo in parola siano validi per tutti i prodotti appartenenti al gruppo di tabacchi interessato, senza operare distinzioni all'interno di ciascun gruppo di tabacchi lavorati.

63. Ritengo tuttavia che lo scarto constatato tra, da un lato, il metodo di calcolo previsto dalla direttiva 2011/64 e, dall'altro, la normativa di cui al procedimento principale non sia tale da comportare automaticamente l'incompatibilità dell'imposta controversa con detta direttiva.

64. Risulta, in primo luogo, dalla giurisprudenza della Corte che l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 non richiede che gli Stati membri rispettino tutte le regole relative alle accise o all'IVA in materia di determinazione della base imponibile, di calcolo, di esigibilità e di controllo dell'imposta. È sufficiente che le imposte indirette che perseguono finalità specifiche siano conformi, su tali punti, alla economia generale dell'una o dell'altra di queste tecniche d'imposizione³³.

65. In secondo luogo, occorre rilevare che, prevedendo all'articolo 14, paragrafo 3, della direttiva 2011/64 che i tabacchi lavorati non possano essere trattati diversamente all'interno dello stesso gruppo, il legislatore dell'Unione ha inteso, principalmente, garantire l'assenza di trattamento fiscale discriminatorio tra prodotti le cui caratteristiche essenziali e le cui modalità di consumo sono, se non identiche, almeno paragonabili.

66. Orbene, come stabilito ai paragrafi 30 e 31 delle presenti conclusioni, la terza categoria di tabacchi identificata da tale direttiva, ossia quella degli «altri tabacchi da fumo», deve essere interpretata estensivamente quale categoria residuale volta a ricomprendere diversi tipi di tabacco non rientranti nelle categorie specifiche individuate da detta direttiva. Ne consegue che tale categoria comprende, per definizione, prodotti del tabacco eterogenei le cui caratteristiche di fabbricazione e i modelli di consumo variano e sono più diversificati di quelli inclusi nelle altre due categorie nelle quali i prodotti sono espressamente identificati, vale a dire le «sigarette» e i «sigari

³² L'imposta di cui al procedimento principale comporterebbe infatti l'applicazione di metodi diversi di determinazione, segnatamente, della base imponibile e del calcolo, per l'onere fiscale globale sullo stesso prodotto, costituito da una combinazione dell'accisa e dell'imposta supplementare sui medesimi prodotti. Più precisamente, le modalità di calcolo dell'imposta supplementare si discostano da quelle relative al gruppo «altri tabacchi da fumo», in quanto l'importo globale dell'imposta supplementare è fissato in percentuale del prezzo di vendita al minuto e per numero di pezzi, e non in percentuale del prezzo di vendita al minuto e/o per chilogrammo, come definito all'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 2011/64 per gli «altri tabacchi da fumo».

³³ Sentenza del 9 marzo 2000, EKW e Wein oCo (C-437/97, EU:C:2000:110, punto 47).

e sigaretti»³⁴. Imporre in anticipo un trattamento fiscale identico per tutti i prodotti appartenenti a quest'ultima categoria, indipendentemente dalle loro caratteristiche e nonostante le differenze eventuali che possono sussistere nelle loro modalità di consumo, rischierebbe di creare una discriminazione tra tali prodotti e di falsare la concorrenza tra i prodotti del tabacco appartenenti allo stesso gruppo, il che entrerebbe in contrasto con gli obiettivi della direttiva 2011/64³⁵.

67. Occorre ricordare, in terzo luogo, che l'introduzione dell'imposta controversa da parte del legislatore tedesco aveva lo scopo di dissuadere i consumatori dal passare da una categoria di tabacchi, vale a dire le sigarette, ad un'altra, i prodotti di cui al procedimento principale, che erano in origine meno tassati. Orbene, fatta salva la verifica da parte del giudice del rinvio, sembrerebbe che l'unico metodo possibile per ottenere un ravvicinamento dell'importo globale dell'imposta gravante sul tabacco riscaldato all'importo dell'accisa globale sulle sigarette sia quello per il quale il governo tedesco ha optato. Infatti, tenuto conto delle loro caratteristiche e delle loro modalità di consumo, tali prodotti sembrano costituire sostituti delle sigarette e pertanto assomigliano più a questi ultimi che agli altri prodotti del tabacco soggetti ad accisa in quanto «altri tabacchi da fumo», il che giustificerebbe l'adozione del criterio impositivo del numero di pezzi e non del peso³⁶.

68. Di conseguenza, ritengo che esigere una concordanza totale tra le normative nazionali e le disposizioni delle direttive relative alla struttura e alle aliquote delle accise applicabili alle diverse sottocategorie di prodotti soggetti ad accisa potrebbe privare di effetto utile l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118³⁷.

69. Alla luce di quanto precede, propongo di rispondere alla prima questione pregiudiziale dichiarando che il combinato disposto dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 e dell'articolo 2, paragrafo 1, primo comma, lettera c), ii), della direttiva 2011/64 debba essere interpretato nel senso che non osta a una normativa nazionale che prevede un'imposta addizionale, riscossa sul tabacco riscaldato, la quale, per il calcolo dell'imposta, prevede che, oltre all'aliquota per il tabacco da pipa, sia prelevata un'imposta addizionale pari all'80% dell'importo dell'imposta per le sigarette, dedotto l'importo dell'imposta per il tabacco da pipa.

B. Sulla seconda e sulla terza questione pregiudiziale

70. La seconda e la terza questione pregiudiziale sono sollevate dal giudice del rinvio nell'ipotesi in cui l'imposta addizionale di cui al procedimento principale non sia un'altra imposta indiretta avente finalità specifiche su prodotti sottoposti ad accisa ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118. Tali questioni sono quindi rilevanti solo nei limiti in cui l'imposta addizionale controversa costituisca un'accisa.

³⁴ V. articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2011/64.

³⁵ V. considerando 8 e 9 della direttiva citata.

³⁶ Dalla decisione di rinvio risulta che il prodotto fabbricato dalla ricorrente è in realtà tabacco in pezzi singoli, la cui modalità di consumo è simile a quella delle sigarette. Tale constatazione è altresì corroborata dalla formulazione stessa della normativa tedesca che ha introdotto l'imposta controversa, la quale descrive, all'articolo 1, paragrafo 2a, del TabStG, il tabacco riscaldato come «tabacco da fumo in unità monoporzione», precisando peraltro, all'articolo 2, paragrafo 5, del TabStG, che «una monoporzione di tabacco da fumo equivale a una sigaretta». Oltretutto, secondo le osservazioni scritte del governo tedesco, l'obiettivo e la durata del consumo del tabacco riscaldato corrisponderebbero a quelli del consumo di sigarette, e non invece a quelli di prodotti rientranti in altre categorie di tabacchi lavorati, constatazione che peraltro non è stata contestata dalla ricorrente.

³⁷ V. altresì conclusioni dell'avvocato generale Saggio nella causa Commissione/Francia (C-434/97, EU:C:1999:341, paragrafo 14).

71. Alla luce dell'analisi che precede, nonché della risposta proposta alla prima questione pregiudiziale, non è necessario rispondere alla seconda e alla terza questione pregiudiziale.

V. Conclusione

72. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale sollevata dal Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf, Germania) nei seguenti termini:

Il combinato disposto dell'articolo 1, paragrafo 2, 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 dell'articolo 2, paragrafo 1, primo comma, lettera c), ii), della direttiva 2011/64/UE del Consiglio, del 21 giugno 2011, relativa alla struttura e alle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato

deve essere interpretato nel senso che:

esso non osta a una normativa nazionale che prevede un'imposta addizionale, prelevata sul tabacco riscaldato, la quale, per il calcolo dell'imposta, prevede che, oltre all'aliquota d'imposta per il tabacco da pipa, sia prelevata un'imposta addizionale pari all'80% dell'importo dell'imposta per le sigarette, dedotto l'importo dell'imposta per il tabacco da pipa.