

# SENATO DELLA REPUBBLICA

XVII LEGISLATURA

---

Doc. LXXXIX

n. 128

## SENTENZA

DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA (SESTA SEZIONE) DEL 6 APRILE 2017. CAUSA C-638/15. (EKO - TABAK SRO CONTRO GENERÀLNÌ REDITESTVÌ CEL - OSSERVAZIONI DA PARTE DELL'ITALIA. DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE PROPOSTA DAL NEJVYŠŠÌ SPRÀVNI SOUD). RINVIO PREGIUDIZIALE - DIRETTIVA 2011/64/UE - ARTICOLO 2, PARAGRAFO 1, LETTERA C) - ARTICOLO 5, PARAGRAFO 1, LETTERA A) - NOZIONI DI «TABACCO DA FUMO», «TABACCO TRINCIATO O IN ALTRO MODO FRAZIONATO» E «TRASFORMAZIONE INDUSTRIALE»

*(Articolo 144-ter del Regolamento del Senato)*

---

Comunicata alla Presidenza il 16 maggio 2017

---

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

6 aprile 2017 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Direttiva 2011/64/UE – Articolo 2, paragrafo 1, lettera c) – Articolo 5, paragrafo 1, lettera a) – Nozioni di “tabacco da fumo”, “tabacco trinciato o in altro modo frazionato” e “trasformazione industriale”»

Nella causa C-638/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca), con decisione del 29 ottobre 2015, pervenuta in cancelleria il 30 novembre 2015, nel procedimento

**Eko-Tabak s. r. o.**

contro

**Generální ředitelství cel,**

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da E. Regan, presidente di sezione, J.-C. Bonichot e A. Arabadjiev (relatore), giudici,

avvocato generale: N. Wahl

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 26 ottobre 2016,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo ceco, da T. Müller, M. Smolek e J. Vláčil, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, da V. Ester Casas, in qualità di agente;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da G. Albenzio, avvocato dello Stato;
- per la Commissione europea, da F. Tomat e Z. Malůšková, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 15 dicembre 2016,

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 2 e 5 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 nel contesto di una controversia tra la Eko-Tabak s. r. o. e il Generální ředitelství cel (direzione generale dei dazi doganali, Repubblica ceca), con riguardo alla confisca di prodotti considerati come tabacchi lavorati assoggettati ad accisa.

### **Contesto normativo**

#### *Diritto dell'Unione*

- 3 I considerando 2, 3, 8 e 9 della direttiva 2011/64 sono così formulati:
  - «(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, come richiesto dall'articolo 168 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, tenendo presente che i prodotti del tabacco possono nuocere gravemente alla salute e che l'Unione è parte della convenzione quadro dell'Organizzazione mondiale della sanità per il controllo del tabacco (FCTC). È opportuno tener conto della situazione esistente per ciascuno dei vari tipi di tabacchi lavorati.
  - (3) Uno degli obiettivi del trattato nei riguardi dell'Unione europea è preservare un'unione economica che presenti caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno in cui ci sia una sana concorrenza. La realizzazione di tale obiettivo nel settore dei tabacchi lavorati presuppone l'applicazione, negli Stati membri, di accise sui prodotti di tale settore che non falsino le condizioni di concorrenza e non ne ostacolino la libera circolazione nell'Unione.
- (...)
- (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 e che, di conseguenza, sia realizzata l'apertura dei mercati nazionali degli Stati membri».

4 L'articolo 1 della direttiva in parola recita 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».

5 L'articolo 2, paragrafo 1, di detta direttiva così recita:

«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 Ai sensi dell'articolo 5 della stessa direttiva:

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

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

2. Il tabacco da fumo nel quale più del 25% in peso delle particelle di tabacco abbia una lunghezza di taglio inferiore ad 1,5 millimetri è considerato tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette.

(...))».

*Diritto ceco*

7 L'articolo 101 del zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (legge n. 353/2003 in materia di accise; in prosieguo: la «legge in materia di accise»), rubricato «I tabacchi lavorati soggetti ad accisa», nella versione applicabile ai fatti di cui al procedimento principale, dispone quanto segue:

«1) I tabacchi lavorati sono soggetti ad accisa.

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

3) Ai fini della presente legge, s'intende per:

(...)

c) tabacco da fumo

1. il tabacco trinciato o in altro modo frazionato, filato o compresso in tavolette, che può essere fumato senza successiva trasformazione industriale,

2. i cascami di tabacco preparati per la vendita al consumatore finale non compresi nella lettera a) o b) e che possono essere fumati; o

3. il tabacco da fumo nel quale più del 25% in peso delle particelle di tabacco abbia una lunghezza di taglio inferiore a 1,5 millimetri; si tratta di tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette.

(...)

6) Ai fini della presente legge, per tabacco da fumo si intendono inoltre i prodotti che contengono integralmente o parzialmente sostanze diverse dal tabacco e che soddisfano gli altri requisiti di cui al paragrafo 3, lettera c), ad eccezione dei prodotti citati al paragrafo 8, o dei prodotti non citati al paragrafo 3, lettera c), se sono destinati a uno scopo diverso dal fumo e se, al contempo, possono essere fumati e preparati per la vendita al consumatore finale.

(...)».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

8 Con decisione del 14 novembre 2013, riformata il 29 maggio 2014, il Celní úřad pro Jihočeský kraj (Ufficio doganale della regione della Boemia meridionale, Repubblica ceca) ha disposto la confisca di alcuni prodotti appartenenti alla Eko-Tabak, argomentando che essi costituivano tabacchi da fumo ai sensi dell'articolo 101, paragrafo 6, della legge in materia di accise e, pertanto, erano soggetti ad accisa. Dalle informazioni fornite dal giudice del rinvio risulta che detti prodotti sono foglie di tabacco essiccate, schiacciate, irregolari, parzialmente scostolate, sottoposte a essiccazione primaria e umidificazione controllata successiva, che

contengono glicerina che consente di mantenere l'umidità e l'elasticità delle foglie al fine di evitare che esse si rompano durante la manipolazione e che, pur essendo destinate ad uno scopo diverso dal fumo, possono essere fumate in esito ad una trasformazione elementare consistente, ad esempio, nella triturazione o trinciatura a mano. Tali prodotti erano, nel loro insieme, destinati alla vendita al consumatore finale.

- 9 Eko-Tabak ha proposto ricorso contro tale decisione dinanzi al Krajský soud v Českých Budějovicích (Corte regionale di České Budějovice, Repubblica ceca), facendo valere che la definizione dei prodotti che ricadono nella sfera di applicazione dell'articolo 101, paragrafo 6, ultima parte del periodo, della legge in materia di accisa ampliava in termini inammissibili l'elenco dei tabacchi lavorati di cui alla direttiva 2011/64.
- 10 Con decisione del 30 gennaio 2015, detto giudice ha respinto il ricorso della Eko-Tabak argomentando che la definizione prevista dall'articolo 101, paragrafo 6, ultima parte del periodo, della legge in materia di accisa non supera i limiti di cui alla direttiva 2011/64, in quanto la ratio e la finalità di quest'ultima sono intesi ad assoggettare ad accisa i prodotti che, pur essendo destinati ad uno scopo diverso dal fumo, possono essere tuttavia fumati nonché ad evitare che siano elusi la normativa fiscale o il diritto dell'Unione.
- 11 Avverso tale decisione la Eko-Tabak ha proposto impugnazione dinanzi al Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca). Detta società fa valere, segnatamente, che la direttiva 2011/64 non prevede alcuna categoria di tabacchi lavorati corrispondente a quella prevista dall'articolo 101, paragrafo 6, ultima parte del periodo, della legge in materia di accisa e che la condizione secondo la quale il prodotto in questione può essere fumato deve essere soddisfatta dal momento in cui tale prodotto viene depositato nel magazzino ai fini della vendita. Peraltro, non sarebbe sufficiente che un prodotto del tabacco possa essere fumato perché possa essere considerato come tabacco lavorato, ai sensi di detta direttiva. Infatti, la condizione secondo la quale il prodotto interessato può essere fumato sarebbe solo una delle condizioni che devono essere soddisfatte perché un prodotto del tabacco possa essere qualificato come «tabacco da fumo» ai sensi di detta direttiva.
- 12 Mentre dalla decisione di rinvio risulta che l'articolo 101 della legge in materia di accisa è relativa alla trasposizione nel sistema giuridico ceco degli articoli 2 e 5 della direttiva 2011/64, il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa) manifesta dubbi quanto alla questione se prodotti come quelli oggetto del procedimento principale costituiscono tabacchi lavorati ai quali si applica questa direttiva. Nell'ipotesi di risposta negativa a tale questione, detto giudice intende chiarire se gli articoli 2 e 5 della menzionata direttiva ostino a che uno Stato membro assoggetti ad accisa tali prodotti.

- 13 Al riguardo, il giudice del rinvio rileva che la Corte non si è ancora pronunciata né in merito all'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), punto ii), né su quella dell'articolo 5 della direttiva 2011/64, quanto alla nozione di «tabacchi da fumo».
- 14 Il giudice del rinvio osserva, peraltro, che i tabacchi lavorati, ai sensi della direttiva 2011/64, sono caratterizzati principalmente dal fatto di poter essere fumati. Tale caratteristica consentirebbe anche di definire i diversi gruppi o tipi di tabacchi lavorati.
- 15 In tale contesto, il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa) decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se il tabacco in foglie essiccato, schiacciato, irregolare, parzialmente scostolato e/o parti di esso, che sia stato sottoposto a essiccazione primaria e umidificazione controllata e in cui si rileva la presenza di glicerina, e che possa essere fumato a seguito di una semplice trasformazione (mediante triturazione o trinciatura a mano), possa essere considerato tabacco lavorato ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), punto ii), o, eventualmente, dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64.
- 2) Qualora alla prima questione sia data risposta negativa, se il combinato disposto degli articoli 5 e 2 della direttiva 2011/64 osti alla normativa nazionale di uno Stato membro che estende l'accisa sul tabacco lavorato al tabacco non menzionato negli articoli 2 e 5 della citata direttiva e che, pur non essendo destinato al fumo, può essere fumato (è idoneo e adatto a essere fumato) ed è stato preparato per la vendita ai consumatori finali».

### **Sulle questioni pregiudiziali**

- 16 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e l'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva 2011/64 vadano interpretati nel senso che il tabacco in foglie essiccato, schiacciato, irregolare, parzialmente scostolato, che sia stato sottoposto a essiccazione primaria e successiva umidificazione controllata, che contenga glicerina e che possa essere fumato a seguito di una semplice trasformazione mediante triturazione o trinciatura a mano è ricompreso nella nozione di «tabacchi da fumo» ai sensi di dette disposizioni.
- 17 A tal riguardo occorre rilevare che, come risulta dal suo articolo 1, oggetto della direttiva 2011/64 è la fissazione dei principi generali di armonizzazione delle strutture e delle aliquote di accisa alla quale gli Stati membri assoggettano i tabacchi lavorati. Detta direttiva, pertanto, ricade nella normativa fiscale dell'Unione applicabile ai prodotti del tabacco, normativa che, a termini del considerando 2 della direttiva medesima, ha l'obiettivo di garantire il corretto

funzionamento del mercato interno e, al contempo, un elevato livello di protezione della salute.

- 18 Inoltre, dal considerando 3 della direttiva 2011/64 risulta che quest'ultima è diretta a garantire che l'applicazione, in seno agli Stati membri, delle imposte sul consumo dei prodotti del settore dei tabacchi lavorati non falsi le condizioni di concorrenza e non ostacoli la libera circolazione di tali prodotti nell'Unione. In particolare, al considerando 8 di detta direttiva è sostanzialmente indicato che i prodotti simili, per molti aspetti, ai prodotti che ricadono in detta direttiva dovrebbero essere trattati nello stesso modo, mentre il considerando 9 della direttiva medesima prevede 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.
- 19 L'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2011/64 classifica in tre categorie i tabacchi lavorati oggetto dell'armonizzazione di cui a detta direttiva, ove la prima riguarda le sigarette, la seconda i sigari e i sigaretti, la terza il tabacco da fumo.
- 20 Per quanto riguarda, segnatamente, il tabacco da fumo, risulta dal disposto dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), punti i) e ii), di detta direttiva, che questa categoria si suddivide in due sottocategorie rubricate, rispettivamente, «tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette» e «altri tabacchi da fumo».
- 21 Da parte sua, l'articolo 5, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2011/64 definisce le nozioni, rispettivamente, di «tabacchi da fumo» e di «tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette». In tal senso, la prima di tali nozioni comprende sia il «tabacco trinciato o in altro modo frazionato, filato o compresso in tavolette, che può essere fumato senza successiva trasformazione industriale» sia i «cascami di tabacco preparati per la vendita al minuto, non compresi [nella definizione di sigarette o in quella di sigari o sigaretti], e che possono essere fumati».
- 22 Nella specie, è pacifico che i prodotti del tabacco oggetto del procedimento principale non siano ricompresi né nella nozione di «tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), punto i), e dell'articolo 5, paragrafo 2, della direttiva 2011/64, né in quella di «cascami di tabacco», ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera b), di detta direttiva.
- 23 Pertanto, per determinare se tali prodotti ricadano nella sottocategoria degli «altri tabacchi da fumo», di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), punto ii), della direttiva 2011/64, occorre esaminare se essi costituiscono «tabacchi da fumo», alla luce della definizione di cui all'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva medesima.



- 24 Tenuto conto degli obiettivi di detta direttiva, ricordati ai punti 17 e 18 della presente sentenza, la nozione di «tabacchi da fumo» non può essere oggetto di interpretazione restrittiva.
- 25 Dal disposto dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), di questa stessa direttiva 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.
- 26 Per quanto riguarda la prima condizione, non risulta dalla decisione di rinvio che il tabacco oggetto del procedimento principale sia filato o compresso in tavolette.
- 27 Occorre, pertanto, determinare se possa ritenersi che tale tabacco sia trinciato o in altro modo frazionato, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64.
- 28 Al riguardo, in assenza di definizione dei termini «trinciato» e «frazionato» in tale direttiva, occorre riferirsi, per determinarne la portata, al loro senso generale e comunemente riconosciuto (v., in tal senso, sentenza del 16 luglio 2015, Sommer Antriebs- und Funktechnik, C-369/14, EU:C:2015:491, punto 46 nonché giurisprudenza ivi citata). Orbene, tali termini, il cui senso abituale è particolarmente ampio, designano, segnatamente, per quanto riguarda il primo, il risultato dell'operazione consistente nel togliere una parte o un pezzo di qualcosa con uno strumento tagliente e, quanto al secondo, il risultato dell'operazione consistente nello smembramento o nella divisione di qualcosa.
- 29 Conseguentemente, in quanto i prodotti oggetto del procedimento principale consistono, secondo le indicazioni fornite dal giudice del rinvio, in tabacco in foglie parzialmente scostolate, tali prodotti devono essere considerati come tabacco trinciato o in altro modo frazionato ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64.
- 30 Per quanto riguarda la nozione di «trasformazione industriale», di cui a detto articolo 5, paragrafo 1, lettera a), tale nozione indica normalmente la trasformazione, di solito su larga scala, secondo un processo standardizzato, di materie prime e beni materiali.
- 31 Risulta dalla giurisprudenza della Corte, in sostanza, che non costituiscono «trasformazioni industriali» manipolazioni agevoli intese a rendere un prodotto del tabacco non finito tale da essere fumato, come quella consistente semplicemente nell'inserire un rotolo di tabacco in un tubetto per sigarette (v., per analogia, sentenze del 24 settembre 1998, Brinkmann, C-319/96, EU:C:1998:429, punti 18 e 20, nonché del 10 novembre 2005, Commissione/Germania, C-197/04, EU:C:2005:672, punti 31 e 32).

- 32 In tale contesto, deve essere considerato tale da essere fumato senza successiva «trasformazione industriale», ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64, il tabacco lavorato che è pronto o può essere agevolmente preparato, con mezzi non industriali, per essere fumato.
- 33 Nella specie, come risulta dalla decisione di rinvio, i prodotti oggetto del procedimento principale sono stati sottoposti a un processo di essiccazione primaria e successiva umidificazione controllata, contengono glicerina e possono essere fumati a seguito di una semplice trasformazione mediante triturazione o trinciatura a mano. Fatta salva la verifica da parte del giudice del rinvio, risulta quindi che tali prodotti soddisfano anche la seconda condizione di cui al punto 25 della presente sentenza e, pertanto, ricadono nella nozione di «tabacchi da fumo», quale definita dall'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64.
- 34 Ciò premesso, non costituendo tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare sigarette ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), punto i), di questa direttiva, tali prodotti devono quindi ritenersi ricompresi nella nozione di «altri tabacchi da fumo», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), punto ii), della direttiva medesima.
- 35 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, occorre rispondere alla prima questione affermando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e l'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva 2011/64 vanno interpretati nel senso che il tabacco in foglie essiccato, schiacciato, irregolare, parzialmente scostolato, che sia stato sottoposto a essiccazione primaria e successiva umidificazione controllata, che contenga glicerina e che possa essere fumato a seguito di una semplice trasformazione mediante triturazione o trinciatura a mano è ricompreso nella nozione di «tabacchi da fumo» ai sensi di dette disposizioni.
- 36 Alla luce della risposta data alla prima questione, non è necessario rispondere alla seconda.

### **Sulle spese**

- 37 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 (Sesta Sezione) dichiara:

**L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e l'articolo 5, 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, vanno interpretati nel senso che il tabacco in foglie essiccato, schiacciato, irregolare, parzialmente**

**scostolato, che sia stato sottoposto a essiccazione primaria e successiva umidificazione controllata, che contenga glicerina e che possa essere fumato a seguito di una semplice trasformazione mediante triturazione o trinciatura a mano è ricompreso nella nozione di «tabacchi da fumo» ai sensi di dette disposizioni.**

Firme