



& Diritto Avanzato

Comitato scientifico:

Simone **ALECCI** (Magistrato) - Elisabetta **BERTACCHINI** (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Mauro **BOVE** (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giuseppe **BUFFONE** (Magistrato addetto alla direzione generale della giustizia civile presso il Ministero della Giustizia) - Tiziana **CARADONIO** (Magistrato) - Costanzo Mario **CEA** (Magistrato, già Presidente di sezione) - Paolo **CENDON** (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco **CESARI** (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Caterina **CHIARAVALLOTTI** (Presidente di Tribunale) - Bona **CIACCIA** (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo **CIRCELLI** (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio **CORASANITI** (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) - Mirella **DELIA** (Magistrato) - Lorenzo **DELLI PRISCOLI** (Consigliere Suprema Corte di Cassazione) - Paolo **DI MARZIO** (Consigliere Suprema Corte di Cassazione) - Francesco **ELEFANTE** (Magistrato T.A.R.) - Annamaria **FASANO** (Consigliere presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo **FERRI** (Magistrato, già Sottosegretario di Stato alla Giustizia) - Francesco **FIMMANO'** (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Eugenio **FORGILLO** (Presidente di Tribunale) - Andrea **GIORDANO** (Magistrato della Corte dei Conti) - Mariacarla **GIORGETTI** (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi **IANNI** (Magistrato) - Francesco **LUPIA** (Magistrato) - Giuseppe **MARSEGLIA** (Magistrato) - Roberto **MARTINO** (Professore ordinario di diritto processuale civile, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Francesca **PROIETTI** (Magistrato) - Serafino **RUSCICA** (Consigliere parlamentare presso il Senato della Repubblica) - Piero **SANDULLI** (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano **SCHIRO'** (Presidente del Tribunale Superiore delle Acque pubbliche) - Bruno **SPAGNA MUSSO** (già Consigliere di Cassazione ed assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo **SPAZIANI** (Magistrato dell'Ufficio del Massimario della Corte Suprema di Cassazione) - Antonella **STILO** (Magistrato, Presidente di sezione) - Antonio **URICCHIO** (Professore ordinario di diritto tributario, già Magnifico Rettore, Presidente Anvur) - Antonio **VALITUTTI** (Presidente di Sezione presso la Suprema Corte di Cassazione) - Alessio **ZACCARIA** (Professore ordinario di diritto privato, già componente laico C.S.M.).

Interpretazione di una direttiva: autonoma, fondata sul tenore letterale, nonché sull'impianto sistematico e sulle finalità

In sede di [interpretazione](#) di una direttiva europea (con particolare riferimento, nella specie, all'interpretazione dell'art. 2, par. 2, dir. 2011/64 in merito alla nozione di «prodotti costituiti parzialmente da sostanze diverse dal tabacco»), la corte di Giustizia ha affermato che al fine di garantirne un'uniforme applicazione, l'interpretazione delle nozioni ivi contenute deve essere autonoma, fondata sul [tenore letterale](#) delle disposizioni di cui trattasi nonché sull'impianto sistematico di tale direttiva e sulle finalità da essa perseguite.

NDR: in senso conforme si veda Corte giust., sentenza 11.4.2019, C-638/17.

Sul tema dell'interpretazione letterale:

- Prima l'interpretazione letterale, ma se non basta, allora si guarda la funzione della disposizione: è giurisprudenza costante della Corte di Giustizia dell'Unione Europea [[Corte giustizia Unione Europea, sezione prima, sentenza del 6.6.2018, n. 49/17](#)].
- Criteri ermeneutici: al primo posto c'è quello letterale [[Cassazione civile, sezione sesta, ordinanza del 13.11.2020, n. 25714](#)]
- L'interpretazione da preferire è quella il più possibile aderente al senso letterale delle parole (IL ≥ IR) [[Cassazione civile, sezione lavoro, sentenza del 14.10.2020, n. 22212](#)]
- Interpretazione letterale ≥ interpretazione per ratio: lo dice la Cassazione [[Cassazione civile, sezione lavoro, ordinanza del 15.9.2020, n. 19237](#)]
- Trasferimento di immobili abusivi e nullità: vince la tesi della nullità testuale (l'interpretazione teleologica e quella costituzionalmente orientata non consentono di superare il dato letterale) [[Cassazione civile, sezioni unite, sentenza del 22.03.2019, n. 8230](#)]
- Primato dell'interpretazione letterale è principio pacifico: gli altri canoni ermeneutici vengono in rilievo solo secondariamente [[Consiglio di Stato, sezione terza, sentenza del 8.8.2018, n. 4872](#)]
- Corte Costituzionale: interpretazione letterale è solo il primo momento interpretativo che va completato con la ratio (IL ∧ IR) [[Corte costituzionale, sentenza del 30.01.2018, n. 16](#)]
- Corte Costituzionale: significato proprio delle parole è canone ermeneutico essenziale (art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale) [[Corte Costituzionale, sentenza del 11.12.2015, n. 260](#)]
- Interpretazione letterale è prevalente su quella per ratio (IL ≥ IR): principio costantemente ribadito dalla giurisprudenza [[Tribunale Rimini, sezione unica, sentenza del 19.03.2020](#)]
- Interpretazione letterale è criterio cardine: gli altri hanno valore successivo [[Tribunale Trieste, sezione prima, sentenza del 6.5.2019](#)]
- Interpretazione letterale della legge è prima e regina delle interpretazioni. L'interpretazione secondo i principi generali è l'ultima possibile. La sentenza che sconfina dalle previsioni dell'art. 12 preleggi espone il magistrato a sanzione disciplinare [[Tribunale di Taranto, sezione seconda, sentenza del 25.07.2019](#)]
- Speciale BARRETT: [il Giudice della Corte Suprema USA che privilegia l'interpretazione letterale \(IL\)](#)
- CORVAGLIA, [Less is more: l'interpretazione letterale prevale. Modelli deduttivi e induttivi di giustizia predittiva](#)
- LIBRO: [VIOLA, Interpretazione della legge con modelli matematici, Milano, 2018.](#)

Corte di giustizia dell'Unione Europea, sezione ottava, sentenza del 16.9.2020, n. 674, causa C-674/19

...omissis...

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 2, e dell'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva 2011/64/UE del Consiglio, del 21 giugno 2011, relativa alla struttura e alle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato (GU 2011, L 176, pag. 24), e di talune disposizioni della nomenclatura combinata (in prosieguo: la «NC») di cui all'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 modificato dal regolamento (UE) n. 1006/2011 della Commissione, del 27 settembre 2011 (GU 2011, L 282, pag. 1), dal regolamento di esecuzione (UE) n. 927/2012 della Commissione, del 9 ottobre 2012 (GU 2012, L 304, pag. 1), dal regolamento di esecuzione (UE) n. 1001/2013 della Commissione, del 4 ottobre 2013 (GU 2013, L 290, pag. 1), e dal regolamento di esecuzione (UE) n. 1101/2014 della Commissione, del 16 ottobre 2014 (GU 2014, L 312, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la «Skonis ir kvapas» UAB e il Muitines departamentas prie Finansu ministerijos (dipartimento delle dogane presso il Ministero delle Finanze, Lituania) in merito alla decisione di quest'ultimo di imporre alla Skonis ir kvapas il pagamento, da un lato, di una rettifica pari a EUR 1 308 750,28 a titolo di accisa e di EUR 274 837,74 a titolo di imposta sul valore aggiunto (IVA) all'importazione di tabacco per narghilè, importato e immesso in consumo tra il 2012 e il 2015, e, dall'altro lato, di un'ammenda di EUR 158 359.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Il considerando 2 della direttiva 2011/64 stabilisce che:

«La normativa dell'Unione [europea] in materia di tassazione dei prodotti del tabacco deve garantire il corretto funzionamento del mercato interno e, al contempo, un livello elevato di protezione della salute, come richiesto dall'articolo 168 [TFUE], tenendo presente che i prodotti del tabacco possono nuocere gravemente alla salute e che l'Unione è parte della convenzione quadro dell'Organizzazione mondiale della sanità per il controllo del tabacco (FCTC). È opportuno tener conto della situazione esistente per ciascuno dei vari tipi di tabacchi lavorati».

4 L'articolo 2, paragrafi 1 e 2, di detta direttiva così recita:

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

- a) le sigarette;
- b) i sigari e i sigaretti;
- c) il tabacco da fumo:
 - i) il tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotondare le sigarette;
 - ii) gli altri tabacchi da fumo.

2. Sono assimilati alle sigarette e al tabacco da fumo i prodotti costituiti interamente o parzialmente da sostanze diverse dal tabacco, ma che rispondono ai criteri di cui all'articolo 3 o all'articolo 5, paragrafo 1.

In deroga al primo comma, i prodotti che non contengono tabacco non sono considerati tabacchi lavorati quando hanno una funzione esclusivamente medica».

5 L'articolo 5, paragrafo 1, della citata direttiva stabilisce quanto segue:

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

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

Diritto lituano

6 L'articolo 3, paragrafo 27, della Lietuvos Respublikos akcizu istatymas (legge lituana sulle accise), del 30 ottobre 2001 (Žin., 2001, n. 98-3482), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sulle accise») dispone quanto segue:

«Per "tabacco da fumo" si intendono i seguenti prodotti:

- 1) il tabacco sminuzzato, trinciato o in altro modo frazionato, filato o compresso in tavolette (cubetti), che può essere fumato senza alcuna successiva trasformazione industriale;
- 2) i cascami di tabacco (residui delle foglie di tabacco e i sottoprodotti della lavorazione del tabacco o della fabbricazione di prodotti del tabacco) preparati per la vendita al minuto, non compresi [nella classificazione di sigaro, sigaretto o sigaretta], se possono essere fumati».

7 L'articolo 3, paragrafo 35, di tale legge così dispone:

«I prodotti costituiti parzialmente da sostanze diverse dal tabacco, ma che corrispondono agli altri criteri [di classificazione come sigaro o sigaretto] sono assimilati ai sigari e ai sigaretti».

8 L'articolo 3, paragrafo 36, della legge sopra citata precisa quanto segue:

«I prodotti costituiti interamente o parzialmente da succedanei del tabacco, ma che soddisfano gli altri criteri previsti dall'[articolo 3, paragrafo 27, della legge sulle accise] sono assimilati al (...) tabacco da fumo. Tali disposizioni non si applicano ai prodotti che non contengono tabacco destinati ad uso medico».

9 L'articolo 31, paragrafo 2, della legge sulle accise prevede quanto segue:

«Il tabacco da fumo è soggetto ad accisa con aliquota pari a EUR 54,16 per chilogrammo di prodotto».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

10 La Skonis ir kvapas è una società con sede in Lituania che esercita, inter alia, un'attività di vendita al minuto di diversi prodotti del tabacco.

11 A tal fine, tra il 2012 e il 2015, essa ha importato in Lituania tabacco per pipa ad acqua (narghilè), confezionato in pacchetti da 50 o 250 grammi e composto da diverse sostanze, ossia tabacco (pari al 24%), sciroppo di glucosio (47%), glicerina (27%), aromi (2%) e sorbato di potassio (meno di un grammo per chilogrammo).

12 Nelle dichiarazioni della ricorrente nel procedimento principale, tale tabacco per pipa ad acqua (narghilè) è stato classificato, in applicazione della NC allora in vigore, con il codice 2403 11 00 00, come «tabacco per narghilè», e inoltre con il codice nazionale addizionale X203, come «tabacco da fumo soggetto all'accisa prevista all'articolo 31, paragrafo 2, della legge sulle accise».

13 Il Vilniaus teritorine muitine (ufficio doganale regionale di Vilnius, Lituania) (in prosieguo: l'«ufficio doganale regionale») ha proceduto alla verifica delle dichiarazioni elettroniche di importazione presentate dalla ricorrente nel procedimento principale e ha constatato che il peso netto del tabacco per pipa ad acqua (narghilè) dichiarato non corrispondeva né alle indicazioni contenute nelle fatture né a quelle presenti nei documenti d'imbballaggio. La ricorrente nel procedimento principale, infatti, non aveva dichiarato il peso netto totale del tabacco per pipa ad acqua (narghilè) importato, ma unicamente il peso del tabacco ivi contenuto, vale a dire il peso di una delle componenti di detto tabacco per pipa ad acqua (narghilè).

14 L'ufficio doganale regionale ha ritenuto che, secondo la normativa nazionale, occorresse considerare tabacco da fumo soggetto ad accisa l'intero tabacco per pipa ad acqua (narghilè) di cui trattasi nel procedimento principale e non solo il tabacco che esso conteneva. Di conseguenza, nel verbale di accertamento fiscale, esso ha proceduto alla rettifica dell'importo dell'accisa dovuta dalla ricorrente nel procedimento principale pari a EUR 1 308 750,28 e dell'importo dell'IVA all'importazione pari a EUR 274 837,74. Esso ha inoltre imposto il pagamento di interessi di mora pari a EUR 512 513 a titolo di accisa e a EUR 43 532 a titolo di IVA, e di un'ammenda pari a EUR 158 359.

15 La ricorrente nel procedimento principale ha contestato tale verbale di accertamento fiscale presentando un reclamo al dipartimento delle dogane presso il Ministero delle Finanze, il quale, con decisione del 14 novembre 2017, ha confermato detto verbale e ha rifiutato di accogliere la domanda della ricorrente nel procedimento principale di beneficiare di uno sgravio per gli interessi di mora e per l'ammenda.

16 La ricorrente nel procedimento principale ha presentato un ricorso avverso tale decisione dinanzi alla Mokestiniu gincu komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybes (commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania). Quest'ultima ha confermato l'importo delle accise e dell'IVA stabilito nel verbale di accertamento fiscale, ma ha concesso alla ricorrente nel procedimento principale uno sgravio per gli interessi di mora.

17 Tale decisione e quelle dell'ufficio doganale regionale e del dipartimento delle dogane presso il Ministero delle Finanze sono state oggetto di un ricorso dinanzi al Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania) che, con sentenza del 7 giugno 2018, le ha confermate. La ricorrente nel procedimento principale ha interposto appello avverso tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio, il Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania).

18 In primo luogo, il giudice del rinvio chiarisce di dover stabilire se l'articolo 2, paragrafo 2, della direttiva 2011/64 debba essere interpretato nel senso che il tabacco per pipa ad acqua (narghilè), come quello di cui trattasi nel procedimento principale, composto da tabacco per il 24% e da altre sostanze come sciroppo di glucosio, glicerina, aromi e un conservante, deve essere qualificato come «prodotto costituito parzialmente da sostanze diverse dal tabacco» ai sensi di tale disposizione.

19 In secondo luogo, precisa che spetta a lui decidere se - allorché il tabacco contenuto nella miscela destinata ad essere fumata, come il tabacco per pipa ad acqua (narghilè), soddisfa i criteri di cui all'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva

2011/64 - la miscela nel suo complesso, e indipendentemente dalle altre sostanze che lo compongono, debba essere considerata come tabacco da fumo.

20 In terzo luogo, a parere del giudice del rinvio, in caso di risposta negativa a tale interrogativo, esso dovrà rispondere alla questione se, per qualificare il tabacco per pipa ad acqua (narghilè) di cui trattasi nel procedimento principale come tabacco da fumo ai fini del suo assoggettamento ad imposta a titolo di accisa, occorra verificare se tale prodotto, ottenuto miscelando tabacco frazionato con altri liquidi e sostanze che si presentano normalmente in forma di polvere, soddisfi la condizione di cui all'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64.

21 In quarto luogo, il giudice del rinvio spiega che, in caso di risposta negativa alla seconda questione e di risposta affermativa alla prima e alla terza questione, occorrerebbe determinare se le disposizioni della NC relative alla voce tariffaria 2403 debbano essere interpretate nel senso che non sono considerate come «sucedanei del tabacco» le componenti del tabacco per pipa ad acqua (narghilè) quali lo sciroppo di glucosio, gli aromi e la glicerina.

22 È in tale contesto che il Lietuvos vyriausioji administracinė teisėsauga (Corte amministrativa suprema di Lituania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 2, paragrafo 2, della direttiva [2011/64] debba essere interpretato nel senso che il tabacco per narghilè, quale quello in esame nel caso di specie (ossia costituito da tabacco - fino al 24% -, sciroppo di glucosio, glicerina, aromi e conservanti), deve essere considerato come «prodott[o] costituit[o] (...) parzialmente da sostanze diverse dal tabacco» ai fini dell'applicazione di tale disposizione.

2) Se l'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva 2011/64, anche quando deve essere letto in combinato disposto con l'articolo 2, paragrafo 2, di detta direttiva, debba essere interpretato nel senso che, nei casi in cui il tabacco contenuto in una miscela destinata a essere fumata - nella fattispecie il tabacco per narghilè (il prodotto controverso nel procedimento di cui trattasi) - soddisfi i criteri elencati nell'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva 2011/64, detta miscela deve essere considerata nella sua interezza come tabacco da fumo, indipendentemente dalle altre sostanze ivi contenute.

3) In caso di risposta negativa alla seconda questione, se l'articolo 2, paragrafo 2, e/o l'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva 2011/64 debbano essere interpretati nel senso che l'intero prodotto controverso, quale quello di cui al procedimento principale - ottenuto miscelando tabacco frazionato a taglio fino con altri liquidi e sostanze che si presentano normalmente in forma di polvere (sciroppo di glucosio, glicerina, aromi e conservanti) - deve essere trattato come "tabacco da fumo".

4) In caso di risposta negativa alla seconda questione e di risposta affermativa alla prima e alla terza questione, se le disposizioni di cui alla voce 2403 della [NC] debbano essere interpretate nel senso che i componenti del tabacco per narghilè quali 1) sciroppo di glucosio, 2) aromi e/o 3) glicerina non devono essere trattati come "sucedanei del tabacco"».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle questioni prima e seconda

23 Con la prima e la seconda questione, che è opportuno esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 2 e 5 della direttiva 2011/64 debbano essere interpretati nel senso che il tabacco per pipa ad acqua (narghilè), composto da tabacco per il 24% e da altre sostanze come sciroppo di glucosio, glicerina, aromi e un conservante, debba essere qualificato come «prodotto costituito parzialmente da sostanze diverse dal tabacco» e come «tabacco da fumo», ai sensi di tali disposizioni, e, pertanto, se debba, nel suo complesso e indipendentemente dalle sostanze, diverse dal tabacco, che lo compongono, essere considerato come tabacco da fumo soggetto all'accisa sul tabacco.

24 A tal riguardo e in via preliminare, occorre rilevare che le disposizioni della direttiva 2011/64 non riguardano esplicitamente il tabacco per pipa ad acqua (narghilè).

25 Tuttavia, l'articolo 2, paragrafo 1, di tale direttiva definisce, ai fini della sua applicazione, la nozione di «tabacchi lavorati» e classifica in tre categorie i tabacchi lavorati oggetto dell'armonizzazione prevista da detta direttiva, la prima relativa alle sigarette, la seconda ai sigari e ai sigaretti, e la terza al tabacco da fumo. I prodotti considerati da ciascuna di tali categorie sono definiti agli articoli da 3 a 5 della direttiva 2011/64 in funzione delle loro caratteristiche specifiche.

26 Inoltre, l'articolo 2, paragrafo 2, di tale direttiva assimila alle sigarette e al tabacco da fumo i prodotti costituiti interamente o parzialmente da sostanze diverse dal tabacco, ma che rispondono ai criteri di cui all'articolo 3 o all'articolo 5, paragrafo 1, di detta direttiva. Inoltre, quest'ultima disposizione definisce la nozione di «tabacco da fumo».

27 Per quanto riguarda, in primo luogo, l'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 2, della direttiva 2011/64 e la nozione di «prodotti costituiti parzialmente da sostanze diverse dal tabacco» ai sensi di tale disposizione, occorre ricordare che, secondo la giurisprudenza della Corte, al fine di garantirne un'uniforme applicazione, l'interpretazione delle nozioni della direttiva 2011/64 deve essere autonoma, fondata sul tenore letterale delle disposizioni di cui trattasi nonché sull'impianto sistematico di tale direttiva e sulle finalità da essa perseguite (sentenza dell'11 aprile 2019, Skonis ir kva, C-638/17, EU:C:2019:316, punto 25 e giurisprudenza citata).

28 Quanto ai termini dell'articolo 2, paragrafo 2, della direttiva 2011/64, il legislatore dell'Unione non ha precisato la natura delle sostanze diverse dal tabacco contemplate da tale disposizione, di modo che la nozione di «prodotti costituiti parzialmente da sostanze diverse dal tabacco» non esclude alcuna sostanza che possa essere mescolata con il tabacco né richiede che il tabacco sia mescolato con determinate sostanze.

29 Per quanto concerne l'impianto sistematico dell'articolo 2, paragrafo 2, della direttiva 2011/64, occorre sottolineare che il primo comma di tale disposizione è inteso a istituire una regola generale secondo la quale sono assimilati alle sigarette e al tabacco da fumo i prodotti che, pur essendo costituiti interamente o parzialmente da sostanze diverse dal tabacco, rispondono tuttavia agli altri criteri delle sigarette e del tabacco da fumo di cui all'articolo 3 e all'articolo 5, paragrafo 1, di detta direttiva. Conformemente all'articolo 2, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2011/64, si sottraggono a tale regola soltanto i prodotti che, da un lato, non contengono tabacco e, dall'altro, hanno una funzione esclusivamente medica (v., per analogia, sentenza del 30 marzo 2006, Smits-Koolhoven, C-495/04, EU:C:2006:218, punto 18).

30 Ne consegue che un prodotto può rientrare nell'ambito di applicazione di tale direttiva ed essere soggetto all'accisa sul tabacco senza tuttavia essere costituito esclusivamente da tabacco.

31 Per quanto concerne gli obiettivi della direttiva 2011/64, quest'ultima ha come oggetto, come risulta dal suo articolo 1, la fissazione dei principi generali di armonizzazione della struttura e delle aliquote di accisa che gli Stati membri applicano ai tabacchi lavorati. La direttiva 2011/64, pertanto, rientra nella normativa fiscale dell'Unione applicabile ai prodotti del tabacco, normativa che, a termini del considerando 2 della direttiva medesima, ha l'obiettivo di garantire il corretto funzionamento del mercato interno e, al contempo, un elevato livello di protezione della salute (v., in tal senso, sentenze del 9 ottobre 2014, Yesmoke Tobacco, C-428/13, EU:C:2014:2263, punti 23, 35 e 36, e del 6 aprile 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, punto 17).

32 Orbene, al fine di garantire, da un lato, il buon funzionamento del mercato interno e condizioni di concorrenza neutre nel settore del tabacco e, dall'altro, un livello elevato di tutela della salute umana, occorre assimilare alle sigarette e al tabacco da fumo tutti i prodotti del tabacco che possono essere fumati. Tali prodotti, infatti, sono in concorrenza con le sigarette e il tabacco da fumo e possono essere interessati dalla politica di tutela della salute in materia di lotta contro il tabagismo.

33 Inoltre, ai sensi dell'articolo 2, punto 13, della direttiva 2014/40/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 3 aprile 2014, sul ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati membri relative alla lavorazione, alla presentazione e alla vendita dei prodotti del tabacco e dei prodotti correlati e che abroga la direttiva 2001/37/CE (GU 2014, L 127, pag. 1), il tabacco per pipa ad acqua (narghilè) è considerato tabacco da fumo.

34 Inoltre, nei limiti in cui, secondo il fascicolo di cui dispone la Corte, il riscaldamento e la combustione di tutte le sostanze che compongono il tabacco per pipa ad acqua (narghilè), come quello di cui trattasi nel procedimento principale, generano un fumo da inalare, siffatta qualificazione si applica a detto tabacco.

35 Ne consegue che la nozione di «prodotto costituito parzialmente da sostanze diverse dal tabacco», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, della direttiva 2011/64, deve essere interpretata nel senso che essa comprende tabacco per pipa ad acqua (narghilè), come quello di cui trattasi nel procedimento principale, composto da tabacco, sciroppo di glucosio, glicerina, aromi e un conservante.

36 Per quanto riguarda, in secondo luogo, l'interpretazione dell'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64, occorre sottolineare che la formulazione di tale disposizione richiede, ai fini della qualificazione come «tabacchi da fumo», il rispetto di due condizioni cumulative, vale a dire, da un lato, che il tabacco sia trinciato o in altro modo frazionato, filato o compresso in tavolette e, dall'altro, che esso possa essere fumato senza successiva trasformazione industriale.

37 Per quanto riguarda la prima condizione, dal fascicolo di cui dispone la Corte sembra emergere che il tabacco per pipa ad acqua (narghilè) di cui trattasi nel procedimento principale è un tabacco trinciato o in altro modo frazionato, filato o compresso in tavolette, circostanza che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare.

38 Per quanto riguarda la seconda condizione, il tabacco per pipa ad acqua (narghilè), come quello di cui trattasi nel procedimento principale, può essere fumato senza successiva trasformazione industriale.

39 A tal riguardo, occorre ricordare che la Corte ha già precisato che una manipolazione agevole intesa a rendere un prodotto del tabacco non finito atto ad essere fumato non costituisce una trasformazione industriale, poiché quest'ultima indica, invece, la trasformazione, di solito su larga scala, secondo un processo standardizzato, di materie prime in beni materiali (sentenza del 6 aprile 2017, *Eko-Tabak*, C-638/15, EU:C:2017:277, punti da 30 a 32).

40 Orbene, il tabacco per pipa ad acqua (narghilè) è un prodotto che non richiede, per essere fumato, alcuna trasformazione secondo un processo standardizzato di materie prime in beni materiali.

41 Pertanto, il tabacco per pipa ad acqua (narghilè), come quello di cui trattasi nel procedimento principale, può soddisfare le due condizioni cumulative, previste all'articolo 5, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2011/64 e necessarie per la qualificazione come «tabacchi da fumo».

42 Per quanto riguarda la questione se un tabacco per pipa ad acqua (narghilè), come quello di cui trattasi nel procedimento principale, debba, nel suo complesso e a prescindere dalle sostanze diverse dal tabacco che lo compongono, essere considerato come tabacco da fumo, occorre sottolineare che, come giustamente sostenuto dalla Commissione europea e dal governo portoghese, la direttiva 2011/64 assimila, nella loro interezza, ai tabacchi da fumo i prodotti costituiti parzialmente da sostanze diverse dal tabacco, senza distinguere tra tali diverse sostanze né prevedere la tassazione del solo tabacco contenuto in tali prodotti.

43 Dagli articoli da 7 a 12 di tale direttiva risulta infatti che l'importo dell'accisa sulle sigarette non è definito prescindendo dalle sostanze e dagli elementi diversi dal tabacco che le compongono.

44 Allo stesso modo, il legislatore dell'Unione non ha affatto previsto, per quanto riguarda i tabacchi lavorati diversi dalle sigarette di cui agli articoli 13 e 14 della

direttiva 2011/64, di escludere dall'accisa su tali prodotti il peso delle sostanze diverse dal tabacco.

45 Infine, tutte le sostanze che compongono il tabacco per pipa ad acqua (narghilè) sono riscaldate e fumate come componenti di un prodotto unico. Pertanto, siffatto prodotto, ai fini della direttiva 2011/64, deve essere considerato, nel suo complesso, come tabacco da fumo ed essere assoggettato in quanto tale all'accisa sul tabacco.

46 Ne consegue che l'articolo 5, paragrafo 1, della direttiva 2011/64 deve essere interpretato nel senso che, quando il tabacco contenuto in una miscela destinata a essere fumata, come il tabacco per pipa ad acqua (narghilè), soddisfa le condizioni enunciate in tale disposizione, siffatta miscela deve essere considerata, nel suo complesso e a prescindere dalle sostanze diverse dal tabacco che la compongono, come tabacco da fumo.

47 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima e seconda questione dichiarando che gli articoli 2 e 5 della direttiva 2011/64 devono essere interpretati nel senso che un tabacco per pipa ad acqua (narghilè), composto da tabacco per il 24% e da altre sostanze come sciroppo di glucosio, glicerina, aromi e un conservante, deve essere qualificato come «prodotto costituito parzialmente da sostanze diverse dal tabacco» e come «tabacco da fumo», ai sensi di tali disposizioni, e, pertanto, deve essere considerato, nel suo complesso e indipendentemente dalle sostanze diverse dal tabacco che lo compongono, come tabacco da fumo assoggettato all'accisa sul tabacco.

Sulle questioni terza e quarta

48 Alla luce della soluzione fornita alla prima e alla seconda questione, non occorre rispondere alla terza e alla quarta questione.

Sulle spese

49 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 (Ottava Sezione) dichiara:

Gli articoli 2 e 5 della direttiva 2011/64/UE del Consiglio, del 21 giugno 2011, relativa alla struttura e alle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato, devono essere interpretati nel senso che un tabacco per pipa ad acqua (narghilè), composto da tabacco per il 24% e da altre sostanze come sciroppo di glucosio, glicerina, aromi e un conservante, deve essere qualificato come «prodotto costituito parzialmente da sostanze diverse dal tabacco» e come «tabacco da fumo», ai sensi di tali disposizioni, e, pertanto, deve essere considerato, nel suo complesso e indipendentemente dalle sostanze diverse dal tabacco che lo compongono, come tabacco da fumo assoggettato all'accisa sul tabacco.

COORDINATORE Redazionale: Giulio SPINA

Comitato REDAZIONALE INTERNAZIONALE:

Giovanni Alessi, **New York City** (United States of America)
Daria Filippelli, **London** (United Kingdom)
Wylia Parente, **Amsterdam** (Nederland)

Comitato REDAZIONALE NAZIONALE:

Jacopo Maria Abruzzo (**Cosenza**), Danilo Aloe (**Cosenza**), Arcangelo Giuseppe Annunziata (**Bari**), Valentino Aventaggiato (**Lecce**), Paolo Baiocchetti (**L'Aquila**), Elena Bassoli (**Genova**), Eleonora Benin (**Bolzano**), Miriana Bosco (**Bari**), Massimo Brunialti (**Bari**), Elena Bruno (**Napoli**), Triestina Bruno (**Cosenza**), Emma Cappuccio (**Napoli**), Flavio Cassandro (**Roma**), Alessandra Carafa (**L'Aquila**), Silvia Cardarelli (**Avezzano**), Carmen Carlucci (**Taranto**), Laura Carosio (**Genova**), Giovanni M. Casamento (**Roma**), Gianluca Cascella (**Napoli**), Giovanni Cicchitelli (**Cosenza**), Giulia Civiero (**Treviso**), Francesca Colelli (**Roma**), Valeria Conti (**Bergamo**), Cristina Contuzzi (**Matera**), Raffaella Corona (**Roma**), Mariantonietta Crocitto (**Bari**), Paolo F. Cuzzola (**Reggio Calabria**), Giovanni D'Ambrosio (**Napoli**), Ines De Caria (**Vibo Valentia**), Shana Del Latte (**Bari**), Francesco De Leo (**Lecce**), Maria De Pasquale (**Catanzaro**), Anna Del Giudice (**Roma**), Fabrizio Giuseppe Del Rosso (**Bari**), Domenico De Rito (**Roma**), Giovanni De Sanctis (**L'Aquila**), Silvia Di Iorio (**Pescara**), Ilenia Di Punzio (**Viterbo**), Anna Di Stefano (**Reggio Calabria**), Pietro Elia (**Lecce**), Eremita Anna Rosa (**Lecce**), Chiara Fabiani (**Milano**), Addy Ferro (**Roma**), Bruno Fiammella (**Reggio Calabria**), Anna Fittante (**Roma**), Silvia Foadelli (**Bergamo**), Michele Filippelli (**Cosenza**), Elisa Ghizzi (**Verona**), Tiziana Giudice (**Catania**), Valentina Guzzabocca (**Monza**), Maria Elena Iafolla (**Genova**), Daphne Iannelli (**Vibo Valentia**), Daniele Imbò (**Lecce**), Francesca Imposimato (**Bologna**), Corinne Isoni (**Olbia**), Domenica Leone (**Taranto**), Giuseppe Lisella (**Benevento**), Francesca Locatelli (**Bergamo**), Gianluca Ludovici (**Rieti**), Salvatore Magra (**Catania**), Chiara Medinelli (**Genova**), Paolo M. Storani (**Macerata**), Maximilian Mairov (**Milano**), Damiano Marinelli (**Perugia**), Giuseppe Marino (**Milano**), Rossella Marzullo (**Cosenza**), Stefano Mazzotta (**Roma**), Marco Mecacci (**Firenze**), Alessandra Mei (**Roma**), Giuseppe Donato Nuzzo (**Lecce**), Emanuela Palamà (**Lecce**), Andrea Panzera (**Lecce**), Michele Papalia (**Reggio Calabria**), Enrico Paratore (**Palmi**), Filippo Pistone (**Milano**), Giorgio G. Poli (**Bari**), Andrea Pontecorvo (**Roma**), Giovanni Porcelli (**Bologna**), Carmen Posillipo (**Caserta**), Manuela Rinaldi (**Avezzano**), Antonio Romano (**Matera**), Paolo Russo (**Firenze**), Elena Salemi (**Siracusa**), Diana Salonia (**Siracusa**), Rosangela Santosuosso (**Alessandria**), Jacopo Savi (**Milano**), Pierpaolo Schiattone (**Lecce**), Marco Scialdone (**Roma**), Camilla Serraiotto (**Trieste**), Valentina Siclari (**Reggio Calabria**), Annalisa Spedicato (**Lecce**), Rocchina Staiano (**Salerno**), Emanuele Taddeolini Marangoni (**Brescia**), Luca Tantalo (**Roma**), Marco Tavernese (**Roma**), Ida Tentorio (**Bergamo**), Fabrizio Testa (**Saluzzo**), Paola Todini (**Roma**), Fabrizio Tommasi (**Lecce**), Mauro Tosoni (**Lecco**), Salvatore Trigilia (**Roma**), Annunziata Maria Tropeano (**Vibo Valentia**), Elisabetta Vitone (**Campobasso**), Nicolò Vittoria (**Milano**), Luisa Maria Vivacqua (**Milano**), Alessandro Volpe (**Roma**), Luca Volpe (**Roma**), Giulio Zanardi (**Pavia**).

SEGRETERIA del Comitato Scientifico: Valeria VASAPOLLO



Distribuzione commerciale: **Edizioni DuePuntoZero**

