

Nozione di «sigari o sigaretti»

Corte di giustizia UE, Sez. V 11 aprile 2019, in causa C-638/17 - Regan, pres. ed est.; Saugmandsgaard Øe, avv. gen. - Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos c. «Skonis ir kvapas» UAB

Produzione, commercio e consumo - Rinvio pregiudiziale - Struttura e aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato - Direttiva 2011/64/UE- Art. 4, par. 1, lett. a) - Nozione di «sigari o sigaretti» - Rotoli di tabacco muniti di una fascia esterna di tabacco naturale parzialmente ricoperta da un ulteriore strato di carta.

(Omissis)

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 4, paragrafo 1, 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 un procedimento avviato dalla Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (ispettorato nazionale delle imposte presso il Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania; in prosieguo: l'«ispettorato nazionale delle imposte») in merito ad un avviso di accertamento emesso nei confronti della «Skonis ir kvapas» UAB riguardante la tassazione dei prodotti del tabacco importati da tale società in Lituania.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 2011/64

3 Ai sensi dei considerando 4 e 8 della direttiva 2011/64:

«(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. (...)».

4 L'articolo 1 di tale direttiva così dispone:

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

5 L'articolo 2, paragrafo 1, di detta direttiva prevede quanto segue:

«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 arrotolare le sigarette;
- ii) gli altri tabacchi da fumo».

6 L'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva 2011/64 recita 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 ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1; (...)

7 L'articolo 4, paragrafo 1, di tale direttiva, è formulato come segue:

«Ai fini della presente direttiva, sono considerati sigari o sigaretti, se possono essere e, se, tenuto conto delle loro proprietà e delle normali attese dei consumatori, sono esclusivamente destinati a essere fumati tali e quali:

- a) i rotoli muniti di una fascia esterna di tabacco naturale;
- b) i rotoli di tabacco riempiti di una miscela di tabacco battuto e muniti di una fascia esterna del colore tipico dei sigari, di tabacco ricostituito, ricoprente interamente il prodotto, compreso l'eventuale filtro ma escluso il bocchino nei sigari



che ne sono provvisti, aventi peso unitario, esclusi il filtro o il bocchino, non inferiore a 2,3 g e non superiore a 10 g e la cui circonferenza misurabile su almeno un terzo della lunghezza non è inferiore a 34 mm.

(...)».

Note esplicative della NC

8 Le note esplicative della nomenclatura combinata dell'Unione europea, come modificate (GU 2013, C 210, pag. 3; in prosieguo: le «note esplicative della NC»), relative alla sottovoce 2402 10 00, intitolata «Sigari (compresi i sigari spuntati) e sigaretti, contenenti tabacco», enunciano quanto segue:

«I sigari, sigari spuntati e sigaretti sono rotoli di tabacco che possono essere fumati, e che, tenuto conto delle loro caratteristiche, sono esclusivamente destinati ad essere fumati tal quali, essendo:

a) muniti di una fascia esterna di tabacco naturale che ricopre interamente il prodotto, ivi compreso l'eventuale filtro (ma senza ulteriori strati che coprano parzialmente la fascia esterna) con esclusione del bocchino nei sigari che ne sono provvisti; (...)».

Diritto lituano

9 Ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 10, della Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (legge lituana sulle accise), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sulle accise»):

«Sono considerati sigari o sigaretti i seguenti prodotti:

- 1) i rotoli di tabacco destinati ad essere fumati, muniti di una fascia esterna di tabacco naturale;
- 2) i rotoli di tabacco destinati ad essere fumati, riempiti di una miscela di tabacco battuto e muniti di una fascia esterna del colore tipico dei sigari, di tabacco ricostituito, ricoprente interamente il prodotto, compreso l'eventuale filtro ma escluso il bocchino nei sigari che ne sono provvisti, aventi peso unitario, esclusi il filtro o il bocchino, non inferiore a 2,3 g e non superiore a 10 g e la cui circonferenza misurabile su almeno un terzo della lunghezza non è inferiore a 34 mm».

10 L'articolo 3, paragrafo 11, della legge sulle accise prevede quanto segue:

«Sono considerati sigarette i seguenti prodotti:

- 1) rotoli di tabacco destinati ad essere fumati, diversi dai sigari o dai sigaretti di cui al paragrafo 10 del presente articolo;

(...)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

11 La Skonis ir kvapas ha importato in Lituania, dal 1° settembre 2013 al 17 aprile 2015, prodotti del tabacco da essa dichiarati, nel sistema informatizzato di controllo dei movimenti dei prodotti sottoposti ad accisa, come rientranti nella categoria dei sigari o sigaretti.

12 In seguito ad un controllo fiscale della Skonis ir kvapas, l'ispettorato nazionale delle imposte ha ritenuto, sulla base degli accertamenti del laboratorio doganale, che tali prodotti non corrispondevano alla definizione di sigari o sigaretti, quale prevista dall'articolo 3, paragrafo 10, della legge sulle accise, e che essi dovevano, al contrario, essere considerati sigarette ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 11, di tale legge. Infatti, secondo gli accertamenti effettuati da tale laboratorio, i suddetti prodotti, che consistevano in rotoli di tabacco trinciato a taglio fino di 87 millimetri (mm) di lunghezza e 8 mm di larghezza, con filtro, muniti di una fascia di tabacco naturale, erano inoltre ricoperti, a livello del filtro, da un ulteriore strato di carta.

13 Pertanto, con decisione del 21 settembre 2015, l'ispettorato nazionale delle imposte ha inflitto alla Skonis ir kvapas un supplemento di accise, maggiorato degli interessi di mora, e gli ha inflitto un'ammenda relativa all'accisa.

14 La Skonis ir kvapas ha presentato dinanzi alla Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania; in prosieguo: la «commissione per il contenzioso tributario») un reclamo avverso tale decisione. La commissione per il contenzioso tributario ha accolto tale reclamo e ha annullato la suddetta decisione.

15 Il ricorso proposto dall'ispettorato nazionale delle imposte avverso la decisione della commissione per il contenzioso tributario è stato respinto con sentenza del Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania) del 2 giugno 2016.

16 Il giudice del rinvio, dinanzi al quale l'ispettorato nazionale delle imposte ha proposto un'impugnazione, ritiene che la soluzione della controversia dipenda dall'interpretazione dell'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 2011/64. Esso si domanda, in particolare, se la circostanza che la fascia esterna di tabacco naturale o ricostituito di cui sono muniti rotoli di tabacco sia parzialmente ricoperta da un ulteriore strato di carta sia pertinente ai fini della classificazione di tali rotoli nella categoria dei sigari o sigaretti, ai sensi di tale disposizione.

17 Infatti, da un lato, poiché tale disposizione prevede che i rotoli di tabacco rientrano nella categoria dei sigari o sigaretti qualora siano muniti di una fascia esterna di tabacco naturale o ricostituito, si potrebbe ritenere che l'esistenza, su una parte di tale fascia, di un ulteriore strato di carta sia irrilevante ai fini di tale classificazione.



18 Tuttavia, dall'altro lato, il termine esterno utilizzato per qualificare la fascia di cui all'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 2011/64 metterebbe in evidenza l'importanza fondamentale di tale fascia situata all'esterno del prodotto del tabacco, in quanto è visibile dal consumatore. Tale constatazione sarebbe confermata dalla parte di frase «fascia (...) del colore tipico dei sigari» di cui all'articolo 4, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva. Pertanto, la circostanza che una parte della fascia esterna sia ricoperta da un ulteriore strato di carta potrebbe sottrarre i prodotti interessati alla categoria dei sigari o sigaretti, in quanto essi non soddisferebbero una delle caratteristiche previste da detta direttiva.

19 Peraltro, conformemente al suo considerando 4, la direttiva 2011/64 distinguerebbe vari tipi di tabacchi lavorati, che si differenziano tra loro per gli usi cui sono destinati. Inoltre, il considerando 8 di tale direttiva prevederebbe, in particolare, che un tipo di sigaro simile, per molti aspetti, a una sigaretta venga trattato come una sigaretta. Ebbene, l'utilizzo di uno strato di carta che copre la fascia di tabacco naturale a livello del filtro avrebbe la conseguenza di rendere i prodotti di cui trattasi nel procedimento principale simili alle comuni sigarette con filtro.

20 Il giudice del rinvio rileva altresì che le note esplicative della NC indicano esplicitamente che i prodotti riconosciuti come sigari devono essere muniti di una fascia esterna di tabacco naturale che ricopre interamente il prodotto, ivi compreso l'eventuale filtro, ma senza ulteriori strati che coprano parzialmente la fascia esterna.

21 In tali circostanze, il Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva [2011/64] debba essere interpretato nel senso che il termine “sigari o sigaretti” comprende (o meno) i casi in cui parte della fascia di tabacco naturale o ricostituito è coperta da uno strato aggiuntivo esterno (di carta), come nel caso di specie. Se ai fini della risposta a detta questione sia rilevante che l'uso della carta come strato aggiuntivo nella fascia esterna del prodotto del tabacco (dove si trova il filtro) significhi che esso è visivamente simile a una sigaretta».

Sulla questione pregiudiziale

22 In via preliminare, occorre ricordare che spetta alla Corte trarre dall'insieme degli elementi forniti dal giudice del rinvio, e, in particolare, dalla motivazione della decisione di rinvio, gli elementi di diritto dell'Unione che richiedano un'interpretazione, tenuto conto dell'oggetto del procedimento principale (sentenza del 19 dicembre 2018, ALEX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

23 Nel caso di specie, occorre rilevare che, al suo articolo 4, paragrafo 1, lettere a) e b), la direttiva 2011/64 distingue, rispettivamente, i rotoli muniti di una fascia esterna di tabacco naturale da quelli muniti di una fascia esterna di tabacco ricostituito. Ebbene, dalle informazioni fornite dal giudice del rinvio risulta che i prodotti di cui trattasi nel procedimento principale sono interamente ricoperti, anche a livello del filtro, da una fascia di tabacco naturale.

24 Pertanto, si deve ritenere che, con la sua questione, il giudice del rinvio chieda, in sostanza, se l'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva debba essere interpretato nel senso che i prodotti del tabacco come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, in cui una parte della fascia esterna di tabacco naturale è ricoperta da un ulteriore strato di carta a livello del filtro, che può comportare la somiglianza visiva di tali prodotti con le sigarette, rientrano nella categoria dei sigari o sigaretti, ai sensi di tale disposizione.

25 Al fine di garantirne un'uniforme applicazione, l'interpretazione delle nozioni della direttiva 2011/64 deve essere autonoma, fondata sul tenore letterale delle disposizioni di cui trattasi nonché sull'economia di tale direttiva e sulle finalità da essa perseguite (v., per analogia, sentenza del 30 marzo 2006, Smits-Koolhoven, C-495/04, EU:C:2006:218, punto 17 e giurisprudenza ivi citata).

26 In primo luogo, per quanto riguarda la formulazione dell'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64, tale disposizione si limita ad enunciare che sono considerati sigari o sigaretti, se possono essere e, se, tenuto conto delle loro proprietà e delle normali attese dei consumatori, sono esclusivamente destinati a essere fumati tali e quali, i rotoli muniti di una fascia esterna di tabacco naturale. Pertanto, è giocoforza constatare che dal tenore letterale di tale disposizione risulta che i rotoli di tabacco ricoperti da tale fascia esterna di tabacco naturale rientrano, in linea di principio, nella categoria dei sigari o sigaretti, ai sensi di tale disposizione.

27 In secondo luogo, per quanto riguarda l'economia di tale direttiva, occorre rilevare che l'articolo 3, paragrafo 1, lettera a), della medesima qualifica come sigarette i rotoli che possono essere fumati tali e quali e che non sono sigari o sigaretti ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, di detta direttiva. Ebbene, come è stato ricordato al punto 23 della presente sentenza, quest'ultima disposizione riguarda sia i rotoli muniti di una fascia esterna di tabacco naturale, sia quelli muniti di una fascia esterna di tabacco ricostituito.

28 Ne risulta, anzitutto, che la materia di cui è costituita tale fascia esterna costituisce il criterio essenziale sul cui fondamento la direttiva 2011/64 opera la distinzione tra la categoria dei sigari o sigaretti e quella delle sigarette.

29 Occorre poi osservare che, ai fini della classificazione nella categoria dei sigari o sigaretti, l'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva menziona soltanto una fascia esterna di tabacco naturale, mentre l'articolo 4, paragrafo 1, lettera b), di detta direttiva, oltre a fare riferimento ad una fascia esterna di tabacco ricostituito, prevede caratteristiche supplementari relative, in particolare, al peso e alle dimensioni dei rotoli di tabacco, nonché al colore di tale fascia.

30 Come sostenuto dal governo lituano e dalla Commissione europea nelle loro osservazioni scritte, nonché in udienza, la maggiore propensione dei prodotti muniti di una fascia di tabacco ricostruito a somigliare visivamente alle sigarette spiega le caratteristiche supplementari previste all'articolo 4, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2011/64, le quali hanno lo scopo di garantire che i prodotti rientranti in tale disposizione ai fini della loro tassazione si distinguano sufficientemente dalle sigarette.

31 Ne consegue che l'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva, letto alla luce dell'economia di quest'ultima, deve essere inteso nel senso che, in linea di principio, a motivo della presenza di una fascia esterna di tabacco naturale, i prodotti interessati rientrano nella categoria dei sigari o sigaretti.

32 Occorre tuttavia verificare se la presenza di uno strato ulteriore di carta a livello del filtro possa rimettere in discussione tale classificazione ai fini di detta direttiva.

33 A tale riguardo, si deve rilevare che la definizione della categoria dei sigari o sigaretti di cui all'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 2011/64 precisa anche che i prodotti interessati possono rientrare in tale categoria se possono essere e, se, tenuto conto delle loro proprietà e delle normali attese dei consumatori, sono esclusivamente destinati a essere fumati tali e quali.

34 Pertanto, prodotti come quelli di cui trattasi nel procedimento principale non potrebbero rientrare nella categoria dei sigari o sigaretti, ai sensi di tale direttiva, qualora, sebbene consistano in rotoli di tabacco muniti di una fascia esterna di tabacco naturale, essi non siano destinati, per le loro caratteristiche e le normali aspettative dei consumatori, ad essere fumati tali e quali.

35 A tale riguardo, dalle osservazioni scritte presentate alla Corte nonché dalla discussione in udienza risulta che, per i consumatori, la fascia esterna di tabacco naturale conferisce ai rotoli di tabacco che ne sono muniti un aspetto visivo, una velocità di combustione e un sapore che li distinguono dalle sigarette.

36 Nel caso in cui, come per i prodotti di cui trattasi nel procedimento principale, lo strato supplementare di carta ricopra solo il filtro e non si estenda alla parte dei prodotti che viene consumata, non si può ritenere che tale strato supplementare rimetta in discussione il fatto che i prodotti in parola siano destinati ad essere fumati tali e quali.

37 L'esistenza di siffatto strato supplementare di carta non giustifica quindi che venga rimessa in discussione la classificazione di prodotti come quelli di cui trattasi nel procedimento principale nella categoria dei sigari o sigaretti, dato che essi soddisfano i criteri di cui all'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64.

38 In terzo luogo, tale interpretazione è confermata dalle finalità perseguite da detta direttiva. A tale riguardo, come risulta dal suo articolo 1, detta direttiva ha l'obiettivo di stabilire i principi generali di armonizzazione della struttura e delle aliquote dell'accisa che gli Stati membri applicano ai tabacchi lavorati. A tal fine, il considerando 4 della medesima direttiva afferma che occorre definire i vari tipi di tabacchi lavorati che si differenziano tra loro per le rispettive caratteristiche e per gli usi cui sono destinati.

39 Inoltre, come indicato in sostanza al considerando 8 della direttiva 2011/64, 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 i prodotti che somigliano, per molti aspetti, ai prodotti che rientrano in tale direttiva siano trattati come questi ultimi.

40 Al fine di raggiungere tali obiettivi, detta direttiva, da un lato, al suo articolo 2, paragrafo 1, procede ad una classificazione in tre categorie dei tabacchi lavorati oggetto dell'armonizzazione prevista da detta direttiva, la prima riguardante le sigarette, la seconda i sigari e i sigaretti, la terza il tabacco da fumo e, dall'altro, agli articoli da 3 a 5 definisce i prodotti rientranti in ciascuna di tali categorie in funzione delle loro caratteristiche specifiche.

41 Nel caso di specie, dalle informazioni fornite dal giudice del rinvio risulta che lo strato supplementare di carta che ricopre prodotti come quelli di cui al procedimento principale potrebbe eventualmente comportare una somiglianza visiva di questi ultimi con le sigarette. I governi lituano, tedesco e italiano ne deducono che, per raggiungere l'obiettivo di cui al considerando 8 della direttiva 2011/64, siffatti prodotti andrebbero considerati, ai fini di tale direttiva, come sigarette. Ebbene, tale interpretazione non può essere accolta.

42 Anzitutto, sebbene il considerando 8 della direttiva 2011/64, nella parte in cui dichiara che un tipo di sigaro che assomiglia sotto molti aspetti ad una sigaretta deve essere trattato come quest'ultima, consenta di chiarire i criteri previsti dall'articolo 3, paragrafo 1, e dall'articolo 4, paragrafo 1, della medesima direttiva al fine di distinguere le sigarette dai sigari o sigaretti, tale considerando non può giustificare il mancato rispetto delle definizioni previste dal legislatore dell'Unione al fine di classificare prodotti come quelli di cui al procedimento principale.

43 Inoltre, come risulta dai considerando 4 e 8 di detta direttiva, le finalità perseguite da quest'ultima richiedono che le diverse categorie di tabacco lavorato siano definite in base a criteri relativi alle loro caratteristiche e agli usi ai quali sono destinate, come quelli ricordati, per i sigari e i sigaretti, ai punti 26 e 28 della presente sentenza.

44 Far prevalere, in base al considerando 8 della direttiva 2011/64, una valutazione fondata unicamente sulla somiglianza visiva con le sigarette di prodotti come quelli di cui al procedimento principale sui criteri espressamente enunciati all'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva pregiudicherebbe necessariamente la realizzazione degli obiettivi perseguiti dalla citata direttiva.

45 Peraltro, la classificazione, ai fini della direttiva 2011/64, di prodotti come quelli di cui al procedimento principale nella categoria dei sigari o sigaretti non può essere rimessa in discussione dalle note esplicative della NC, le quali

prevedono esplicitamente che i sigari e i sigaretti sono rotoli di tabacco muniti di una fascia esterna di tabacco naturale che ricopre interamente il prodotto (ma senza ulteriori strati che coprano parzialmente la fascia esterna).

46 Infatti, come ha rilevato la Commissione nelle sue osservazioni scritte, tali note esplicative non possono avere alcuna incidenza sulla definizione di sigari o sigaretti ai sensi della direttiva 2011/64 in quanto, a differenza di altre direttive relative a prodotti soggetti ad accisa, come la direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (GU 2003, L 283, pag. 51), la direttiva 2011/64 non effettua alcun rinvio ai codici della nomenclatura combinata per definire i tabacchi lavorati che rientrano nel suo ambito di applicazione.

47 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64 deve essere interpretato nel senso che i prodotti del tabacco come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, in cui una parte della fascia esterna di tabacco naturale è coperta da un ulteriore strato di carta a livello del filtro, che può comportare la somiglianza visiva di tali prodotti con le sigarette, rientrano nella categoria dei sigari o dei sigaretti, ai sensi di tale disposizione.

Sulle spese

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

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

L'articolo 4, paragrafo 1, lettera a), 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 i prodotti del tabacco come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, in cui una parte della fascia esterna di tabacco naturale è coperta da un ulteriore strato di carta a livello del filtro, che può comportare la somiglianza visiva di tali prodotti con le sigarette, rientrano nella categoria dei sigari o dei sigaretti, ai sensi di tale disposizione.

(Omissis)

