Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

7 aprile 2022*

«Rinvio pregiudiziale – Tariffa doganale comune – Nomenclatura combinata – Classificazione delle merci – Voci 1302, 3301 e 3302 – Oleoresina di vaniglia d'estrazione – Accise – Direttiva 92/83/CEE – Esenzioni – Articolo 27, paragrafo 1, lettera e) – Nozione di "aroma" – Direttiva 92/12/CEE – Comitato delle accise della Commissione europea – Competenze»

Nella causa C-668/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 7 luglio 2020, pervenuta in cancelleria l'8 dicembre 2020, nel procedimento

Y GmbH

contro

Hauptzollamt,

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da S. Rodin, presidente di sezione, C. Lycourgos (relatore), presidente della Quarta Sezione, e L.S. Rossi, giudice,

avvocato generale: G. Pitruzzella

cancelliere: M. Krausenböck

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Y GmbH, da H. Bleier, Rechtsanwalt;

– per lo Hauptzollamt, da B. Geyer, in qualità di agente;

– per il governo ceco, da M. Smolek, O. Serdula e J. Vláčil, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da C. Perrin, M. Salyková e R. Pethke, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il tedesco.

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione delle sottovoci 1302 19 05, 3301 90 30 e 3302 10 90 della nomenclatura combinata contenuta nell'allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (GU 1987, L 256, pag. 1), come modificata dal regolamento di esecuzione (UE) 2015/1754, della Commissione, del 6 ottobre 2015 (GU 2015, L 285, pag. 1) (in prosieguo: la «NC»), nonché dell'articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 92/83/CEE del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche (GU 1992, L 316, pag. 21).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di un procedimento che vede contrapposta la Y GmbH allo Hauptzollamt (Ufficio doganale centrale, Germania), in merito all'obbligo della ricorrente nella causa principale di pagare dazi doganali e accise relativi all'importazione nel territorio dell'Unione europea di oleoresina di vaniglia.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Il sistema armonizzato di designazione e di codificazione delle merci (in prosieguo: il «SA») è stato elaborato dal Consiglio di cooperazione doganale, divenuto Organizzazione mondiale delle dogane (OMD), e istituito con la convenzione internazionale, conclusa a Bruxelles il 14 giugno 1983. Tale convenzione internazionale è stata approvata, con il relativo protocollo di emendamento del 24 giugno 1986, a nome della Comunità economica europea, con la decisione 87/369/CEE del Consiglio, del 7 aprile 1987 (GU 1987, L 198, pag. 1). La NC si basa sul SA. La NC riprende le voci e le sottovoci a sei cifre del SA. Solo la settima e l'ottava cifra costituiscono suddivisioni che le sono proprie.

4 Il punto A, intitolato «Regole generali per l'interpretazione della [NC]», del titolo I, intitolato «Regole generali», della prima parte della NC, contenente disposizioni preliminari, dispone quanto segue:

«La classificazione delle merci nella [NC] si effettua in conformità delle seguenti regole:

1. I titoli delle sezioni, dei capitoli o dei sottocapitoli sono da considerare come puramente indicativi, poiché la classificazione delle merci è determinata legalmente dal testo delle voci, da quello delle note premesse alle sezioni o ai capitoli e, occorrendo, dalle norme che seguono, purché queste non contrastino col testo di dette voci e note.

(...)».

5 La seconda parte della NC, intitolata «Tabella dei dazi», comprende una sezione II, intitolata «Prodotti del regno vegetale», nella quale figura in particolare il capitolo 13 della NC, a sua volta intitolato «Gomme, resine e altri succhi ed estratti vegetali», una sezione IV, intitolata «Prodotti delle industrie alimentari; bevande, liquidi alcolici ed aceti; tabacchi e succedanei del tabacco lavorati», in cui figura in particolare il capitolo 22 della NC, a sua volta intitolato «Bevande, liquidi alcolici ed aceti», e una sezione VI, intitolata «Prodotti delle industrie chimiche o delle industrie connesse», nella quale figura in particolare il capitolo 33 della NC, a sua volta intitolato «Oli essenziali e resinoidi; prodotti per profumeria, preparati per toeletta e preparazioni cosmetiche».

6 Il capitolo 13 della NC contiene le seguenti voci e sottovoci:

«(...)

1301	Gomma lacca; gomme, resine, gommo-resine e oleoresine (per esempio: balsami), naturali:
1301 20 00	– Gomma arabica
1301 90 00	– altri
1302	Succhi ed estratti vegetali; sostanze pectiche, pectinati e pectati; agar-agar ed altre mucillagini ed ispessenti derivati da vegetali, anche modificati:
	– Succhi ed estratti vegetali:
(...)	(...)
1302 19	– – altri:
1302 19 05	– – – Oleoresina di vaniglia

(...)».

7 La nota 1, lettera ij), del capitolo 13 della NC indica quanto segue:

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

Ne sono, invece, esclusi:

(...)

ij) gli oli essenziali, concreti, assoluti [,] i resinoidi e le oleoresine di estrazione, nonché le acque distillate aromatiche e le soluzioni acquose di oli essenziali e le preparazioni a base di sostanze odorifere dei tipi utilizzati per la fabbricazione di bevande (capitolo 33)».

8 Il capitolo 22 della NC comprende la voce 2207, la quale è così formulata:

«2207	Alcole etilico non denaturato con titolo alcolometrico volumico uguale o superiore a 80% vol; alcole etilico ed acquaviti, denaturati, di qualsiasi titolo

2207 10 00	– Alcole etilico non denaturato con titolo alcolometrico volumico uguale o superiore a 80% vol
2207 20 00	– Alcole etilico ed acquaviti, denaturati, di qualsiasi titolo

(...)».

9 Il capitolo 33 della NC contiene le seguenti voci e sottovoci:

«(...)

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 30 00	– Resinoidi
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	– – – altre
(...)	(...)
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:
	– – dei tipi utilizzati nelle industrie delle bevande:
	– – – Preparazioni contenenti tutti gli agenti aromatizzanti che caratterizzano una bevanda:
3302 10 10	– – – – con titolo alcolometrico effettivo superiore a 0,5% vol
(...)	(...)
3302 10 90	– – dei tipi utilizzati nelle industrie alimentari

(...)».

10 Ai sensi delle note 1 e 2 del 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.

(...)».

Le note esplicative della NC e le note esplicative del SA

11 Le note esplicative della nomenclatura combinata dell'Unione europea (GU 2019, C 119, pag. 1; in prosieguo: le «note esplicative della NC»), per quanto riguarda la voce 1302, enunciano quanto segue:

«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 trasformazione relativi alla normalizzazione o i trattamenti fisici quali l'essicazione o la filtrazione».

12 Le note esplicative pubblicate dall'OMD (in prosieguo: le «note esplicative del SA») prevedono, per quanto riguarda la voce 1302:

«A) Succhi ed estratti vegetali

Sono inclusi succhi (prodotti di origine vegetale generalmente ottenuti per essudazione naturale o incisione) ed estratti (prodotti di origine vegetale estratti da materie vegetali originali a mezzo di solventi) vegetali, a condizione che non siano nominati o compresi in altre voci più specifiche della Nomenclatura [v. l'elenco delle esclusioni alla fine della parte A) della presente Nota esplicativa].

Questi succhi ed estratti vegetali si distinguono dagli oli essenziali, dai resinoidi e dalle oleoresine d'estrazione della voce 33.01 in quanto contengono, oltre ai costituenti odoriferi volatili, una percentuale molto più significativa degli altri costituenti della pianta (ad esempio: clorofilla, tannini, principi amari, idrati di carbonio e altre materie estrattive).

Tali succhi ed estratti comprendono:

(...)

21) l'oleoresina di vaniglia, talvolta designata erroneamente come resinoide di vaniglia o estratto di vaniglia.

I succhi sono di solito addensati o concreti. Gli estratti possono essere allo stato liquido, pastoso o solido. Gli estratti in soluzione alcolica chiamati tinture contengono l'alcol che è servito per la loro estrazione. Gli estratti detti estratti fluidi sono, ad esempio, soluzioni di estratti nell'alcole, nel

glicerolo, nell'olio minerale. Le tinture e gli estratti fluidi sono di solito titolati (per esempio, l'estratto di piretro tipizzato mediante aggiunta di olio minerale in modo da presentare, ai fini della sua commercializzazione, un tenore uniforme di piretrine, ad esempio, pari al 2%, al 20% o al 25%). Gli estratti solidi sono ottenuti per evaporazione del solvente. Si incorporano talvolta ad alcuni di questi estratti solidi sostanze inerti sia per poterli ridurre più facilmente in polvere (è il caso dell'estratto di belladonna che si addiziona di gomma arabica polverizzata), sia al fine di tipizzarli, cioè titolarli (l'oppio viene per esempio addizionato di quantitativi di amido dosati di conseguenza per ottenere oppio contenente proporzioni specifiche di morfina). L'aggiunta di tali sostanze a fini analoghi non ha l'effetto di modificare la classificazione di tali estratti solidi. Tuttavia, gli estratti non possono essere sottoposti ad altri cicli di estrazione o a processi di purificazione, quali la purificazione cromatografica, che generano un aumento o una diminuzione di taluni composti o categorie di composti in misura che non può essere raggiunta unicamente mediante l'estrazione iniziale a mezzo di solventi.

(...)

I succhi e gli estratti vegetali di questa voce sono normalmente materie prime destinate a diverse produzioni. Essi non sono più da classificare in questa voce se sono stati addizionati di altri prodotti e trasformati, perciò, in preparazioni alimentari, medicinali o altre. Essi sono altresì esclusi da questa voce quando sono altamente raffinati o purificati, in particolare mediante purificazione cromatografica o ultrafiltrazione, o ancora quando sono stati sottoposti ad altri cicli di estrazione (es. estrazione liquido-liquido) dopo la fase di estrazione iniziale.

(...)

Sono esclusi da questa voce gli oli essenziali, i resinoidi e le oleoresine d'estrazione (voce 33.01). (...) Le oleoresine d'estrazione si distinguono dagli estratti compresi in questa voce in quanto 1°) sono ottenute da materie vegetali naturali cellulari grezze (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 caratteristico della spezia o della pianta aromatica.

Questa voce non comprende nemmeno i seguenti prodotti vegetali, classificati in voci più specifiche della Nomenclatura:

a) Le gomme, resine, gommo-resine e oleoresine naturali (voce 13.01).

(...)».

13 Per quanto riguarda il capitolo 33, le note esplicative del SA così recitano:

«1. Questo capitolo non comprende:

a) le oleoresine naturali o estratti vegetali delle voci 13.01 o 13.02;

(...)

2. Ai sensi della voce 33.02, l'espressione "sostanze odorifere" comprende soltanto le sostanze della voce 33.01, gli ingredienti odoriferi estratti da tali sostanze nonché i prodotti aromatici ottenuti per sintesi. (...)

Gli oli essenziali e le oleoresine d'estrazione della voce 33.01 sono tutti ottenuti mediante estrazione da materie vegetali. (...)».

14 Per quanto riguarda la voce 3301, le note esplicative del SA indicano quanto segue:

«(...)

Le oleoresine d'estrazione, conosciute ugualmente in commercio col nome di "oleoresine preparate" o "oleoresine di spezie", sono prodotti ottenuti da materie vegetali naturali cellulari grezze (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. Il tenore in oli essenziali di tali oleoresine d'estrazione è molto diverso a seconda delle spezie o delle piante aromatiche da cui provengono. Detti prodotti sono utilizzati principalmente come agenti aromatizzanti nell'industria alimentare.

Sono esclusi da questa voce:

a) Le oleoresine naturali (voce 13.01).

b) Gli estratti vegetali, non nominati né compresi altrove (per esempio le oleoresine estratte in fase acquosa), contenenti ingredienti volatili e, di solito, (indipendentemente dalle sostanze odorifere) una proporzione molto più elevata di altri costituenti della pianta (voce 13.02).

(...)

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.

Gli oli essenziali, i resinoidi e le oleoresine d'estrazione che sono stati semplicemente tipizzati togliendo o aggiungendo una parte degli ingredienti principali, restano classificati in questa voce a condizione che la composizione del prodotto così tipizzato rimanga nei limiti standard di questo tipo di prodotto 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), in modo tale che la composizione del prodotto risultante differisca sensibilmente da quella del prodotto originario (generalmente, voce 33.02). Sono inoltre esclusi da questa voce i prodotti presentati con diluenti o supporti aggiunti quali oli vegetali, destrosio e amido (generalmente, voce 33.02).

Nell'allegato alle Note esplicative del presente capitolo figura un elenco dei principali resinoidi, oli essenziali e oleoresine d'estrazione.

(...)

Fatte salve le esclusioni citate precedentemente, sono esclusi dalla presente voce:

a) L'oleoresina di vaniglia, talvolta designata erroneamente come "resinoide di vaniglia" o "estratto di vaniglia" (voce 13.02).

(...)».

15 Per quanto riguarda la voce 3302, le note esplicative del SA così recitano:

«Questa voce comprende, a condizione che abbiano il carattere di materie prime per le industrie dei profumi, per le industrie alimentari (ad esempio per pasticceria, confetteria, per aromatizzare le bevande) o per altre industrie, in particolare, per saponifici:

(...)

3) I miscugli di oleoresine d'estrazione.

(...)

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.

7) I miscugli anche combinati con un diluente o con un supporto o contenenti alcol, prodotti di altri capitoli (ad esempio, spezie) con una o più sostanze odorifere (oli essenziali, resinoidi, oleoresine d'estrazione o sostanze aromatiche artificiali), a condizione che tali sostanze costituiscano l'elemento o gli elementi di base di tali miscugli.

Sono miscugli di questa voce anche i prodotti ottenuti mediante estrazione di uno o più ingredienti degli oli essenziali, dei resinoidi o delle oleoresine d'estrazione, in modo tale che la composizione del prodotto risultante differisca sensibilmente da quella del prodotto originario. (...)».

Direttiva 92/83

16 L'articolo 20 della direttiva 92/83 così dispone:

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si intendono per "alcole etilico":

– tutti i prodotti che hanno un titolo alcolometrico effettivo superiore all'1,2% vol e che rientrano nei codici NC 2207 e 2208, anche quando essi sono parte di un prodotto di un altro capitolo della [NC];

– i prodotti che hanno un titolo alcolometrico effettivo superiore a 22% vol e che rientrano nei codici NC 2204, 2205 e 2206;

– le bevande spiritose contenenti prodotti solidi o in soluzione».

17 L'articolo 27 della direttiva 92/83 si colloca tra le disposizioni della sezione VII intitolata «Esenzioni» ed è così formulato:

«1. Gli Stati membri esentano i prodotti previsti dalla presente 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:

(...)

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;

(...)».

Direttiva 92/12

18 L'articolo 24 della direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU 1992, L 76, pag. 1), come modificata dal regolamento (CE) n. 807/2003 del Consiglio, del 14 aprile 2003 (in prosieguo: la «direttiva 92/12»), così disponeva:

«1. La Commissione [europea] è assistita da un comitato, denominato "comitato delle accise".

2. Le misure necessarie per l'applicazione degli articoli 5, 7, 15 ter, 18, 19 e 23 sono adottate secondo la procedura di cui al paragrafo 3.

(...)

4. Oltre alle misure di cui al paragrafo 2, il comitato esamina, su iniziativa del presidente o su richiesta del rappresentante di uno Stato membro, le questioni sollevate dal presidente stesso, concernenti l'applicazione delle disposizioni comunitarie in materia di accise.

5. Il comitato adotta il proprio regolamento interno».

La direttiva 2008/118/CE

19 L'articolo 43, paragrafo 1, della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12, prevede quanto segue:

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

20 Ai sensi dell'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».

Gli orientamenti n. 458 del comitato delle accise della Commissione, del 19 novembre 2003

21 Risulta in particolare dagli orientamenti n. 458 del comitato delle accise della Commissione, del 19 novembre 2003, che «[l]e delegazioni accettano quasi all'unanimità che l'esenzione prevista dall'articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della [direttiva 92/83] si applica a decorrere dalla produzione o dall'importazione degli aromi dei codici NC 1302 1930, 2106 9020 e 3302, nella versione vigente al momento dell'adozione de[i] present[i] orientament[i]».

Diritto tedesco

22 L'articolo 130 del Gesetz über das Branntweinmonopol (Branntweinmonopolgesetz; in prosieguo: il «BranntwMonG») (legge relativa al monopolio sulle acquaviti), dell'8 aprile 1922 (RGBl, 1922 I, pag. 335), nella sua versione applicabile alla controversia principale, dispone quanto segue:

«(1) Le acquaviti e i prodotti contenenti distillati (in prosieguo: i prodotti) sono soggetti all'accisa sulle acquaviti nel territorio fiscale (...)

(4) Per "prodotti contenenti distillati" ai sensi del paragrafo 1 si intendono i prodotti alcolici diversi da quelli compresi nel capitolo 22 della [NC], fabbricati utilizzando acquaviti o contenenti acquaviti e il cui tenore alcolometrico sia superiore all'1,2% vol per i liquidi e all'1% mas per i prodotti non liquidi.

(...)».

23 Ai sensi dell'articolo 152, paragrafo 1, punto 5, del BranntwMonG, in vigore fino al 31 dicembre 2017, che ha trasposto nel diritto tedesco l'articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 92/83:

«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 (...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

24 La ricorrente nel procedimento principale ha importato in Germania una merce marrone, dorata e liquida, al forte odore di vaniglia, composta di circa l'85% di etanolo, del 10% d'acqua, del 4,8% di residuo secco e con un tenore medio di vanillina dello 0,5% (in prosieguo: la «merce di cui trattasi nel procedimento principale»). Al fine di ottenere siffatta merce, un prodotto intermedio è anzitutto estratto dal baccello di vaniglia con etanolo (in prosieguo: il «prodotto intermedio»). Tale prodotto intermedio, marrone scuro, dall'odore intenso e pastoso, è poi diluito con alcole e acqua per ottenere la merce di cui trattasi nel procedimento principale.

25 Il 10 febbraio 2016 la ricorrente nel procedimento principale ha dichiarato tale merce nella sottovoce 3302 10 90 della NC ai fini della sua immissione in libera pratica.

26 Il 25 aprile 2016, lo Hauptzollamt (ufficio doganale centrale) competente ha ritenuto che detta merce dovesse essere classificata nella sottovoce 1302 19 05 della NC e, pertanto, che essa fosse parimenti soggetta all'accisa sull'acquavite in forza del diritto tedesco. Di conseguenza, esso ha riscosso dazi doganali e accise.

27 Il Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania) ha confermato che la merce di cui trattasi nel procedimento principale rientrava nella sottovoce 1302 19 05 della NC e, pertanto, che l'imposizione di dazi doganali e di accise era legittima. La ricorrente nel procedimento principale ha proposto ricorso per cassazione («Revision») avverso la sentenza del Finanzgericht (Tribunale tributario) dinanzi al giudice del rinvio, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), ritenendo che tale merce dovesse essere classificata nella sottovoce 3302 10 90 della NC.

28 Il giudice del rinvio nutre dubbi in merito all'interpretazione da dare alle sottovoci 1302 19 05, 3301 90 30 e 3302 10 90 della NC nonché all'articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 92/83.

29 In primo luogo, tale giudice constata, anzitutto, che la voce 1302 della NC comprende i succhi ed estratti vegetali purché, secondo le note esplicative del SA, non siano nominati né compresi in voci più specifiche. Sempre secondo tali note esplicative, i succhi e gli estratti vegetali si distinguerebbero, in particolare, dalle oleoresine, in quanto contengono, oltre ai costituenti odoriferi volatili, una percentuale molto più elevata di sostanze vegetali.

30 A tal riguardo, detto giudice rileva che il prodotto intermedio, estratto dal baccello di vaniglia mediante un solvente, potrebbe dover essere considerato come un estratto vegetale. Ciò premesso, poiché tale prodotto intermedio è poi diluito in una quantità considerevole di acqua e di alcool, lo stesso giudice dubita che la merce di cui trattasi nel procedimento principale possa ancora essere considerata come un estratto vegetale, ai sensi della voce 1302 della NC.

31 Il giudice del rinvio ricorda, tra l'altro, che, secondo le note esplicative del SA, gli estratti vegetali non rientrano più nella voce 1302 non appena sono stati aggiunti ad altri prodotti e quindi trasformati in preparazioni alimentari e che, anche se, conformemente alle note esplicative della NC, relative alla voce 1302, la trasformazione connessa alla standardizzazione non osta alla classificazione del prodotto in tale voce, non è certo che una diluizione così accentuata come quella di cui alla causa principale possa ancora essere considerata una standardizzazione, anche quando tale diluizione serva a fissare il tenore di vanillina allo 0,5%, come ha confermato la ricorrente in via principale.

32 Poi, tale giudice rileva che le oleoresine d'estrazione sono espressamente contemplate dalla voce 3301 della NC e che la merce di cui trattasi nel procedimento principale contiene gli ingredienti oggettivi menzionati nelle note esplicative del SA in modo da poter comportare che tale merce sia classificata in tale voce. Inoltre, la nota 1, lettera ij), del capitolo 13 della NC esclude tutte le oleoresine d'estrazione da tale capitolo e, di conseguenza, anche dalla voce 1302 della NC.

33 Tuttavia, detto giudice rileva altresì che la nota 1, lettera a), del capitolo 33 della NC precisa, al contrario, che gli estratti vegetali della voce 1302 sono esclusi da tale capitolo e, pertanto, dalla voce 3301 della NC.

34 Ancora, lo stesso giudice si interroga sulla distinzione tra la voce 3301 e la voce 3302 della NC. Alla luce delle note esplicative del SA, esso ritiene che la voce 3302 non comprenda soltanto le miscele di varie oleoresine d'estrazione, ma includa anche i miscugli di una o più sostanze odorifere con diluenti in modo tale che tale voce sarebbe parimenti ipotizzabile ai fini della classificazione tariffaria della merce di cui trattasi nel procedimento principale, in quanto, nel caso di specie, l'oleoresina di vaniglia, che si basa su una sostanza odorifera, è stata diluita aggiungendo alcole e acqua.

35 In secondo luogo, il giudice del rinvio rileva che, poiché la merce di cui trattasi nel procedimento principale contiene acquavite, essa è, in linea di principio, soggetta all'accisa prevista all'articolo 130, paragrafo 1, prima frase, e paragrafo 4, del BranntwMonG. Tuttavia, occorre ancora determinare se tale merce possa beneficiare dell'esenzione prevista dal precedente articolo 152, paragrafo 1, punto 5, del BranntwMonG, in quanto la risposta a tale questione presuppone di interpretare l'articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 92/83, che tale disposizione nazionale ha trasposto, e, più precisamente, di determinare cosa debba intendersi per «aroma», ai sensi di tale articolo 27, paragrafo 1, lettera e).

36 A tal riguardo, il giudice del rinvio espone che il comitato per le accise della Commissione, nei suoi orientamenti n. 458, del 19 novembre 2003, ha ritenuto che una siffatta esenzione si applicasse sin dalla produzione o dall'importazione degli aromi che rientrano nelle sottovoci 1302 19 30, 2106 90 20 e 3302 della NC, quali erano in vigore a tale data.

37 Secondo detto giudice, tali orientamenti osterebbero a che la merce di cui trattasi nel procedimento principale possa essere esentata dall'accisa sulle acquaviti, qualora essa sia classificata nella sottovoce 1302 19 05 o nella voce 3301 della NC. Qualora invece tale merce fosse classificata nella voce 3302 della NC, essa beneficerebbe di tale esenzione, anche se i prodotti contemplati in tale voce possono contenere più alcole rispetto a quelli rientrante nella voce 3301.

38 Il giudice del rinvio si interroga tuttavia sulla possibilità per il comitato delle accise della Commissione di limitare in tal modo l'ambito di applicazione dell'articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 92/83. Esso ritiene, infatti, che le competenze attribuite a tale comitato non lo legittimano a limitare l'ambito di applicazione di tale disposizione.

39 Alla luce di tali considerazioni, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la sottovoce 1302 19 05 della [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) di 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 come materie prime per l'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».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle prime tre questioni

40 Con le questioni dalla prima alla terza, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la NC debba essere interpretata nel senso che una merce composta da circa l'85% di etanolo, dal 10% d'acqua, dal 4,8% di residuo secco, il cui tenore medio di vanillina è dello 0,5% e che è ottenuta diluendo nell'acqua e nell'etanolo un prodotto intermedio, a sua volta estratto da baccelli di vaniglia mediante etanolo, rientra nella sottovoce 1302 1905, nella sottovoce 3301 9030 o nella sottovoce 3302 1090 di tale nomenclatura.

41 In via preliminare, occorre constatare che, in primo luogo, la voce 1302 della NC, contenuta nel capitolo 13 di tale nomenclatura, riguarda in particolare gli estratti vegetali, mentre la sottovoce 1302 1905 della NC menziona, più specificamente, l'oleoresina di vaniglia.

42 In secondo luogo, la voce 3301 della NC, che figura nel capitolo 33 di tale nomenclatura, riguarda in particolare le oleoresine d'estrazione, mentre la sottovoce 3301 9030 della NC riguarda, più in particolare, le oleoresine d'estrazione diverse da liquirizia e luppolo.

43 In terzo luogo, la voce 3302 della NC, anch'essa integrata in tale capitolo 33, riguarda, in particolare, i miscugli di sostanze odorifere e i miscugli, comprese le soluzioni alcoliche, a base di una o più di tali sostanze, dei tipi utilizzati come materie prime per l'industria. La sottovoce 3302 1090 della NC riguarda in particolare siffatti miscugli quando sono idonei ad essere utilizzati nelle industrie alimentari.

44 In quarto luogo, occorre ricordare che, conformemente alla regola generale 1 della NC, la classificazione doganale è determinata in linea di principio dal testo delle voci e da quello delle note premesse alle sezioni o ai capitoli.

45 Alla luce di tali constatazioni preliminari, occorre, anzitutto, rilevare, da un lato, che, conformemente alla nota 1, secondo comma, lettera ij), del capitolo 13 della NC, le «oleoresine d'estrazione» di cui alla voce 3301 della NC sono escluse dalla voce 1302 di tale nomenclatura e, dall'altro, che, in forza della nota 1, lettera a), del capitolo 33 della NC, gli «estratti vegetali» rientranti nella voce 1302 della NC sono esclusi da tale capitolo 33.

46 Pertanto, affinché, in virtù dell'esclusione prevista dalla nota 1, secondo comma, lettera ij), del capitolo 13 della NC, la merce di cui trattasi nella causa principale non sia classificabile nella sottovoce 1302 1905 della NC, che, come rilevato al punto 41 della presente sentenza, comprende l'oleoresina di vaniglia, ma sia considerata come un'oleoresina d'estrazione ai sensi della voce 3301 della NC o come un miscuglio di sostanze odorifere o a base di una di tali sostanze, ai sensi della voce 3302 della NC, è necessario, in ogni caso, che tale merce non sia un estratto vegetale ai sensi della voce 1302 della NC.

47 Tuttavia non è così. Infatti, la suddetta merce sembra dover essere considerata come un estratto vegetale, ai sensi della voce 1302 della NC e, più in particolare, come un'oleoresina di vaniglia, ai sensi della sottovoce 1302 1905 di quest'ultima.

48 A tale riguardo, occorre sottolineare che la circostanza che le note esplicative del SA precisino che la voce 1302 di quest'ultimo riguarda solo gli estratti vegetali non nominati né compresi altrove non consente di escludere, di per sé, che una merce come quella di cui trattasi nel procedimento principale debba essere considerata come un estratto vegetale, ai sensi della voce 1302 della NC, in quanto tale merce potrebbe rientrare in voci più specifiche, e più in particolare nelle voci 3301 e 3302 della NC.

49 Infatti, non risulta affatto dalla voce 1302 della NC, né dalle note che la integrano, che tale voce debba essere considerata come una voce sussidiaria, contrariamente a talune voci della NC che enunciano espressamente una siffatta caratteristica. Orbene, le note esplicative del SA non sono vincolanti e non possono di conseguenza prevalere sulle disposizioni della NC né modificarne il contenuto (v., in tal senso, sentenza del 3 marzo 2016, Customs Support Holland, C-144/15, EU:C:2016:133, punti 28 e 47).

50 In ogni caso, dalle note esplicative del SA risulta che, per quanto riguarda la voce 1302 di quest'ultimo, le voci più specifiche alle quali si fa riferimento sono quelle previste alla fine del punto A della nota di cui trattasi. Orbene, l'elenco dei prodotti ivi contenuto non menziona i prodotti di cui alle voci 3301 o 3302 del SA.

51 In secondo luogo, occorre rilevare che, anzitutto, sebbene sia stato estratto da baccelli di vaniglia mediante etanolo, il prodotto intermedio, di cui al punto 24 della presente sentenza, può essere qualificato come oleoresina di vaniglia, ai sensi della voce 1302 1905 della NC.

52 Infatti, la nota 1, primo comma, del capitolo 13 della NC prevede espressamente che rientra nella voce 1302 della NC l'«estratto di piretro». Orbene, secondo le note esplicative del SA, tale estratto è ottenuto «per estrazione mediante solvente organico», al pari del prodotto intermedio di cui al punto 24 della presente sentenza.

53 Inoltre, la voce 1301 della NC riguarda, in particolare, le oleoresine naturali. Per contro, l'oleoresina di vaniglia, ai sensi della sottovoce 1302 19 05 della NC, deve pertanto essere considerata come un estratto vegetale ottenuto non già in modo «naturale», bensì mediante un processo di estrazione tecnologica, in particolare mediante un solvente.

54 Una siffatta interpretazione è ulteriormente confermata dalle note esplicative della NC, per quanto riguarda la voce 1302, le quali precisano che «[g]li estratti vegetali di cui alla voce 1302 sono materie prime vegetali grezze ottenute, ad esempio, mediante estrazione con solvente».

55 Di seguito, è certamente vero che, come sottolineato dal giudice del rinvio, al fine di ottenere la merce di cui trattasi nel procedimento principale, tale prodotto intermedio è fortemente diluito con etanolo e acqua. Tuttavia, occorre notare, anzitutto, che, come indicato dalle note esplicative della NC per quanto riguarda la voce 1302, un estratto vegetale continua a rientrare in tale voce, anche se subisce un'operazione di trasformazione connessa alla sua standardizzazione.

56 Parimenti, le note esplicative del SA precisano, per quanto riguarda la voce 1302, che rientrano anche in tale voce gli «estratti fluidi», ossia «soluzioni di estratti [vegetali] nell'alcole (...) generalmente titolati», in modo da presentare, al momento della loro commercializzazione, un tenore uniforme di estratto vegetale nel prodotto.

57 Peraltro, né le disposizioni della NC o del SA, né le loro note esplicative fissano un limite massimo per quanto riguarda le quantità di altri prodotti che possono essere utilizzati per standardizzare l'estratto vegetale di cui trattasi.

58 Ne consegue che, quando la diluizione di un estratto vegetale è destinata a garantirne la standardizzazione, essa non osta a che l'estratto vegetale così diluito continui a rientrare nella voce 1302 della NC.

59 Orbene, nel caso di specie, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che, secondo l'importatore della merce di cui trattasi nel procedimento principale, la diluizione del prodotto intermedio con alcole e acqua serve appunto a fissare, in tale merce, il tenore di vanillina allo 0,5% e, pertanto, a standardizzarla.

60 In terzo luogo, occorre rilevare che le note esplicative del SA indicano, per quanto riguarda le voci 1302 e 3301 del SA, che gli estratti vegetali rientranti nella sua voce 1302 si distinguono dalle oleoresine d'estrazione, ai sensi della sua voce 3301, in quanto contengono normalmente, oltre ai costituenti odoriferi volatili, una percentuale molto più rilevante degli altri costituenti della pianta rispetto alle oleoresine d'estrazione di cui alla voce 3301 del SA.

61 Tale sembrava essere il caso della merce di cui trattasi nel procedimento principale, in quanto la proporzione di residui secchi del baccello di vaniglia è, secondo le indicazioni fornite dal giudice del rinvio, nove volte superiore alla proporzione di vanillina.

62 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni dalla prima alla terza dichiarando che la NC deve essere interpretata nel senso che una merce, composta circa dall'85% di etanolo, dal 10% di acqua, dal 4,8% di residuo secco, il cui tenore medio di vanillina è dello 0,5% e che è ottenuta diluendo, a fini di standardizzazione, nell'acqua e nell'etanolo un prodotto intermedio, a sua volta estratto da baccelli di vaniglia mediante etanolo, rientra nella sottovoce 1302 1905 di tale nomenclatura.

Sulla quarta questione

63 Con la sua quarta questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 92/83 debba essere interpretato nel senso che un'oleoresina di vaniglia rientrante nella sottovoce 1302 1905 della NC debba essere considerata un «aroma», ai sensi di tale disposizione.

64 L'articolo 27 della direttiva 92/83 prevede che gli Stati membri esentino i prodotti oggetto di tale direttiva dall'accisa istituita da quest'ultima segnatamente quando tali prodotti sono utilizzati per la produzione di aromi destinati alla preparazione di prodotti alimentari e di bevande analcoliche aventi titolo alcolometrico non superiore all'1,2% vol.

65 In via preliminare, occorre rilevare che emerge dalla formulazione stessa di tale articolo 27 che solo i prodotti rientranti nell'ambito di applicazione della direttiva 92/83 possono beneficiare di un'esenzione a titolo di detto articolo 27. Invece, rileva poco la circostanza che tali prodotti

facciano parte di merce che, in quanto tale, non rientra nell'ambito di applicazione di tale direttiva (v., in tal senso, sentenze del 12 giugno 2008, Gourmet Classic, C-458/06, EU:C:2008:338, punti da 35 a 37, e del 9 dicembre 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punto 26).

66 Orbene, tra gli ingredienti della merce di cui trattasi in via principale, solo l'etanolo sembra rientrare nell'ambito di applicazione della direttiva 92/83, in forza dell'articolo 20, primo trattino, di tale direttiva, in combinato disposto con la voce 2207 della NC. Ne consegue che solo tale ingrediente può essere oggetto di esenzione conformemente all'articolo 27 di detta direttiva, a condizione che sia utilizzato per la produzione di aromi destinati alla preparazione di prodotti alimentari e di bevande analcoliche aventi titolo alcolometrico non superiore all'1,2% vol.

67 Precisato ciò, occorre sottolineare che, poiché la nozione di «aroma» non è definita né nella direttiva 92/83 né nella NC, il suo significato e la sua portata devono essere stabiliti conformemente al senso abituale di tale nozione nel linguaggio corrente, tenendo conto al contempo del contesto in cui essa è utilizzata e degli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (v., in tal senso, sentenza del 3 settembre 2014, Deckmyn et Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, punto 19 e giurisprudenza ivi citata).

68 Orbene, nel suo significato usuale, la nozione di «aroma» rinvia a un ingrediente che apporta un gusto o un odore specifici a un prodotto determinato. Una siffatta interpretazione non è peraltro contraddetta dall'economia generale o dagli obiettivi della direttiva 92/83.

69 Ne consegue che, nei limiti in cui soddisfi una siffatta definizione, circostanza che spetterà al giudice del rinvio verificare, un'oleoresina di vaniglia deve essere considerata un «aroma», ai sensi dell'articolo 27 di tale direttiva e non può essere riscossa alcuna accisa sull'etanolo che essa contiene qualora un siffatto aroma sia destinato alla preparazione di prodotti alimentari o di bevande analcoliche aventi un titolo alcolometrico non superiore all'1,2% vol.

70 Tale interpretazione non può essere rimessa in discussione dagli orientamenti adottati dal comitato delle accise della Commissione, menzionati dal giudice del rinvio.

71 Infatti, anche supponendo che tali orientamenti avessero lo scopo di escludere le oleoresine di vaniglia dalla nozione di «aroma» ai sensi dell'articolo 27 della direttiva 92/83, resta il fatto che le competenze di tale comitato, così come sono state stabilite, al momento dell'adozione di tali orientamenti, all'articolo 24, paragrafi 2 e 4, della direttiva 92/12, si limitavano all'adozione di misure relative all'applicazione delle disposizioni del diritto dell'Unione in materia di accise, senza consentire a tale comitato di modificare tali disposizioni o, di conseguenza, autorizzarlo a limitare la portata della nozione di «aroma» ai sensi di tale articolo 27.

72 Inoltre, neppure le competenze del comitato per le accise della Commissione, come ormai definite agli articoli 43 e 44 della direttiva 2008/118, che ha abrogato la direttiva 92/83, gli consentono di restringere la portata di una siffatta nozione.

73 Dall'insieme delle considerazioni che precedono risulta che l'articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 92/83 deve essere interpretato nel senso che un'oleoresina di vaniglia rientrante nella sottovoce 1302 1905 della NC deve essere considerata un «aroma», ai sensi di tale disposizione, a condizione che essa costituisca un ingrediente che apporta un gusto o un odore specifici a un determinato prodotto.

Sulle spese

74 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 (Nona Sezione) dichiara:

1) **La nomenclatura combinata contenuta nell'allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune, come modificata dal regolamento di esecuzione (UE) 2015/1754, della Commissione, del 6 ottobre 2015, deve essere interpretata nel senso che una merce, composta circa dall'85% di etanolo, dal 10% di acqua, dal 4,8% di residuo secco, il cui tenore medio di vanillina è dello 0,5% e che è ottenuta diluendo, a fini di standardizzazione, nell'acqua e nell'etanolo un prodotto intermedio, a sua volta estratto da baccelli di vaniglia mediante etanolo, rientra nella sottovoce 1302 1905 di tale nomenclatura.**

2) **L'articolo 27, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 92/83/CEE del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche, deve essere interpretato nel senso che un'oleoresina di vaniglia rientrante nella sottovoce 1302 1905 della nomenclatura combinata contenuta nell'allegato I del regolamento n. 2658/87, come modificata dal regolamento di esecuzione 2015/1754, deve essere considerata un «aroma», ai sensi di tale disposizione, a condizione che essa costituisca un ingrediente che apporta un gusto o un odore specifici a un determinato prodotto.**

Firme