

Causa C-668/20

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

8 dicembre 2020

Giudice del rinvio:

Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania)

Data della decisione di rinvio:

7 luglio 2020

Ricorrente in primo grado e per cassazione:

GmbH

Resistente in primo grado e per cassazione:

Hauptzollamt (Ufficio doganale centrale)

BUNDESFINANZHOF (CORTE TRIBUTARIA FEDERALE, GERMANIA)

ORDINANZA

Nella causa

GmbH

ricorrente in primo grado e per cassazione

[OMISSIS]

contro

Hauptzollamt (Ufficio doganale centrale)
resistente in primo grado e per cassazione

avente ad oggetto: classificazione [tariffaria]

la VII Sezione **[Or. 2]**

all'udienza del 7 luglio 2020 ha così deciso:

Dispositivo

I. Vengono sottoposte alla Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «Corte») le seguenti questioni pregiudiziali:

1. Se la sottovoce 1302 19 05 della Nomenclatura combinata (NC) debba essere interpretata nel senso che la stessa include anche un'oleoresina di vaniglia estratta e diluita con etanolo e acqua e costituita da circa il 90% (volume/volume) ovvero l'85% (massa/massa) di etanolo, fino al 10% (massa/massa) da acqua, dal 4,8% (massa/massa) di residuo secco e dallo 0,5% (massa/massa) di vanillina, sebbene, ai sensi della nota 1, lettera ij), relativa al capitolo 13 della NC, la voce 1302 della NC non comprenda le oleoresine d'estrazione.

2. Se tra le oleoresine d'estrazione di cui alla sottovoce 3301 90 30 della NC figurino i prodotti come descritti nella prima questione pregiudiziale.

3. Se la sottovoce 3302 10 90 della NC debba essere interpretata nel senso che i prodotti come descritti nella prima questione pregiudiziale devono essere classificati come un miscuglio di sostanze odorifere oppure come un miscuglio (comprese le soluzioni alcoliche) a base di una o più di tali sostanze, dei tipi utilizzati nell'industria alimentare.

4. Se tra gli aromi di cui all'articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 92/83 figurino anche i prodotti della sottovoce 1302 19 05 della NC oppure l'oleoresina d'estrazione della sottovoce 3301 90 30 della NC.

II. Il procedimento viene sospeso fino alla pronuncia della Corte sulle questioni pregiudiziali.

Motivazione

I.

1 In data 10 febbraio 2016 la ricorrente in primo grado e per cassazione (in prosieguo: la «ricorrente») dichiarava (...) kg di «miscugli di sostanze odorifere e miscugli a base di una o più di tali sostanze, dei tipi utilizzati come materie prime per l'industria alimentare, nel presente caso: estratto di vaniglia (...)», nella sottovoce 3302 10 90 della Nomenclatura combinata (in prosieguo: la «NC»), esente da dazi, ai fini dell'immissione in consumo e in libera pratica.

2 La merce in questione è un prodotto proveniente del Madagascar dall'odore forte, viscoso, marrone scuro, ottenuto originariamente dalla pianta (baccello di vaniglia) [Or. 3] a mezzo di un solvente (in base alle informazioni fornite dalla ricorrente, a mezzo di etanolo), e successivamente diluito con alcole e acqua in Svizzera e importato nell'Unione europea. Per effetto della diluizione, il prodotto diventa di colore bruno dorato, di consistenza liquida leggera, emana un deciso odore di vaniglia e risulta composto da circa il 90% (volume/volume) ovvero

l'85% (massa/massa) di etanolo, dal 4,8% (massa/massa) di residuo secco e fino al 10% (massa/massa) da acqua, e ha un contenuto medio di vanillina dello 0,5% (massa/massa).

- 3 La resistente in primo grado e per cassazione (l'Hauptzollamt [Ufficio doganale centrale, Germania]; in prosieguo: lo «HZA»), a seguito di un iniziale accertamento della sola IVA all'importazione in misura pari a EUR (...), procedeva alla riscossione a posteriori di un'imposta sulle acquaviti in misura pari a EUR (...) con avviso del 25 aprile 2016, ritenendo, in un secondo momento, che il prodotto dovesse essere classificato nella sottovoce 1302 19 05 NC (aliquota di dazio del 3%), essendo quindi soggetto anche all'imposta sulle acquaviti.
- 4 Il Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania; in prosieguo: il «FG») dichiarava che la riscossione a posteriori del dazio e dell'imposta sulle acquaviti fosse legittima. Il prodotto importato doveva essere classificato nella sottovoce 1302 19 05 della NC. Non si tratterebbe di pura oleoresina di vaniglia, ma di un miscuglio di oleoresina di vaniglia, alcole e acqua. Tuttavia, l'oleoresina di vaniglia conferirebbe al prodotto il suo carattere essenziale e pertanto anche l'oleoresina di vaniglia diluita con alcole e acqua dovrebbe essere classificata nella voce 1302 del Sistema armonizzato (in prosieguo: il «SA»). Inoltre, i procedimenti di trasformazione relativi alla normalizzazione del prodotto non avrebbero alcuna incidenza sulla classificazione. L'estratto di vaniglia importato dalla ricorrente non avrebbe acquisito la natura di preparazione alimentare neppure a seguito dell'aggiunta di altre sostanze, poiché l'alcole e l'acqua sarebbero utilizzati già nell'estrazione dell'oleoresina di vaniglia. A prescindere da ciò, l'oleoresina di vaniglia sarebbe espressamente menzionata nella sottovoce 1302 19 05 della NC. Sarebbe esclusa la classificazione nella sottovoce 3302 10 90 della NC, in quanto l'oleoresina di vaniglia non sarebbe una sostanza odorifera.
- 5 Inoltre, l'estratto di vaniglia (...) sarebbe un prodotto soggetto all'imposta sulle acquaviti. L'esenzione esistente per taluni aromi alimentari non potrebbe essere applicata in quanto l'estratto di vaniglia (...) non sarebbe stato ottenuto da diverse varietà di piante.
- 6 Avverso tale sentenza, la ricorrente proponeva un ricorso per cassazione (Revision), sostenendo che il prodotto debba essere classificato nella sottovoce 3302 10 90 della NC. La voce 3302 della NC comprenderebbe, *inter alia*, miscugli a base di una sostanza odorifera, dei tipi utilizzati come materie prime per l'industria. Le sostanze odorifere in tal senso sarebbero le sostanze di cui alla voce 3301 della NC, che comprende, in particolare, tutte le oleoresine d'estrazione. Il prodotto importato conterrebbe una siffatta oleoresina d'estrazione. A prescindere da ciò, la miscelazione effettuata in [Or. 4] Svizzera del prodotto proveniente dal Madagascar con alcole e acqua avrebbe dato luogo a una preparazione per l'industria alimentare. La ricorrente ritiene che la voce 1302 della NC non sia applicabile in quanto le oleoresine d'estrazione, a termini della nota 1, lettera ij), relativa al capitolo 13 della NC, sarebbero espressamente escluse dalla voce 1302 della NC.

- 7 Secondo la ricorrente, la precedente decisione si basa inoltre su un'erronea applicazione della normativa in materia di imposta sulle acquaviti. L'imposta sulle acquaviti non troverebbe applicazione indipendentemente dalla classificazione del prodotto importato nella sottovoce 3302 10 90 oppure nella sottovoce 1302 19 05 della NC. Il FG sarebbe incorso in un errore di diritto limitando agli aromi derivanti da estratti vegetali mescolati fra loro la portata dell'esenzione relativa agli aromi di cui alla voce 1302 della NC. Nel caso dei prodotti di cui alla voce 3302 della NC, non sarebbe dovuta alcuna imposta sulle acquaviti, anche ad avviso dell'amministrazione.

II.

- 8 Questo Collegio sospende il procedimento di cassazione (Revision) pendente [OMISSIS] e sottopone alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea [ripetizione delle questioni riprodotte nel dispositivo]:

9 [OMISSIS]

10 [OMISSIS]

11 [OMISSIS]

12 [OMISSIS]

III.

- 13 **[Or. 5]** Ad avviso di questo Collegio, ai fini della soluzione del caso di specie, trova applicazione la NC in base al regolamento di esecuzione (UE) 2015/1754 della Commissione del 6 ottobre 2015, che modifica l'allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune [OMISSIS] (GU 2015, L 285, pag. 1). Risulta fondamentale, in particolare, determinare il rispettivo ambito di applicazione delle voci 1302, 3301 e 3302 della NC e delle sottovoci 1302 19 05, 3301 90 30 e 3302 10 90 della NC. Nella loro interpretazione emergono dubbi significativi ai fini della decisione della fattispecie. È altresì decisivo, per definire la controversia, stabilire la portata dell'esenzione degli aromi dall'imposta sulle acquaviti ai sensi dell'articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della direttiva (CEE) n. 92/83 del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche – in prosieguo: la «direttiva 92/83» – [OMISSIS] (GU 1992, L 316, pag. 21), sulla cui interpretazione questo Collegio del pari nutre dubbi.

- 14 **Diritto dell'Unione applicabile:**

Nota 1, lettera ij), relativa al capitolo 13:

La voce 1302 comprende, in particolare, l'estratto di liquirizia, l'estratto di piretro, l'estratto di loppolo, l'estratto di aloe e l'oppio.

Ne sono, invece, esclusi:

(...)

15

ij) oli essenziali, compresi quelli detti «concreti» o «assoluti»; resinoidi; oleoresine d'estrazione; acque distillate aromatiche e soluzioni acquose di oli essenziali nonché preparazioni a base di sostanze odorifere dei tipi utilizzati per la fabbricazione di bevande (capitolo 33)

Voce 1302
della NC:

1302 Succhi ed estratti vegetali; sostanze pectiche, pectinati e pectati; agar-agar ed altre mucillagini ed ispessenti derivati da vegetali, anche modificati:

1302 11 00 – Succhi ed estratti vegetali:

(...) – Oppio

1302 19 – altri:

1302 19 05 – Oleoresina di vaniglia

16

Note esplicative del sistema armonizzato (Note esplicative del SA) relative alla voce 1301:

D) le oleoresine sono essudati principalmente costituiti da essudati volatili e resinosi (...)

16.1 [Or. 6]

17

Note esplicative del SA relative alla voce 1302:

A) Succhi ed estratti vegetali 01.0

Sono inclusi succhi ed estratti vegetali (prodotti vegetali, ottenuti 02.0

di solito sia per secrezione naturale o a seguito di incisione sia per estrazione a mezzo di solventi), a condizione che tali succhi ed estratti non siano nominati o compresi in altre voci più specifiche (...)

18

Questi succhi ed estratti vegetali si distinguono dagli oli 02.5
essenziali, dai resinoidi e dalle oleoresine d'estrazione della voce
3301 in quanto contengono, oltre i costituenti odoriferi volatili,
una proporzione molto più importante degli altri costituenti della

pianta (ad esempio: clorofilla, tannini, principi amari, idrati di carbonio e altre materie estrattive).

19

Essa comprende ad esempio:	03.0
(...)	
4) l'estratto di piretro, ottenuto principalmente da fiori di diverse varietà di piretro (...) mediante un solvente organico (...)	07.0
(...)	
7) l'estratto di ginseng, ottenuto per l'estrazione con acqua o alcole (...)	10.0
(...)	
9) la podofillina, sostanza di natura resinosa che si prepara esaurendo con alcole la polvere proveniente dalla frantumazione dei rizomi secchi del <i>Podophyllum peltatum</i> .	13.0
(...)	26.1
21) l'oleoresina di vaniglia (talvolta chiamata impropriamente «resinoide di vaniglia» o «estratto di vaniglia»).	
(...)	
I succhi e gli estratti vegetali di questa voce sono, in generale, materie prime per svariate industrie produttive. Essi non sono più da classificare in questa voce se sono stati addizionati di altri prodotti e trasformati, perciò, in preparazioni alimentari, medicamentose o altre.	29.1
(...)	
Sono esclusi da questa voce gli oli essenziali, i resinoidi e le oleoresine d'estrazione (voce 3301) (...)	36.2
Le oleoresine d'estrazione si distinguono dagli estratti compresi in questa voce in quanto 1°) sono ottenute da materie vegetali naturali cellulari gregge (il più delle volte spezie o piante aromatiche) per [Or. 7] estrazione a mezzo di solventi organici o di fluidi supercritici e 2°) contengono principi odoriferi volatili nonché principi aromatizzanti non volatili che definiscono l'odore e il sapore della spezia o della pianta aromatica.	36.5
Questa voce non comprende, inoltre, i seguenti prodotti vegetali, classificati in voci più specifiche:	37.0
a) Le gomme, resine, gommo-resine e oleoresine (voce 1301).	38.1
(...)	
Note esplicative della Nomenclatura Combinata (Note esplicative della NC) relative alla voce 1302:	
Gli estratti vegetali di cui alla voce 1302 sono materie prime vegetali grezze ottenute, ad esempio, mediante estrazione con solvente, che non subiscono ulteriori modificazioni né trasformazioni chimiche. Sono tuttavia consentiti gli additivi inerti (ad esempio, gli agenti antiagglomeranti) e i procedimenti di	01.1

trasformazione relativi alla normalizzazione o i trattamenti fisici quali l'essiccazione o la filtrazione.

20

Note al capitolo 33:

1. Questo capitolo non comprende:

- a) le oleoresine naturali o estratti vegetali delle voci 1301 o 1302;
- (...)

2. Ai sensi della voce 3302, l'espressione «sostanze odorifere» comprende soltanto le sostanze della voce 3301, gli ingredienti odoriferi estratti da tali sostanze nonché i prodotti aromatici ottenuti per sintesi.

(...)

Voce 3301 della NC:

3301 Oli essenziali (deterpenati o no) compresi quelli detti «concreti» o «assoluti»; resinoidi; oleoresine d'estrazione; soluzioni concentrate di oli essenziali nei grassi, negli oli fissi, nelle cere o nei prodotti analoghi, ottenute per «enfleurage» o macerazione; sottoprodotti terpenici residuali della deterpenazione degli oli essenziali; acque distillate aromatiche e soluzioni acquose di oli essenziali

(...)

3301 90 – altri

3301 90 10 – Sottoprodotti terpenici residuali della deterpenazione degli oli essenziali:

– Oleoresine d'estrazione:

3301 90 21 – di liquirizia e di luppolo

3301 90 30 – altri [Or. 8]

(...)

21

Note esplicative del SA relative al capitolo 33:

Gli oli essenziali e le oleoresine d'estrazione di cui alla voce 3301 vengono estratti tutti da materie prime vegetali. Il procedimento d'estrazione impiegato determina il tipo di prodotto ottenuto. In tal modo, ad esempio, da talune piante (ad es. cannella) può ottenersi un olio essenziale oppure un'oleoresina d'estrazione a seconda che venga effettuata una distillazione in corrente di vapore oppure un'estrazione a mezzo di solventi organici.

01.2

22

Note esplicative del SA relative alla voce 3301:

(...)

- Le oleoresine d'estrazione, conosciute ugualmente in commercio col nome di «oleoresine preparate» o «oleoresine di spezie», sono prodotti ottenuti da sostanze vegetali naturali gregge cellulari (generalmente spezie o piante aromatiche) per estrazione a mezzo di solventi organici o di fluidi supercritici. Questi estratti contengono principi odoriferi volatili (ad esempio: oli essenziali) e principi aromatizzanti non volatili (ad esempio resine, oli grassi, costituenti pungenti) che definiscono l'odore o il sapore caratteristico della spezia o della pianta aromatica da cui provengono. Il tenore in oli essenziali di tali oleoresine d'estrazione è molto diverso a seconda delle spezie o delle piante aromatiche. Detti prodotti sono utilizzati principalmente come agenti aromatizzanti nell'industria alimentare. Sono esclusi da questa voce: 12.1
- a) Le oleoresine naturali (voce 1301) 13.1
(...) 14.1
- Il fatto che gli oli essenziali, i resinoidi, e le oleoresine d'estrazione, contengano, talvolta, piccole quantità di solventi provenienti dalla loro estrazione (ad esempio, alcole etilico) non incide sulla loro classificazione. 17.1
- 23
- Gli oli essenziali, i resinoidi, e le oleoresine d'estrazione, semplicemente messi a tipo togliendo o aggiungendo una parte dell'ingrediente principale, restano classificati in questa voce a condizione che la composizione del prodotto messo a tipo rimanga nei limiti normali di questo tipo di olio allo stato naturale. Tuttavia sono esclusi gli oli essenziali, i resinoidi e le oleoresine d'estrazione sottoposti a frazionamento o altrimenti modificati (ad eccezione della deterpenazione), [Or. 9] in guisa che la composizione del prodotto risultante differisca sensibilmente da quella del prodotto originario (generalmente voce 3302). Sono inoltre esclusi da questa voce i prodotti presentati con diluenti o supporti aggiunti quali oli vegetali, destrosio e amido (generalmente voce 3302). 18.3
(...)
- Oltre le esclusioni citate precedentemente, sono esclusi dalla presente voce: 29.0
- a) l'oleoresina di vaniglia, talvolta designata erroneamente come «resinoide di vaniglia» o «estratto di vaniglia» (voce 1302). 30.1

24

Voce 3302 della
NC:

3302	Miscugli di sostanze odorifere e miscugli (comprese le soluzioni alcoliche) a base di una o più di tali sostanze, dei tipi utilizzati come materie prime per l'industria; altre preparazioni a base di sostanze odorifere dei tipi utilizzati per la fabbricazione delle bevande
3302 10	– dei tipi utilizzati nelle industrie alimentari o delle bevande
3302 10 10 bis	– dei tipi utilizzati nelle industrie delle bevande
3302 10 40	
3302 10 90	– dei tipi utilizzati nelle industrie alimentari

25

Note esplicative del SA relative alla voce 3302:

Questa voce comprende, a condizione che abbiano il carattere di materie di base per le industrie dei profumi, per le industrie alimentari (in pasticceria, nella fabbricazione dei confetti, per aromatizzare le bevande, ecc.) o per altre industrie, in particolare, per saponifici:

(...)

3) I miscugli di oleoresine d'estrazione 03.2

(...)

6) I miscugli di una o più sostanze odorifere (oli essenziali, resinoidi, oleoresine d'estrazione o sostanze odorifere artificiali) combinate a diluenti o a supporti aggiunti quali olio vegetale, destrosio o amido. 06.5

(...)

26 Articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 92/83:

1. Gli Stati membri esentano i prodotti previsti dalla presente direttiva [Or. 10] dall'accisa armonizzata alle condizioni da essi stabilite per assicurare l'applicazione agevole e corretta di tali esenzioni e per prevenire qualsiasi evasione, frode o abuso quando sono:

(...)

e) impiegati per la produzione di aromi destinati alla preparazione di prodotti alimentari e di bevande analcoliche aventi titolo alcolometrico effettivo non superiore all'1,2% vol;

(...)

27 Articolo 43 della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008 (in prosieguo: la «direttiva 2008/118»), relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE [OMISSIS] (GU 2009, L 9, pag. 12):

1. La Commissione è assistita da un comitato, denominato «comitato delle accise».

28 Articolo 44 della direttiva 2008/118:

Oltre a svolgere i compiti di cui all'articolo 43, il comitato delle accise esamina le questioni sollevate dal suo presidente, su iniziativa del presidente stesso o su

richiesta del rappresentante di uno Stato membro, concernenti l'applicazione delle disposizioni comunitarie in materia di accise.

29 Orientamento CED n. 458 del comitato delle accise della Commissione europea del 19 novembre 2003:

Questioni concernenti l'applicazione delle norme comunitarie in materia di accise

30

1.	<u>Provenienza</u>	Commissione
	<u>Riferimento</u>	Articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 92/83/CEE
	<u>Oggetto</u>	Circolazione intracomunitaria di aromi ai sensi dell'articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 92/83/CEE CED n. 364 rev. 1 e 432.

31 Le delegazioni ritengono, quasi all'unanimità, che l'esenzione di cui all'articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 92/83/CEE vada concessa, a decorrere dal momento della produzione o dell'importazione, con riguardo agli aromi compresi nei codici della NC 1302 19 30, 2106 90 20 e 3302 nella versione vigente alla data di adozione del presente orientamento.

32 Sottovoce 1302 19 30 della NC nella versione vigente alla data del 19 novembre 2003:

1302 19 30	Miscugli di estratti vegetali, per la fabbricazione di bevande o di preparazioni alimentari [Or. 11]
------------	--

33 Sottovoce 2106 90 20 della NC nella versione vigente alla data del 19 novembre 2003:

2106 90 20	Preparazioni alcoliche composte, diverse da quelle a base di sostanze odorifere, dei tipi utilizzati per la fabbricazione di bevande
------------	--

34 Voce 3302 della NC nella versione vigente alla data del 19 novembre 2003:

3302	Miscugli di sostanze odorifere e miscugli (comprese le soluzioni alcoliche) a base di una o più di tali sostanze, dei tipi utilizzati come materie prime per l'industria; altre preparazioni a base di sostanze odorifere dei tipi utilizzati per la fabbricazione delle bevande
------	--

35 Diritto nazionale applicabile:

Articolo 130 del Gesetz über das Branntweinmonopol (legge sul monopolio delle acquaviti; in prosieguo: il «BranntwMonG») – dell'8 aprile 1922 come modificato dalla legge del 15 luglio 2009 (Bundesgesetzblatt – BGB1. – I, pag. 1870)

1. Le acquaviti e le bevande contenenti distillati (prodotti) sono soggette all'imposta sulle acquaviti nel territorio fiscale (...)

4. Per «bevande contenenti distillati» ai sensi del paragrafo 1 si intendono le bevande alcoliche diverse da quelle comprese nel capitolo 22 della Nomenclatura Combinata, fabbricate utilizzando acquaviti o contenenti distillati e il cui tenore alcolometrico sia superiore alla percentuale in volume dell'1,2% per i liquidi e alla percentuale in massa dell'1% per i prodotti non liquidi.

(...)

36 Articolo 152, paragrafo 1, punto 5, del BranntwMonG come modificato dalla legge del 21 giugno 2013 (BGBl. I, pag. 2221):

1. I prodotti sono esenti se destinati ad uso commerciale

(...)

(5) senza essere denaturati, per la fabbricazione di aromi ai fini dell'aromatizzazione di

a) bevande con titolo alcolometrico effettivo non superiore all'1,2% vol,

b) altri alimenti, ad eccezione delle acquaviti e delle altre bevande alcoliche,

(...)

IV.

37 Sussistono dubbi in ordine all'interpretazione delle sottovoci 1302 19 05, 3301 90 30 e 3302 10 90 della NC, rilevanti ai fini della classificazione del prodotto importato. [Or. 12]

38 1. Secondo costante giurisprudenza della Corte, seguita da questo Collegio, il criterio decisivo ai fini della classificazione tariffaria dei prodotti è generalmente costituito dalle loro caratteristiche e proprietà oggettive, come indicato nel testo delle voci e delle sottovoci della NC e nelle note alle sezioni o ai capitoli, nonché nelle regole generali per l'interpretazione della NC – in prosieguo: le «RG» (sentenza della Corte del 22 marzo 2017, GROFA e a., C-435/15 e C-666/15, EU:C:2017:232 [OMISSIS]).

39 Inoltre, esistono note esplicative e pareri di classificazione, che costituiscono un rilevante, seppur non vincolante, strumento ai fini dell'interpretazione della portata delle varie voci doganali (v. sentenza della Corte, GROFA e a., EU:C:2017:232 [OMISSIS]), per cui questo Collegio si è richiamato alle note esplicative ad integrazione delle disposizioni del diritto dell'Unione. La destinazione d'uso di un prodotto può essere presa in considerazione qualora si faccia riferimento a detto criterio nel testo delle disposizioni oppure nelle note

esplicative [OMISSIS]. Al riguardo è decisivo se la destinazione d'uso venga indicata nelle proprietà e nelle caratteristiche oggettive del prodotto [OMISSIS].

- 40 2. La voce 1302 della NC comprende, ai sensi della sua formulazione, succhi ed estratti vegetali; sostanze pectiche, pectinati e pectati; agar-agar ed altre mucillagini ed ispessenti derivati da vegetali, anche modificati.
- 41 Come si evince inoltre dalle note esplicative del SA 01.0 e 02.0 relative alla voce 1302, detta voce include succhi ed estratti vegetali (prodotti vegetali, ottenuti di solito sia per secrezione naturale o a seguito di incisione, sia per estrazione a mezzo di solventi), a condizione che tali succhi ed estratti non siano nominati o compresi in altre voci più specifiche. In base alla nota esplicativa del SA 02.5 relativa alla voce 1302, questi succhi ed estratti vegetali si distinguono dagli oli essenziali, dai resinoidi e dalle oleoresine d'estrazione della voce 3301 in quanto contengono, oltre i costituenti volatili e fragranti, una percentuale molto più significativa degli altri costituenti della pianta (ad esempio: clorofilla, tannini, principi amari, idrati di carbonio e altre materie estrattive).
- 42 a) Il prodotto importato dalla ricorrente viene ottenuto, in una prima fase di trasformazione, dalla **[Or. 13]** pianta (baccello di vaniglia) a mezzo di solventi (in base alle informazioni fornite dalla ricorrente, a mezzo di etanolo). Pertanto, potrebbe essere considerato un estratto vegetale ai sensi della voce 1302 della NC e delle summenzionate note esplicative. Ciò è confermato dagli esempi riportati nelle note esplicative 03.0, 07.0, 10.0 e 13.0 relative alla voce 1302, da cui può desumersi che la mera estrazione a mezzo di solventi (ad es. alcole) non osta alla classificazione nella voce 1302 della NC.
- 43 b) Tuttavia, in una successiva fase di trasformazione (del pari svolta precedentemente all'importazione), il prodotto importato dalla ricorrente viene diluito con alcole e acqua in misura tale da risultare composto per circa il 95% (massa/massa) da dette due componenti. Al contrario, il residuo secco è solo del 4,8% (massa/massa) e il tenore di vanillina soltanto dello 0,5% (massa/massa). Ad avviso di questo Collegio, una proporzione così bassa di costituenti della pianta dimostra che il prodotto aveva già perso un eventuale carattere di estratto vegetale al momento dell'importazione.
- 44 D'altro canto, la voce 1302 della NC e le rispettive note esplicative non indicano fino a quale percentuale degli altri costituenti della pianta possa ritenersi esistente un estratto vegetale in base alla Nomenclatura né quando la percentuale delle altre componenti vegetali sia troppo bassa ai fini della classificazione nella voce 1302 della NC e occorra prendere in considerazione un livello più elevato di trasformazione e una diversa voce tariffaria (nel caso di cui trattasi, la voce 3301 o 3302 della NC). In ogni caso, dalle note esplicative della NC 01.1 relative alla voce 1302, non vincolanti, risulta che i procedimenti di trasformazione relativi alla normalizzazione non ostano a una classificazione nella voce 1302 della NC, ma non si evince chiaramente se una diluizione a mezzo di alcole e acqua così forte come nel caso in esame possa ancora essere considerata una

normalizzazione, sebbene – come esposto dalla ricorrente – essa sia diretta a regolare il tenore di vaniglia allo 0,5% (massa/massa). A tal proposito, occorre richiamare altresì la nota esplicativa della SA 29.1 relativa alla voce 1302, secondo la quale i succhi e gli estratti vegetali non sono più da classificare in detta voce se sono stati addizionati di altri prodotti e trasformati in preparazioni alimentari, medicamentose, ecc. Il preciso ambito di applicazione della voce 1302 della NC resta nondimeno vago.

- 45 c) Questo Collegio dubita altresì della pertinenza della voce 1302 della NC anche perché, a termini della nota 1, lettera ij), relativa al capitolo 13, le oleoresine d'estrazione («extracted oleoresins» in inglese, «les oleoresines d'extraction» in francese) sono espressamente escluse dalla voce 1302 della NC. Tale conclusione è logica nella misura in cui la voce 3301 della NC comprenda le oleoresine d'estrazione. Inoltre, la nota esplicativa del SA 36.2 relativa alla voce 1302 conferma che le oleoresine d'estrazione non rientrano in detta voce, bensì nella voce 3301 del SA. Esse si distinguono dagli estratti compresi nella voce 1302 della NC in quanto 1°) sono ottenute da materie vegetali cellulari naturali gregge [Or. 14] (il più delle volte spezie o piante aromatiche) per estrazione a mezzo di solventi organici o di fluidi supercritici e, 2°) contengono principi odoriferi volatili nonché principi aromatizzanti non volatili che definiscono l'odore e il sapore della spezia o della pianta aromatica (nota esplicativa del SA 36.5 relativa alla voce 1302).
- 46 Dato che il FG ritiene, nel caso di cui trattasi, che l'oleoresina di vaniglia contenuta nell'estratto di vaniglia sia un'oleoresina d'estrazione, il prodotto dovrebbe essere dunque escluso dalla voce 1302 della NC, conformemente alla nota 1, lettera ij), relativa al capitolo 13. Di conseguenza, nemmeno le rispettive sottovoci dovrebbero essere più prese in considerazione in base al sistema della nomenclatura (v. anche la RG 6).
- 47 d) In ogni caso, si riscontra una contraddizione nell'escludere dalla voce 1302 NC prodotti come quelli oggetto della controversia, nella misura in cui l'oleoresina di vaniglia è espressamente menzionata nella sottovoce 1302 19 05 della NC. Anche dalla nota esplicativa del SA 26.1 relativa alla voce 1302 NC (contemplata nella sezione A relativa a succhi ed estratti vegetali) deriva che l'oleoresina di vaniglia è compresa in detta voce. Tuttavia, se venisse esclusa la voce 1302 della NC, nemmeno le sue sottovoci sarebbero applicabili.
- 48 Comunque non è chiaro quale sia l'ambito residuo di applicazione della sottovoce 1302 19 05 della NC, dato che le oleoresine naturali devono essere assegnate alla voce 1301 della NC (v. altresì note esplicative del SA 37.0 e 38.1 relative alla voce 1302) e le oleoresine d'estrazione alla voce 3301 della NC. La tesi dello HZA, secondo la quale la designazione delle oleoresine d'estrazione di cui alla voce 1302 della NC deve comprendere, in forza della nota 1, lettera ij), relativa al capitolo 13, solo le oleoresine diverse dalle oleoresine di vaniglia, non trova una spiegazione nel testo vincolante di tale nota (RG 1), in quanto essa non contempla una siffatta distinzione.

- 49 Un'interpretazione secondo la quale le oleoresine di vaniglia non sono oleoresine bensì estratti vegetali non è del pari convincente, in quanto ciò solleverebbe la questione del motivo per cui non sia stata scelta una diversa denominazione degli estratti di vaniglia nella sottovoce 1302 19 05 della NC.
- 50 3. Quanto alla classificazione dei prodotti di cui trattasi può prendersi in considerazione anche la voce 3301 della NC, la cui interpretazione è del pari dubbia. Detta voce comprende «oli essenziali (deterpenati o no), compresi quelli detti “concreti” o “assoluti”; resinoidi; oleoresine d'estrazione; soluzioni concentrate di oli essenziali nei grassi, negli oli fissi, nelle cere o nei prodotti analoghi, ottenute per “enfleurage” o macerazione; sottoprodotti terpenici residuali della deterpenazione degli oli essenziali; acque distillate aromatiche e [Or. 15] soluzioni acquose di oli essenziali». Le oleoresine d'estrazione sono espressamente menzionate nel testo della voce e anche la nota esplicativa del SA 01.2 relativa al capitolo 33 conferma che le oleoresine d'estrazione devono essere classificate nella voce 3301 della NC.
- 51 Le oleoresine d'estrazione vengono ottenute, ai sensi della nota esplicativa del SA 12.1 relativa alla voce 3301, da sostanze vegetali naturali gregge cellulari (generalmente spezie o piante aromatiche) per estrazione a mezzo di solventi organici o di fluidi supercritici. Detti estratti contengono principi odoriferi volatili (ad es. oli essenziali) e principi aromatizzanti non volatili (ad es. resine, oli grassi, costituenti pungenti che definiscono l'odore o il sapore caratteristico della spezia o della pianta aromatica. Questo Collegio considera come sinonimi in tale contesto le nozioni di «Lösemittel» [nella versione italiana «solvente») e «Lösungsmittel» (nella versione italiana «solvente») utilizzate rispettivamente nella nota esplicativa del SA 02.0 relativa alla voce 1302 e nella nota esplicativa del SA 12.1 relativa alla voce 3301.
- 52 a) Il prodotto oggetto di valutazione nel caso in esame viene estratto dal baccello di vaniglia a mezzo di un solvente (in base alle informazioni fornite dalla ricorrente, a mezzo di etanolo) e successivamente diluito con alcole e acqua. Il prodotto ha quindi le componenti oggettive che, secondo la formulazione della voce 3301 della NC, devono essere presenti (v. RG 1) ed è quindi denominato anche dal FG (in parte) come oleoresina d'estrazione.
- 53 Inoltre, come si è affermato *supra*, il prodotto ha una percentuale di residuo secco in misura pari solo al 4,8% (massa/massa) al momento della sua importazione. Lo stesso grado di purezza così elevato indica che esso non deve più essere classificato nella voce 1302, bensì nella voce 3301 della NC, poiché i prodotti di cui alla voce 1302 della NC presentano una percentuale più elevata degli altri costituenti della pianta (v. nota esplicativa del SA 02.5 relativa alla voce 1302).
- 54 b) Nondimeno, nel caso in esame, persistono dubbi in ordine alla classificazione dell'estratto di vaniglia (...) nella voce 3301 della NC. L'oleoresina di vaniglia è esplicitamente menzionata nella sottovoce 1302 19 05 della NC, per cui occorre distinguerla dalla voce 1302 della NC (v. *supra*). Inoltre,

ai sensi della nota 1, lettera a), relativa al capitolo 33, gli estratti vegetali di cui alla voce 1302 sono esclusi da detto capitolo. Anche dalle note esplicative del SA 29.0 e 30.1 relative alla voce 3301 si evince che l'oleoresina di vaniglia non è compresa nella voce 3301. Ciò conferma che un prodotto contenente oleoresina di vaniglia d'estrazione – quale l'estratto di vaniglia (...) –, non può essere classificato nella voce 3301 della NC. Nel caso di cui trattasi, pertanto, è di importanza decisiva il modo in cui le oleoresine d'estrazione di cui alla voce 3301 della NC vadano distinte dagli estratti vegetali di cui alla voce 1302 della NC. **[Or. 16]**

- 55 4. D'altro canto, è problematica la stessa differenziazione della voce 3301 rispetto alla voce 3302 della NC. Quest'ultima comprende «miscugli di sostanze odorifere e miscugli (comprese le soluzioni alcoliche) a base di una o più di tali sostanze, dei tipi utilizzati come materie prime per l'industria; altre preparazioni a base di sostanze odorifere dei tipi utilizzati per la fabbricazione delle bevande».
- 56 Come si evince dalle note esplicative del SA 01.0, 03.2 e 06.5 relative alla voce 3302, detta voce non comprende solo i miscugli di diverse oleoresine d'estrazione, ma anche i miscugli a base di una sola sostanza odorifera. Può trattarsi quindi di miscugli di una o più sostanze odorifere (oli essenziali, resinoidi, oleoresine d'estrazione o sostanze odorifere artificiali) combinate a diluenti o a supporti aggiunti quali olio vegetale, destrosio o amido.
- 57 a) Sulla base di tale constatazione, la stessa voce 3302 della NC potrebbe essere presa in considerazione ai fini della classificazione dell'estratto di vaniglia (...). Il prodotto contiene oleoresina di vaniglia d'estrazione ed è quindi a base di una sostanza odorifera ai sensi della nota 2 del capitolo 33 della NC e della nota esplicativa del SA 06.5 relativa alla voce 3302. Inoltre, l'oleoresina di vaniglia veniva diluita mediante aggiunta di alcole e acqua. Per effetto dell'elevato titolo alcolometrico dell'85% (massa/massa), l'estratto di vaniglia (...) potrebbe aver perso il suo carattere di oleoresina d'estrazione di cui alla voce 3301 della NC ed essere divenuto una soluzione alcolica ai sensi della voce 3302 della NC. All'interno di detta voce, il prodotto dovrebbe essere classificato nella sottovoce 3302 10 90 della NC.
- 58 b) Tuttavia, questo Collegio nutre dubbi anche in ordine all'interpretazione della voce 3302 della NC, poiché il suo ambito di applicazione non può essere chiaramente distinto da quello della voce 3301 della NC. Né la formulazione della voce 3302 della NC né le note esplicative finalizzate alla sua interpretazione forniscono chiare indicazioni sulla quantità aggiunta di acqua o di alcole oltre la quale un'oleoresina d'estrazione non può più essere classificata nella voce 3301, bensì nella voce 3302 della NC.
- 59 Questo Collegio chiede inoltre se osti ad una classificazione nella voce 3302 della NC il fatto che all'oleoresina di vaniglia ottenuta in Madagascar siano state aggiunte in Svizzera soltanto componenti già utilizzate per il suo ottenimento dal baccello di vaniglia e quindi già presenti in una concentrazione inferiore,

segnatamente l'acqua e l'alcole. La nota esplicativa del SA 17.1 relativa alla voce 3301 indica che il fatto che le oleoresine d'estrazione contengano, talvolta, piccole quantità di solventi organici provenienti dalla loro estrazione, quale ad es. l'alcole etilico, non incide però [Or. 17] sulla loro classificazione. Tuttavia, anche nel caso in cui i residui dell'estrazione non incidano sulla classificazione, questo Collegio si chiede in qual modo l'amministrazione doganale possa stabilire nel singolo caso quale percentuale di etanolo costituisca un (mero) residuo dell'estrazione e quanto etanolo sia stato aggiunto al prodotto successivamente alla sua estrazione. In tale contesto, lo HZA ha sottolineato che nemmeno un'analisi del prodotto potrebbe determinare se l'etanolo presente costituisca un residuo dell'estrazione dell'oleoresina di vaniglia oppure si tratti di etanolo aggiunto successivamente. Alla luce della giurisprudenza della Corte menzionata in premessa, secondo la quale la classificazione dei prodotti dipende dalle loro componenti oggettive (v. *supra*), e in considerazione della certezza del diritto per i dichiaranti nonché dell'applicazione uniforme della NC, questo Collegio ritiene che tale obiezione meriti di essere presa in considerazione.

- 60 Inoltre, la stessa nota esplicativa del SA 18.3 relativa alla voce 3301, pur non vincolante, potrebbe suggerire che l'aumento del tenore alcolometrico non comporti uno spostamento nella voce 3302 della NC. Infatti, in base a detta nota esplicativa, le oleoresine d'estrazione restano classificate nella voce 3301 della NC nel caso in cui siano state semplicemente messe a tipo togliendo o aggiungendo una parte degli ingredienti principali e pertanto titolate in base ad un determinato livello di efficacia. Per contro, va osservato che la classificazione si basa, in linea di principio, sulle componenti oggettive del prodotto e sul tenore letterale della voce. Di conseguenza, ai fini della classificazione è indifferente il motivo dell'aggiunta di etanolo a un prodotto.

V.

- 61 La valutazione del caso di cui trattasi, sotto il profilo della normativa in materia di imposta sulle acquaviti, è dubbia altresì dal punto di vista del diritto dell'Unione:
- 62 L'estratto di vaniglia (...) è un prodotto contenente acquavite ed è soggetto, in linea di principio, all'imposta tedesca sulle acquaviti in forza dell'articolo 130, paragrafo 1, prima frase, in combinato disposto con il paragrafo 4, del BranntwMonG. Tuttavia, nel caso in questione è dubbio se l'esenzione, fondata sul diritto dell'Unione, ai sensi dell'articolo 152, paragrafo 1, punto 5, del BranntwMonG sia applicabile all'importazione di estratto di vaniglia (...).
- 63 1. L'articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 92/83 stabilisce che gli Stati membri esentano i prodotti previsti da detta direttiva dall'accisa armonizzata alle condizioni da essi stabilite per assicurare l'applicazione agevole e corretta di tali esenzioni e per prevenire qualsiasi evasione, frode o abuso quando sono impiegati per la produzione di [Or. 18] aromi destinati alla preparazione di prodotti alimentari e di bevande analcoliche aventi titolo alcolometrico effettivo non superiore all'1,2% vol.

- 64 Tale disposizione è stata trasposta nell'ordinamento nazionale grazie all'articolo 152, paragrafo 1, punto 5, del BranntwMonG, secondo il quale i prodotti sono esenti se utilizzati a fini commerciali e non denaturati per la produzione di aromi destinati ad aromatizzare a) bevande con un titolo alcolometrico effettivo non superiore all'1,2% vol oppure b) altri prodotti alimentari, ad eccezione di acquaviti e altre bevande alcoliche.
- 65 2. Ai fini della valutazione del caso in esame, è determinante stabilire quali prodotti rientrino tra gli aromi esenti ai sensi dell'articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 92/83 e se l'estratto di vaniglia (...) sia un aroma a termini di detta disposizione. Dato che la direttiva non definisce la nozione di aroma, questo Collegio nutre dubbi sull'interpretazione della menzionata esenzione.
- 66 Già nella sua riunione del 29 e 30 settembre 1993, il comitato delle accise della Commissione europea aveva discusso la definizione di aromi, senza peraltro pervenire ad un accordo. Secondo la Commissione, l'alcole dovrebbe poter sempre essere utilizzato in regime di esenzione qualora i prodotti ricavati a mezzo di esso siano destinati ad aromatizzare alimenti e bevande analcoliche. In particolare, dovrebbe essere assicurata l'esenzione degli aromi per talune bevande rinfrescanti (cola, limonata) affinché esse possano essere acquistate al di fuori di un regime di sospensione fiscale [OMISSIS]
- 67 In seguito, il comitato delle accise della Commissione europea si è nuovamente occupato dell'esenzione degli aromi, sintetizzando nell'orientamento CED n. 458 del 19 novembre 2003 le condizioni a suo avviso necessarie ai fini dell'esenzione di cui all'articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 92/83. Le delegazioni del comitato delle accise sono state quasi unanimi nel ritenere che l'esenzione prevista dalla summenzionata disposizione debba essere concessa a decorrere dalla fabbricazione o dall'importazione con riguardo agli aromi di cui ai codici della NC 1302 19 30, 2106 90 20 e 3302, nella versione vigente al momento dell'adozione di detto orientamento. Pertanto, gli estratti vegetali mescolati fra loro per la fabbricazione di bevande o di preparazioni alimentari (sottovoce 1302 19 30 della NC nella versione vigente al 19 novembre 2003), le preparazioni alcoliche composte, diverse da quelle a base di sostanze odorifere, [Or. 19] dei tipi utilizzati per la fabbricazione di bevande (sottovoce 2106 90 20 della NC nella versione vigente al 19 novembre 2003), i miscugli di sostanze odorifere e miscugli (comprese le soluzioni alcoliche) a base di una o più di tali sostanze, dei tipi utilizzati come materie prime per l'industria; altre preparazioni a base di sostanze odorifere dei tipi utilizzati per la fabbricazione delle bevande (voce 3302 della NC, nella versione vigente al 19 novembre 2003) possono essere esentati dall'imposta sulle acquaviti.
- 68 Il 1° settembre 2014 la Repubblica federale di Germania approvava l'orientamento e adottava una disposizione amministrativa che obbligava l'amministrazione doganale ad esentare dall'imposta sulle acquaviti i prodotti di cui alle voci 3302 e 2106 90 20 della NC e gli estratti vegetali mescolati fra loro

per la fabbricazione di bevande o di preparazioni alimentari ex voce 1302 della NC [OMISSIS]. I prodotti di cui alla voce 3301 della NC e gli estratti vegetali non mescolati fra loro, ai sensi della voce 1302 NC, non sono invece esenti dall'imposta sulle acquaviti.

- 69 In base a quanto premesso, l'estratto di vaniglia (...), ove venga classificato nella voce 3301 della NC, non sarebbe esente dall'imposta sulle acquaviti, pur essendone esenti i prodotti di cui alla voce 3302 della NC, che possono contenere una quantità maggiore di alcole. Nel caso in cui tale prodotto fosse compreso nella sottovoce 1302 19 05 della NC, non sarebbe applicabile l'esenzione relativa agli aromi in quanto l'estratto di vaniglia (...) è costituito da un unico estratto vegetale, segnatamente l'oleoresina di vaniglia, e quindi, ad avviso di questo Collegio, non rappresenta un estratto vegetale composto. Le altre componenti, alcole e acqua, non sono costituenti della pianta.
- 70 3. Non è però chiaro a questo Collegio se l'esenzione relativa agli aromi in forza dell'articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 92/83 si applichi effettivamente solo ai prodotti compresi nelle sottovoci della NC stabilite dal comitato delle accise. Tali dubbi traggono origine dal fatto che né la direttiva 92/83 né altre disposizioni del diritto dell'Unione prevedono una siffatta limitazione. L'articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della direttiva medesima si riferisce piuttosto agli aromi in generale e non limita l'esenzione a determinati prodotti della NC o a prodotti con particolari caratteristiche. L'esenzione viene limitata solo laddove presupponga determinati usi e si applica esclusivamente agli aromi con un determinato titolo alcolometrico massimo. In base alla formulazione della disposizione summenzionata, dovrebbero pertanto essere esenti anche altre sostanze aromatizzanti e, in particolare, gli estratti vegetali non mescolati fra loro, tanto più che tali estratti vegetali possono essere utilizzati, [Or. 20] al pari degli aromi, nella preparazione di alimenti e bevande. In tal modo non si giungerebbe alla suddetta conclusione che i prodotti di cui alla voce 3302 della NC, i quali possono contenere una grande quantità di alcole, non sarebbero assoggettati all'imposta sulle acquaviti, mentre lo sarebbero quelli di cui alla voce 3301 della NC, che contengono quantità inferiori di alcole.
- 71 Inoltre, la limitazione dell'esenzione alle sottovoci della NC menzionate nell'orientamento CED n. 458 del 19 novembre 2003 non è coerente con l'uso comune nel linguaggio. Infatti, per «aroma» (dal latino *aroma*, dal greco ἄρωμα = spezia) si intende sia «sapore pronunciato e piacevole, essenza speziata; profumo forte, intenso; particolare gusto o odore deciso, soprattutto di un alimento vegetale» sia «aromatizzante artificiale per alimenti, condimento aromatico». (v. www.duden.de, alla voce *aroma*).
- 72 In tale contesto, questo Collegio dubita che il comitato delle accise abbia il potere di limitare l'ambito di applicazione dell'articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 92/83 oppure di interpretarlo in modo restrittivo, contrariamente al suo tenore letterale («Aromen», «flavours», «arômes»). Infatti, ai sensi dell'articolo 44 della direttiva 2008/118, il comitato delle accise esamina

unicamente le questioni concernenti l'applicazione delle disposizioni comunitarie in materia di accise. Tuttavia, non ne discende alcun potere di modificare il diritto derivato comunitario o dell'Unione. L'attività del comitato delle accise mira invece esclusivamente ad ottenere un'applicazione uniforme del diritto dell'Unione vigente negli Stati membri e ad assistere la Commissione europea (articolo 43, paragrafo 1, della direttiva 2008/118).

- 73 Tale obiettivo non viene peraltro conseguito in forza dell'orientamento CED n. 458 del comitato delle accise sull'esenzione degli aromi, perché gli Stati membri dell'Estonia e della Romania non l'hanno approvato ed il Regno Unito l'ha approvato solo in parte. Dunque – a prescindere dai suesposti dubbi in ordine all'interpretazione delle disposizioni del diritto dell'Unione relative agli aromi – sussiste, anche per tale motivo, il rischio di un'applicazione non uniforme del diritto.

DOCUMENTO DI LAVORO