Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

14 marzo 2024*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Regime generale delle accise – Direttiva 2008/118/CE – Articolo 1, paragrafo 2 – Altre imposte indirette sui prodotti sottoposti ad accisa – Condizioni di prelievo – Finalità specifiche perseguite dall'imposta – Accisa applicata al tabacco lavorato – Direttiva 2011/64/UE – Articolo 14 – Regole di imposizione – Rispetto di tali norme da parte di altre imposte indirette sui prodotti sottoposti ad accisa – Tabacco riscaldato – Normativa nazionale che prevede per tale tabacco una struttura e un'aliquota d'imposta diverse da quelle applicabili alla categoria "altri tabacchi da fumo"»

Nella causa C-336/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf, Germania), con decisione del 29 aprile 2022, pervenuta in cancelleria il 23 maggio 2022, nel procedimento

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

contro

Hauptzollamt Bielefeld,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da K. Jürimäe, presidente di sezione, K. Lenaerts, presidente della Corte, facente funzione di giudice della Terza Sezione, N. Piçarra (relatore), N. Jääskinen e M. Gavalec, giudici,

avvocato generale: A. Rantos

cancelliere: D. Dittert, capounità

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 15 giugno 2023,

considerate le osservazioni presentate:

– per la f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG, da D. Atanasova e C. Salder, Rechtsanwälte;

– per il governo tedesco, da J. Möller, R. Kanitz e N. Scheffel, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: il tedesco.

– per la Commissione europea, da A.C. Becker e M. Björkland, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 28 settembre 2023,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione 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 (GU 2009, L 9, pag. 12), nonché dell'articolo 14, paragrafo 1, primo comma, lettera b), paragrafo 2, primo comma, lettera c), e paragrafo 3, della direttiva 2011/64/UE del Consiglio, del 21 giugno 2011, relativa alla struttura e alle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato (GU 2011, L 176, pag. 24).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (in prosieguo: la «f6») e lo Hauptzollamt Bielefeld (Ufficio doganale principale di Bielefeld, Germania) in merito alla legittimità dell'imposta addizionale all'accisa applicabile, a partire dal 1º gennaio 2022, al tabacco riscaldato prodotto da tale società.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 2008/118

3 Il considerando 4 della direttiva 2008/118, abrogata e sostituita dalla direttiva (UE) 2020/262 del Consiglio, del 19 dicembre 2019, che stabilisce il regime generale delle accise (GU 2020, L 58, pag. 4), ma applicabile *ratione temporis* alla controversia principale, enunciava quanto segue:

«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».

4 L'articolo 1 di tale direttiva disponeva 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.

(...)».

Direttiva 2011/64

5 I considerando 2 e 9 della direttiva 2011/64 così recitano:

«(2) La normativa dell'Unione [europea] 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 (...).

(...)

(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 (...)».

6 L'articolo 1 di tale direttiva dispone 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».

7 L'articolo 2 della suddetta direttiva è redatto nei seguenti termini:

«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.

(...)».

8 L'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva medesima prevede quanto segue:

«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. (...)».

9 Ai sensi dell'articolo 14 della direttiva 2011/64:

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

a) ad valorem, calcolata sui prezzi massimi di vendita al minuto di ciascun prodotto (...); o

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 [EUR] 12 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 [EUR] 40 per chilogrammo;

c) per altri tabacchi da fumo: al 20% del prezzo di vendita al minuto, imposte comprese, o a [EUR] 22 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.

(...)».

Diritto tedesco

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

«(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) I tabacchi lavorati sono

1. sigari o sigaretti (...)

   (...)

2. sigarette

   (...)

3. 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.

(...)».

11 L'articolo 1a del TabStG, intitolato «Tabacco riscaldato, tabacco per pipa in acqua», prevede quanto segue:

«Ove non sia stabilito diversamente, si applicano le norme della presente legge con riguardo al tabacco da fumo, nonché le pertinenti disposizioni di attuazione anche con riguardo al tabacco riscaldato e al tabacco per pipa ad acqua».

12 L'articolo 2 di tale legge è così formulato:

«(1) L'imposta ammonta:

1. per le sigarette

(...)

b) per il periodo dal 1º 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'[IVA] sul prezzo di vendita al dettaglio delle sigarette soggette a imposizione;

(...)

4. per il tabacco da pipa

(...)

b) per il periodo dal 1º 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 prevista al punto 1, dopo detrazione dell'importo dell'imposta stabilito al punto 4. Ai fini del calcolo dell'importo di cui al punto 1, una monoporzione di tabacco da fumo equivale a una sigaretta;

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

13 La f6 produce bastoncini di tabacco riscaldato destinati ad essere inseriti in un apparecchio di riscaldamento alimentato con una batteria. Tali bastoncini sono avvolti in carta colaminata con uno strato di alluminio, di modo che non possono essere né accesi né bruciati in tale apparecchio. Essi sono riscaldati con l'energia elettrica ad una temperatura inferiore alla loro temperatura di combustione e producono quindi un aerosol contenente nicotina che i consumatori possono inalare, come il fumo di tabacco tradizionale, mediante un bocchino.

14 Fino al 31 dicembre 2021, i bastoncini di tabacco riscaldato erano tassati in Germania solo all'aliquota dell'imposta sul tabacco applicabile al tabacco da pipa. L'articolo 2, paragrafo 1, punto 5, del TabStG prevede tuttavia, a decorrere dal 1º gennaio 2022, oltre a tale accisa, un'imposta addizionale gravante sul tabacco riscaldato. L'importo di tale imposta addizionale corrisponde all'80% dell'importo dell'accisa applicabile alle sigarette, previa detrazione dell'importo dell'accisa applicabile al tabacco da pipa (in prosieguo: l'«imposta addizionale di cui trattasi»).

15 Il 2 dicembre 2021 la f6 presentava all'ufficio doganale principale di Bielefeld una dichiarazione fiscale nella quale stimava l'importo che avrebbe dovuto versare a titolo di imposta applicabile al tabacco riscaldato, utilizzando a tal fine la tariffa fiscale in vigore a partire dal 1º gennaio 2022. Tale importo corrispondeva, per EUR 2 181,02, all'accisa applicabile in forza dell'articolo 2, paragrafo 1, punto 5, prima parte, del TabStG e, per EUR 4 100,44, all'imposta addizionale di cui trattasi, prevista dalla seconda parte di tale disposizione. La f6 ha quindi adito il Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf, Germania), giudice del rinvio, con un ricorso avverso tale dichiarazione fiscale, con il quale contesta la legittimità di tale imposta addizionale, alla luce, in particolare, dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118.

16 A sostegno del suo ricorso, la f6 fa valere, in primo luogo, che l'imposta addizionale di cui trattasi, non soddisfacendo le condizioni previste da tale disposizione, non costituisce un'«altra imposta indiretta» autorizzata da detta disposizione. In secondo luogo, una siffatta imposta violerebbe l'articolo 14, paragrafo 3, della direttiva 2011/64, trattando in modo diverso il tabacco riscaldato rispetto agli altri tabacchi da fumo cui esso appartiene. In terzo luogo, l'imposta addizionale di cui trattasi violerebbe il combinato disposto dell'articolo 14, paragrafo 1, primo comma, lettera b), e paragrafo 2, primo comma, lettera c), di tale direttiva, tenendo conto, nelle sue modalità di calcolo, non solo del peso del prodotto, ma anche del numero di unità di quest'ultimo.

17 L'Ufficio doganale principale di Bielefeld sostiene che il prelievo dell'imposta addizionale di cui trattasi è compatibile con le disposizioni dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118. Tale imposta sarebbe, da un lato, riscossa per perseguire una finalità specifica, vale a dire ridurre il consumo di nicotina, nociva per la salute, tassando il tabacco riscaldato in modo analogo alle sigarette. Dall'altro lato, detta imposta, in quanto accisa nazionale non armonizzata, non dovrebbe soddisfare tutti i requisiti posti dall'articolo 14 della direttiva 2011/64.

18 Ritenendo che il tabacco riscaldato debba essere qualificato come «tabacco da fumo», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), ii), della direttiva 2011/64, e che costituisca quindi, in quanto tabacco lavorato, un «prodotto sottoposto ad accisa», ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2008/118, il giudice del rinvio dubita della compatibilità dell'imposta addizionale di cui trattasi con l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118.

19 Tale giudice si chiede, in sostanza, se tale imposta costituisca un'«altra imposta indiretta», ai sensi di quest'ultima disposizione o se debba essere considerata come una semplice maggiorazione dell'accisa applicabile al tabacco riscaldato, contraria a detta disposizione. Esso osserva che l'imposta addizionale di cui trattasi persegue una finalità di bilancio, dal momento che le entrate fiscali che essa genera sono versate al bilancio generale dello Stato federale tedesco, senza essere necessariamente destinate alla tutela della salute. In ogni caso, il giudice del rinvio si chiede se l'obiettivo perseguito dall'imposta addizionale di cui trattasi, ossia, a suo avviso, la riduzione del consumo di nicotina, nociva per la salute, sia sufficiente per essere qualificato come «finalità specifica», ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118.

20 Inoltre, il giudice del rinvio si chiede se la riscossione di un'imposta addizionale sul tabacco riscaldato violi l'articolo 14, paragrafo 3, della direttiva 2011/64, in quanto tale tipo di tabacco da fumo sarebbe, in definitiva, soggetto a un'imposizione maggiore rispetto ad altri tipi di tabacco da fumo, creando così una disparità di trattamento all'interno della categoria degli «altri tabacchi da fumo» di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), di tale direttiva.

21 Esso si interroga altresì sulla compatibilità, con l'articolo 14, paragrafo 1, primo comma, lettera b), e paragrafo 2, primo comma, lettera c), della direttiva 2011/64, della base imponibile dell'imposta addizionale di cui trattasi, in quanto uno degli elementi che compongono tale base imponibile è espresso, con riferimento alle norme applicabili all'accisa sulle sigarette, in funzione non del peso del tabacco riscaldato, bensì del suo numero di unità.

22 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».

Sulla domanda di riapertura della fase orale del procedimento

23 Con atto depositato presso la cancelleria della Corte il 10 ottobre 2023, in seguito alla presentazione delle conclusioni dell'avvocato generale, la f6 ha chiesto la riapertura della fase orale del procedimento, in applicazione dell'articolo 83 del regolamento di procedura della Corte.

24 A sostegno della sua domanda, la f6 afferma, in sostanza, che le conclusioni dell'avvocato generale contengono argomenti che non sono stati oggetto di discussione tra le parti. Da un lato, l'avvocato generale si sarebbe discostato dal contesto di fatto e dall'interpretazione del diritto nazionale esposti dal giudice del rinvio. Dall'altro, esso non avrebbe preso in considerazione la giurisprudenza della Corte e proporrebbe un'interpretazione *contra legem* dell'articolo 14, paragrafo 3, della direttiva 2011/64.

25 Occorre rilevare, da un lato, che né lo Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea né il regolamento di procedura prevedono la facoltà per le parti o gli interessati menzionati all'articolo 23 di tale Statuto di depositare osservazioni in risposta alle conclusioni presentate dall'avvocato generale. Dall'altro lato, ai sensi dell'articolo 252, secondo comma, TFUE, l'avvocato generale presenta pubblicamente, con assoluta imparzialità e in piena indipendenza, conclusioni motivate sulle cause che, conformemente allo Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, richiedono il suo intervento. La Corte non è vincolata né a tali conclusioni né alle motivazioni in base alle quali l'avvocato generale giunge a formularle. Di conseguenza, il disaccordo di una parte interessata con le conclusioni dell'avvocato generale, quali che siano le questioni da esso esaminate nelle sue conclusioni, non può costituire, di per sé, un motivo che giustifichi la riapertura della fase orale [sentenza del 6 ottobre 2021, W.Z. (Sezione di controllo straordinario e delle questioni pubbliche della Corte suprema – Nomina), C-487/19, EU:C:2021:798, punti 62 e 63 nonché giurisprudenza ivi citata].

26 Certamente, la Corte, in qualsiasi momento, sentito l'avvocato generale, può disporre la riapertura della fase orale del procedimento, conformemente all'articolo 83 del suo regolamento di procedura, in particolare se essa non si ritiene sufficientemente edotta o quando, dopo la chiusura di tale fase, una parte ha prodotto un fatto nuovo, tale da influenzare in modo decisivo la decisione della Corte, oppure quando la causa dev'essere decisa in base a un argomento che non è stato oggetto di discussione tra gli interessati.

27 Tuttavia, nel caso di specie, la Corte dispone di tutti gli elementi necessari per statuire e la f6, nella sua domanda di riapertura della fase orale della presente causa, non ha affatto dimostrato che quest'ultima debba essere decisa sulla base di un argomento che non sia stato oggetto di discussione tra gli interessati. Inoltre, tale domanda non contiene alcun fatto nuovo tale da influenzare in modo decisivo la decisione che la Corte è chiamata a pronunciare in tale causa. In tali circostanze, la Corte, sentito l'avvocato generale, ritiene che non occorra disporre la riapertura della fase orale del procedimento.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

28 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 debba essere interpretato nel senso che la nozione di «altra imposta indiretta avente finalità specifiche sui prodotti sottoposti ad accisa» comprende un'imposta addizionale applicabile al tabacco riscaldato, il cui importo è pari all'80% dell'importo dell'accisa applicabile alle sigarette, previa detrazione dell'importo dell'accisa applicabile a tale tabacco riscaldato.

29 In via preliminare, occorre stabilire se il tabacco riscaldato rientri nell'ambito di applicazione della direttiva 2008/118 in quanto «prodotto sottoposto ad accisa», ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, di tale direttiva, e, più in particolare, se esso faccia parte, conformemente alla lettera c) di tale disposizione, dei «tabacchi lavorati [di cui alla direttiva 2011/64]», in quanto quest'ultima non menziona il tabacco riscaldato.

30 L'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2011/64 qualifica come «tabacchi lavorati» le sigarette, i sigari e i sigaretti, nonché il tabacco da fumo. In quest'ultima categoria rientrano, da un lato, il tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotondare le sigarette e, dall'altro, una categoria residuale di «altri tabacchi da fumo». Inoltre, l'articolo 2, paragrafo 2, di tale direttiva assimila 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 5, paragrafo 1, di detta direttiva.

31 L'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64 definisce il «tabacco da fumo» come quello che deve essere trinciato o in altro modo frazionato, filato o compresso in tavolette, e che può essere fumato senza successiva trasformazione industriale, due condizioni cumulative (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). L'articolo 5, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva dispone che il tabacco da fumo può anche essere composto da «cascami di tabacco preparati per la vendita al minuto» diversi da quelli rientranti nella definizione di sigarette di cui all'articolo 3 di detta direttiva e in quella di sigari e sigaretti di cui all'articolo 4, paragrafo 1, della stessa direttiva, cascami che possono inoltre essere fumati.

32 Per quanto riguarda la prima condizione figurante in ciascuna delle disposizioni menzionate al punto precedente della presente sentenza, dalla decisione di rinvio risulta che il tabacco riscaldato di cui trattasi nel procedimento principale è costituito da tabacco compresso, fabbricato a partire dalla polvere di tabacco. Pertanto, il tabacco riscaldato risulta costituito o da tabacco «trinciato» o in altro modo «frazionato», ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64, o da «cascami di tabacco preparati per la vendita al minuto», ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera b), di quest'ultima.

33 Quanto alla seconda condizione contenuta in queste stesse disposizioni, dalla decisione di rinvio risulta che il tabacco riscaldato di cui trattasi nel procedimento principale genera, quando viene riscaldato mediante energia elettrica, un aerosol inalato dal consumatore, consentendo così di ritenere che tale tabacco possa essere fumato, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2011/64, o essere fumato senza ulteriore trasformazione industriale, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva, vale a dire senza trasformazione mediante un processo standardizzato di materie prime in beni materiali (v., in tal senso, sentenze del 6 aprile 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, punti da 30 a 32, e del 16 settembre 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, punto 39).

34 Da quanto precede risulta che, fatte salve le verifiche che incombono al giudice del rinvio, il tabacco riscaldato di cui trattasi nel procedimento principale, poiché rientra nella nozione di «tabacco da fumo», ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettere a) e b), della direttiva 2011/64, è, in quanto tabacco lavorato rientrante nell'ambito di applicazione di tale direttiva, un prodotto sottoposto ad accisa ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2008/118. Pertanto, in tale qualità, esso può essere gravato da un'«altra imposta indiretta avente finalità specifiche», ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, di tale direttiva.

35 Conformemente a quest'ultima disposizione, letta alla luce del considerando 4 della direttiva 2008/118, tale altra imposta indiretta può essere prelevata sui prodotti soggetti ad accisa solo a due condizioni. Da una parte, tali imposte devono essere applicate per «finalità specifiche» e, dall'altra, esse devono essere conformi alle norme fiscali dell'Unione applicabili per le accise o per l'IVA in materia di determinazione della base imponibile, nonché del calcolo, dell'esigibilità e del controllo dell'imposta.

36 Tali due condizioni, che mirano ad evitare che le altre imposte indirette ostacolino indebitamente gli scambi, hanno, come risulta dalla formulazione letterale stessa dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, carattere cumulativo (v., in tal senso, sentenza del 24 febbraio 2000, Commissione/Francia, C-434/97, EU:C:2000:98, punto 26, nonché ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punti 21 e 22).

37 Per quanto riguarda la prima di dette condizioni, dalla giurisprudenza della Corte risulta che una «finalità specifica», ai sensi di tale disposizione, non deve essere puramente di bilancio. Tuttavia, poiché qualsiasi imposta persegue necessariamente uno scopo di bilancio, questa sola circostanza non può escludere che un'imposta supplementare possa avere anche una finalità specifica, ai sensi di tale disposizione, salvo svuotare quest'ultima di qualsiasi effetto utile (sentenze del 27 febbraio 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punti 23 e 27, nonché del 22 giugno 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, punti 38 e 39).

38 Pertanto, si può ritenere che un'imposta supplementare gravante sui prodotti sottoposti ad accisa, il cui gettito non è oggetto di una destinazione predeterminata, persegua una finalità specifica, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, solo se tale imposta è concepita, 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, ad esempio tassando fortemente i prodotti interessati al fine di scoraggiarne il consumo (sentenze del 27 febbraio 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punto 32, e del 22 giugno 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, punto 42).

39 Nel caso di specie, occorre constatare che la finalità specifica indicata dal giudice del rinvio, vale a dire la tutela della salute, figura anche tra gli obiettivi perseguiti dalla direttiva 2011/64 menzionati al considerando 2 di tale direttiva. Tuttavia, neppure la mera circostanza che un'imposta sia destinata, oltre a perseguire una finalità di bilancio, a garantire un livello elevato di protezione della salute, obiettivo generale perseguito anche dalla direttiva 2011/64, può escludere *a priori* l'esistenza di una «finalità specifica», ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118.

40 Infatti, come osservato, in sostanza, dall'avvocato generale al paragrafo 56 delle sue conclusioni, nonostante tale identità di obiettivi, può sussistere una «finalità specifica», ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, quando l'imposta supplementare che grava su un prodotto sottoposto ad accisa mira a tassare maggiormente il prodotto di cui trattasi in modo da ravvicinare la sua tassazione finale a quella di altri prodotti comparabili soggetti ad accisa, allo scopo ultimo di scoraggiarne il consumo.

41 Orbene, dalla decisione di rinvio risulta che l'imposta addizionale di cui trattasi mira a ravvicinare la tassazione del tabacco riscaldato a quella gravante sulle sigarette. Pertanto, mediante un adeguamento del regime fiscale del tabacco riscaldato, tale imposta ha la finalità specifica di dissuadere i consumatori che dipendono dalla nicotina dall'abbandonare le sigarette a vantaggio del tabacco riscaldato di cui trattasi nel procedimento principale, dal momento che anche quest'ultimo è nocivo per la salute.

42 Per quanto riguarda la seconda condizione relativa al rispetto, da parte di un'imposta addizionale come quella di cui trattasi nel procedimento principale, delle regole di imposizione dell'Unione applicabili all'accisa o all'IVA per la determinazione della base imponibile nonché per il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta, occorre ricordare che l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 non richiede agli Stati membri il rispetto integrale di tali regole. È sufficiente che le imposte indirette supplementari che perseguono finalità specifiche siano conformi, su tali punti, all'economia generale delle norme dell'Unione applicabili oppure all'accisa, oppure ancora all'IVA (v., in tal senso, sentenze del 24 febbraio 2000, Commissione/Francia, C-434/97, EU:C:2000:98, punti 23, 24 e 27, nonché del 9 marzo 2000, EKW e Wein oCo, C-437/97, EU:C:2000:110, punto 47).

43 A tal riguardo, occorre rilevare, da un lato, che l'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2011/64 autorizza il principio di un'«accisa mista» comprendente un elemento *ad valorem* e un elemento specifico, il quale è previsto alla lettera b) di tale articolo 14, paragrafo 1, nel senso che esso può essere espresso in «un importo per chilogrammo o, per i sigari e i sigaretti, alternativamente per numero di pezzi». Dall'altro lato, l'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), di tale direttiva precisa che l'accisa globale (specifica e/o *ad valorem* esclusa l'IVA), espressa in percentuale, in un importo per chilogrammo o per numero di pezzi, è almeno pari, «per gli altri tabacchi da fumo [al] 20% del prezzo di vendita al minuto, imposte comprese, o a [EUR] 22 per chilogrammo».

44 Quand'anche da tali disposizioni risultasse che l'accisa mista può combinare un elemento *ad valorem* con un solo «elemento specifico», l'imposta addizionale di cui trattasi non è il risultato della combinazione di un elemento *ad valorem* con due «elementi specifici». Come ha sottolineato il governo tedesco in udienza, essa risulta, al contrario, dalla detrazione di un importo calcolato sulla base di unità da un importo calcolato in base al peso.

45 Ne consegue che è soddisfatta la seconda condizione imposta dall'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 affinché un'imposta addizionale come quella di cui trattasi nel procedimento principale possa essere qualificata come «altra imposta indiretta avente finalità specifiche sui prodotti sottoposti ad accisa».

46 Peraltro, per quanto riguarda l'eventuale distinzione che sarebbe stata introdotta dall'imposta addizionale di cui trattasi all'interno dei prodotti appartenenti al gruppo degli «altri tabacchi da fumo», ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 2011/64, in violazione dell'articolo 14, paragrafo 3, di tale direttiva, occorre sottolineare, al pari dell'avvocato generale al paragrafo 65 delle sue conclusioni, che le norme stabilite da tale articolo 14, paragrafo 3, mirano a garantire l'assenza di trattamento fiscale discriminatorio tra prodotti le cui caratteristiche essenziali e le cui modalità di consumo sono, se non identiche, almeno comparabili.

47 Orbene, come ricordato al punto 30 della presente sentenza, la categoria dei tabacchi identificati come «altri tabacchi da fumo» è una categoria residuale, che non può essere oggetto di interpretazione restrittiva (sentenza del 6 aprile 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, punto 24). Pertanto, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 66 delle sue conclusioni, tale categoria include necessariamente prodotti eterogenei le cui caratteristiche di fabbricazione e le cui modalità di consumo variano e che sono più diversificate di quelle comprese nelle altre due categorie, vale a dire le «sigarette» e i «sigari e sigaretti», in cui i prodotti sono espressamente identificati. In tali circostanze, la necessità di un trattamento fiscale identico per tutti i prodotti appartenenti a tale categoria residuale sarebbe di per sé idonea a creare discriminazioni e a falsare la concorrenza tra tabacchi appartenenti allo stesso gruppo, in violazione degli obiettivi perseguiti dalla direttiva 2011/64, come ricordati al suo considerando 9.

48 Discende da quanto precede che occorre rispondere alla prima questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 deve essere interpretato nel senso che la nozione di «altra imposta indiretta avente finalità specifiche sui prodotti sottoposti ad accisa» comprende un'imposta addizionale applicabile al tabacco riscaldato, il cui importo è pari all'80% dell'importo dell'accisa applicabile alle sigarette, previa detrazione dell'importo dell'accisa applicabile a tale tabacco riscaldato.

Sulla seconda e sulla terza questione

49 In considerazione della risposta fornita alla prima questione, non occorre rispondere alla seconda e alla terza questione.

Sulle spese

50 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 (Terza Sezione) dichiara:

L'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,

dev'essere interpretato nel senso che:

la nozione di «altra imposta indiretta avente finalità specifiche sui prodotti sottoposti ad accisa» comprende un'imposta addizionale applicabile al tabacco riscaldato, il cui importo è pari all'80% dell'importo dell'accisa applicabile alle sigarette, previa detrazione dell'importo dell'accisa applicabile a tale tabacco riscaldato.

Firme