



## Raccolta della giurisprudenza

### SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

17 maggio 2018\*

«Rinvio pregiudiziale – Disposizioni tributarie – Accise – Direttiva 92/83/CEE – Articolo 3, paragrafo 1 – Alcoli e bevande alcoliche – Birra – Birra aromatizzata – Grado Plato – Sistema di calcolo»

Nella causa C-30/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelnego Sądu Administracyjnego (Corte suprema amministrativa, Polonia), con decisione del 19 ottobre 2016, pervenuta in cancelleria il 20 gennaio 2017, nel procedimento

**Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu**

contro

**Kompania Piwowarska S.A. w Poznaniu,**

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente di sezione, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe e C. Lycourgos (relatore), giudici,

avvocato generale: Y. Bot

cancelliere: R. Şereş, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 7 dicembre 2017,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu, da M. Jurkowska e C. Komorowski, in qualità di agenti, assistiti da A. Toboła, radca prawny;
- per la Kompania Piwowarska S.A. w Poznaniu, da M. Gizicki, adwokat, e R. Pietrzak, doradca podatkowy;
- per il governo polacco, da B. Majczyna e A. Kramarczyk - Szaładzińska, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, da G. Papadaki, E. Zisi, M. Tassopoulou e D. Tsagkaraki, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, da S. Jiménez García, in qualità di agente;

\* Lingua processuale: il polacco.

– per la Commissione europea, da C. Perrin e Ł. Habiak, in qualità di agenti,  
sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 1º febbraio 2018,  
ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 3, paragrafo 1, 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 nel contesto di una controversia tra il Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu (direttore dell'amministrazione doganale di Poznań, Polonia) e la Kompania Piwowarska S.A. w Poznaniu (in prosieguo: la «Kompania Piwowarska»), in merito alla determinazione dell'importo dell'accisa dovuta da tale società sulla vendita di birre aromatizzate.

### **Contesto normativo**

#### ***Diritto dell'Unione***

##### ***La direttiva 92/83***

- 3 Il quinto e il sesto considerando della direttiva 92/83 così recitano:  
«considerando che, nel caso della birra, è opportuno autorizzare altri metodi per il calcolo dell'accisa sul prodotto finito;  
considerando che, nel caso della birra, è opportuno autorizzare, entro certi limiti, gli Stati membri ad applicare l'accisa a scaglioni di densità maggiori di un grado Plato, purché la birra non sia mai tassata ad un'aliquota inferiore all'aliquota minima comunitaria».
- 4 L'articolo 1, paragrafo 1, della medesima direttiva così prevede:  
«Gli Stati membri applicano un'accisa sulla birra conformemente alla presente direttiva».
- 5 Il successivo articolo 2 dispone quanto segue:  
«Ai fini della presente direttiva, si intende per "birra" qualsiasi prodotto di cui al codice NC 2203 o qualsiasi prodotto contenente una miscela di birra e di bevande non alcoliche di cui al codice NC 2206, in entrambi i casi, con un titolo alcolometrico effettivo superiore allo 0,5% vol.».
- 6 Il successivo articolo 3, paragrafo 1, così recita:  
«L'accisa percepita dagli Stati membri sulla birra è determinata con riferimento:
  - al numero di ettolitri/gradi Plato o
  - al numero di ettolitri/titolo alcolometrico effettivodi prodotto finito».

7 Il successivo articolo 5 prevede quanto segue:

«1. Gli Stati membri possono applicare aliquote ridotte inferiori all’aliquota minima, alle birre aventi un titolo alcolometrico effettivo non superiore al 2,8% vol.

2. Gli Stati membri possono limitare l’applicazione del presente articolo ai prodotti contenenti una miscela di birra e di bevande non alcoliche di cui al codice NC 2206».

8 L’articolo 28 della direttiva medesima così dispone:

«Il Regno Unito [di Gran Bretagna e d’Irlanda del Nord] può continuare ad applicare le esenzioni che applicava il 1º gennaio 1992 ai seguenti prodotti:

– bevande a base di malto concentrato il cui mosto, prima della fermentazione, ha una densità pari o superiore a 1 200 dell’estratto primitivo (47 ° Plato);

(...)».

#### *La direttiva 92/84/CEE*

9 Il secondo e settimo considerando della direttiva 92/84/CEE del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sull’alcole e sulle bevande alcoliche (GU 1992, L 316, pag. 29) così recitano:

«considerando che la direttiva 92/83/CEE (...) stabilisce disposizioni relative alla struttura delle accise applicabili all’alcole e alle bevande alcoliche;

(...)».

considerando che i metodi di tassazione della birra sono diversi nei vari Stati membri e che è possibile consentire che tale differenza persista prevedendo in particolare un’aliquota minima espressa in relazione all’estratto originale ed al titolo alcolico del prodotto».

10 Ai sensi dell’articolo 6 della direttiva 92/84:

«A decorrere dal 1º gennaio 1993, l’aliquota minima di accisa sulla birra è fissata:

- a [EUR] 0,748 per ettolitro/grado Plato, oppure
- a [EUR] 1,87 per ettolitro/grado alcolico

di prodotto finito».

#### *Diritto polacco*

11 L’articolo 68 dell’ustawa o podatku akcyzowym (legge sulle accise), del 23 gennaio 2004, (Dz. U. n. 29, posizione 257), nel testo applicabile ai fatti oggetto del procedimento principale, così dispone:

«1. Ai sensi della presente legge, per “birra” si intendono i prodotti di cui alla voce 13 dell’allegato 2, nonché ogni miscela di birra con bevande non alcoliche, che siano classificabili in base al numero 15.94.10 della Classificazione polacca di merci e servizi (PKWiU) e al codice NC 2206 00, il cui titolo alcolometrico effettivo superi lo 0,5% del volume.

(...)

3. La base imponibile per la birra è costituita dal numero di ettolitri/gradi della scala Plato del prodotto finito.
  4. L'accisa sulla birra ammonta a 6,86 [zloty polacchi (PLN) (circa EUR 1,63)] per un ettolitro di prodotto finito per ogni grado della scala Plato.
  5. Il ministro delle finanze stabilisce mediante regolamento le modalità di determinazione della base imponibile per la birra, tenendo conto dei criteri di tassazione applicati negli Stati membri».
- 12 L'articolo 1, paragrafo 1, del rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu ustalania podstawy opodatkowania piwa (regolamento del Ministro delle Finanze sui metodi di determinazione della base imponibile della birra), del 31 marzo 2004 (Dz. U. n. 70, posizione 635), prevede quanto segue:
- «Ai fini della determinazione della base imponibile si considera come equivalente a un grado della scala Plato l'1% m/m dell'estratto secco del mosto, laddove il calcolo viene basato sul titolo alcolometrico presente e sull'estratto residuo effettivo nel prodotto finito».
- ### Procedimento principale e questione pregiudiziale
- 13 La Kompania Piwowarska è una società con sede in Polonia produttrice di birra, ivi compresa la birra aromatizzata, ricompresa nella posizione 2206 della nomenclatura combinata e prodotta con birra tradizionale, alla quale vengono aggiunti, dopo il completamento della fermentazione alcolica, sciroppo di zucchero, aromi ed acqua.
- 14 In una dichiarazione iniziale presentata all'Amministrazione Finanziaria, la Kompania Piwowarska fissava l'importo dell'accisa dovuta per la vendita di birra aromatizzata tenendo conto, nel calcolo volto a determinare, in funzione della formula di Balling, i gradi Plato della birra de qua, gli ingredienti ad essa aggiunti dopo il completamento del processo di fermentazione. La società medesima provvedeva al versamento dell'accisa, così determinata.
- 15 La stessa società presentava successivamente all'Amministrazione Finanziaria una domanda volta all'accertamento dell'eccedenza di accisa assolta sulle vendite di birre aromatizzate per il mese di novembre 2004, accompagnata da una rettifica della propria dichiarazione iniziale, sostenendo che il metodo di calcolo dei gradi Plato, applicato nella propria dichiarazione iniziale, sarebbe stato errato. Secondo la Kompania Piwowarska, lo zucchero, contenuto nel prodotto finito, avrebbe infatti dovuto essere sottratto dall'estratto residuo effettivo della birra, ai fini dell'applicazione della formula di Balling, essendo quest'ultima applicabile solo alla birra tradizionale, ossia alla birra senza additivi.
- 16 A fronte del rigetto, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, della domanda di accertamento dell'eccesso di accisa versata in primo grado e della successiva conferma del rigetto da parte dell'organo di ricorso, la Kompania Piwowarska adiva quindi il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Tribunale amministrativo del voivodato di Poznań, Polonia), che annullava le decisioni dell'Amministrazione sia di primo grado sia dell'organo di ricorso.
- 17 Avverso la decisione del Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Tribunale amministrativo del voivodato di Poznań) il direttore dell'amministrazione doganale di Poznań proponeva quindi ricorso di annullamento dinanzi al giudice del rinvio.
- 18 Il giudice del rinvio rileva che, nella specie, il peso dell'estratto della birra aromatizzata è superiore rispetto a quello dell'estratto secco del mosto primitivo a causa dell'aumento di densità provocato dall'aggiunta dello sciroppo di zucchero e, in misura minore, degli aromi. Il giudice medesimo ritiene

di dover stabilire se l'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva 92/83 imponga, nel caso in cui la base imponibile per le birre aromatizzate sia calcolata in funzione del loro grado Plato, di tenere conto dell'estratto residuo effettivo del prodotto finito, ivi compreso l'estratto derivante dagli aromi aggiunti successivamente al completamento del processo di fermentazione, ovvero di non tenere conto degli ingredienti aggiunti dopo il completamento di tale processo.

- <sup>19</sup> Il giudice a quo osserva di trovarsi di fronte a due diverse tesi. Secondo la prima, sostenuta dalla Kompania Piwowarska, le nozioni utilizzate al fine di determinare la base imponibile della birra dovrebbero essere interpretate nel loro senso tecnico, specifico del settore della fabbricazione della birra, e non potrebbero essere modificate per ragioni fiscali. Orbene, considerato che un grado Plato equivale all'1% di massa dall'estratto secco del mosto, non già il prodotto finale, bensì solo tale estratto, dovrebbe servire come riferimento ai fini della determinazione del grado Plato. Il grado Plato delle birre aromatizzate, pertanto, dovrebbe essere calcolato, mediante la formula di Balling, senza tener conto degli ingredienti aggiunti successivamente al completamento del processo di fermentazione. Tale tesi si fonderebbe sull'assunto, risultante dall'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva 92/83, secondo cui, laddove le disposizioni dell'Unione prevedano la possibilità di adottare due metodi alternativi di calcolo della base imponibile della birra, tali due metodi debbano condurre a risultati analoghi.
- <sup>20</sup> Secondo la tesi opposta, sostenuta dal direttore dell'amministrazione doganale di Poznań, l'imposizione in base ai gradi Plato dovrebbe invece tenere conto di tutti gli estratti presenti nel prodotto finito, ivi compresi gli zuccheri aggiunti dopo il completamento del processo di fermentazione. Tale tesi si fonderebbe sul fatto che il legislatore ha previsto la determinazione dei gradi Plato sulla base del prodotto finito. Essa consentirebbe di applicare il medesimo trattamento fiscale alle birre con la stessa qualità dal punto di vista gustativo e lo stesso titolo alcolometrico, indipendentemente dalle differenze tra le tecniche di produzione.
- <sup>21</sup> Nutrendo dubbi in merito all'interpretazione dell'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva 92/83, il Naczelnny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:
- «Se, alla luce dell'articolo 3, paragrafo 1 e degli obiettivi della direttiva 92/83, nella determinazione della base imponibile per birre aromatizzate secondo la scala di gradazione Plato, l'estratto derivante dalle sostanze aromatizzanti, aggiunte successivamente alla fermentazione, debba essere sommato all'estratto residuo effettivo nel prodotto finito, ovvero se l'estratto derivante dalle suddette sostanze aromatizzanti non debba essere considerato».
- Sulla questione pregiudiziale**
- <sup>22</sup> Con la questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva 92/83 debba essere interpretato nel senso che, al fine di determinare la base imponibile delle birre aromatizzate conformemente alla scala Plato, occorra prendere in considerazione l'estratto secco del mosto primitivo o l'estratto secco del prodotto finito, compresi gli aromi e lo sciroppo di zucchero aggiunti successivamente al completamento del processo di fermentazione.
- <sup>23</sup> In limine, occorre, anzitutto, ricordare che, a termini dell'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva 92/83, gli Stati membri possono optare tra due metodi di calcolo della base imponibile dell'accisa sulla birra, ossia in riferimento al numero di ettolitri/grado Plato del prodotto finito o in riferimento al numero di ettolitri/titolo alcolometrico effettivo del prodotto finito.
- <sup>24</sup> Nel caso della Repubblica di Polonia, dall'articolo 68, paragrafo 3, della legge sulle accise del 23 gennaio 2004, nel testo applicabile ai fatti oggetto del procedimento principale, dall'articolo 1, paragrafo 1, del regolamento del Ministro delle Finanze sulle modalità di calcolo della base imponibile

per la birra, del 31 marzo 2004, e dalle osservazioni scritte del direttore dell'amministrazione doganale di Poznań risulta che lo Stato membro medesimo ha optato per il metodo di calcolo in riferimento al numero di ettolitri/grado Plato del prodotto finito.

- 25 Inoltre, si deve precisare che, alla luce di quanto esposto nella decisione di rinvio, la birra aromatizzata oggetto del procedimento principale è prodotta con birra tradizionale, alla quale vengono aggiunti, generalmente dopo il completamento della fermentazione alcolica, sciroppo di zucchero e aromi.
- 26 In terzo luogo, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 44 delle proprie conclusioni, la nozione di «mosto primitivo» indica, fino al momento d'inizio del processo di fermentazione, la miscela composta d'acqua e d'altri ingredienti della birra preparati per la fermentazione, come il malto d'orzo e il luppolo. L'«estratto secco del mosto primitivo» consiste nell'insieme degli ingredienti del mosto primitivo diversi dall'acqua.
- 27 Per quanto riguarda la questione posta, va rilevato che la nozione di «grado Plato» di cui all'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva 92/83, non è definita né in tale direttiva né in altri atti dell'Unione. Alla luce di queste considerazioni, il significato di detta nozione dev'essere stabilito conformemente al loro senso abituale, tenendo conto, al contempo, del contesto in cui essa è utilizzata e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui fa parte (v., in tal senso, sentenza del 2 marzo 2017, Zentrale zur Bekämpfung unlauteren Wettbewerbs Frankfurt am Main, C-568/15, EU:C:2017:154, punto 19 e giurisprudenza ivi citata).
- 28 A tal riguardo, in primo luogo, è pacifico che, alla luce del suo senso abituale nel settore della fabbricazione della birra, la scala Plato consente di calcolare la percentuale di estratto secco nella massa del mosto primitivo, in quanto un grado Plato equivale a 1 g di estratto secco/100 g di mosto primitivo. Ne consegue che, come viene comunemente inteso nel settore della fabbricazione della birra, il grado Plato è calcolato senza tener conto degli aromi e dello sciroppo di zucchero aggiunti nelle birre aromatizzate successivamente al processo di fermentazione.
- 29 L'utilizzo dell'espressione «di prodotto finito», all'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva 92/83, non è tale da rimettere in discussione tale interpretazione. Infatti, come correttamente rilevato della Commissione europea, il fatto che l'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva 92/83 faccia riferimento ai gradi Plato di prodotto finito significa che il numero di gradi Plato dev'essere un valore che determina una caratteristica del prodotto finito, indipendentemente dalla questione se tale numero di gradi sia misurato nel prodotto finito o in una fase precedente del processo di produzione.
- 30 Orbene, i gradi Plato, che misurano l'estratto secco nel mosto primitivo utilizzato per la fermentazione, continuano a caratterizzare l'insieme dei prodotti finiti derivanti da tale mosto, a prescindere se tali prodotti consistano in birra tradizionale o birra aromatizzata.
- 31 In secondo luogo, l'analisi contestuale conferma che, nell'ambito della direttiva 92/93, il calcolo dei gradi Plato della birra aromatizzata non può tener conto degli aromi e dello sciroppo di zucchero aggiunti dopo il completamento del processo di fermentazione.
- 32 A tal riguardo, occorre fare riferimento, da un lato, all'articolo 28, primo trattino, della direttiva 92/83, che fa parimenti ricorso alla nozione di «gradi Plato». Secondo tale disposizione, il Regno Unito può continuare ad applicare le esenzioni in vigore il 1° gennaio 1992 riguardanti, in particolare, una bevanda a base di malto concentrato il cui mosto, prima della fermentazione, presenta una densità pari o superiore a 1 200 dell'estratto primitivo, vale a dire 47° Plato.
- 33 Come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 93 e 96 delle proprie conclusioni, dal menzionato articolo 28, primo trattino, emerge inequivocabilmente che, ai fini dell'applicazione di tale disposizione, i gradi Plato sono considerati in base alla densità del mosto primitivo, prima della

fermentazione, e non è concepibile che, in mancanza di indicazione in tal senso, il legislatore dell’Unione abbia inteso imporre, in due disposizioni della medesima direttiva, due metodi di calcolo dei gradi Plato differenti.

- 34 Dall’altro lato, nell’interpretazione contestuale della direttiva 92/83, si ritiene giustificato prendere in considerazione la direttiva 92/84 che stabilisce l’aliquota minima di accisa sulla birra, la cui struttura è determinata dalla prima delle due direttive. Va rilevato che il settimo considerando della direttiva 92/84 enuncia che i metodi di tassazione della birra sono diversi nei vari Stati membri e indica che occorre consentire che tale differenza persista prevedendo, in particolare, un’aliquota minima espressa in relazione o all’estratto originale o al titolo alcolico del prodotto.
- 35 Tale aliquota minima è fissata all’articolo 6 di detta direttiva, in funzione del numero di ettolitri/grado Plato di prodotto finito o in funzione del numero di ettolitri/grado alcolico di prodotto finito. Pertanto, il riferimento all’estratto originale del prodotto, contenuto al settimo considerando di detta direttiva, dev’essere interpretato nel senso che rinvia al metodo di calcolo dell’accisa sulla birra in funzione dei gradi Plato della medesima, mentre il riferimento al titolo alcolico del prodotto, contenuto nel medesimo considerando, dev’essere interpretato nel senso che rinvia al metodo di calcolo dell’accisa sulla birra con riferimento al suo grado alcolico. Ne deriva che i gradi Plato devono essere calcolati, ai fini del menzionato articolo 6, tenendo conto dell’estratto originale della birra o del suo mosto primitivo.
- 36 Orbene, i due metodi di fissazione dell’aliquota minima di accisa di cui all’articolo 6 della direttiva 92/84 corrispondono ai due metodi di determinazione dell’accisa di cui all’articolo 3, paragrafo 1, della direttiva 92/83. L’espressione «di prodotto finito» è altresì utilizzata, nello stesso modo, in questi due articoli.
- 37 Alla luce dei suesposti rilievi, la nozione di «grado Plato», di cui all’articolo 3, paragrafo 1, della direttiva 92/83, dev’essere interpretata, tenuto conto del suo senso abituale e del contesto nel quale è utilizzata, nel senso che costituisce un’unità di misura facente riferimento all’estratto originale della birra e, pertanto, al mosto primitivo della stessa.
- 38 In terzo luogo, va rilevato che siffatta interpretazione risulta altresì avvalorata dall’esame degli obiettivi perseguiti dal regime normativo istituito dalle direttive 92/83 e 92/84.
- 39 Infatti, le direttive 92/83 e 92/84 mirano ad imporre un livello minimo di accise per ettolitro di birra, sia essa aromatizzata o meno, via via superiore laddove il suo titolo alcolico aumenti. L’accisa prevista da tali direttive, pertanto, come osservato dall’avvocato generale al paragrafo 101 delle sue conclusioni, è diretta ad assoggettare ad imposizione l’alcol consumato.
- 40 In tal senso, l’articolo 2 e l’articolo 5, paragrafo 1, della direttiva 92/83 prevedono, rispettivamente, esenzioni d’imposizione per le birre o le birre aromatizzate la cui percentuale d’alcole sia inferiore a 0,5% vol., e l’applicazione di aliquote ridotte, inferiori all’aliquota minima, alla birra il cui titolo alcolometrico non superi 2,8% vol. Inoltre, dall’articolo 6, secondo trattino, della direttiva 92/84 risulta che l’importo minimo di accisa sulla birra, laddove sia calcolato in funzione del suo grado alcolico, vi sia direttamente proporzionale.
- 41 Per quanto riguarda la determinazione della base imponibile dell’accisa secondo la scala Plato, è pacifico tra le parti del procedimento principale che, in linea di principio, maggiore è la percentuale di estratto secco del mosto primitivo, maggiormente alcolica sarà la birra da esso derivante.
- 42 Per contro, come rilevato dall’avvocato generale al paragrafo 107 delle proprie conclusioni, gli ingredienti aggiunti dopo la fermentazione non hanno alcuna incidenza sul titolo alcolico del prodotto finito. Pertanto, calcolare i gradi Plato di una birra aromatizzata tenendo conto non solo dell’estratto

secco del mosto primitivo, ma anche degli aromi e dello sciroppo di zucchero aggiunti successivamente alla fermentazione potrebbe condurre ad una tassazione maggiore di tale birra rispetto ad una birra tradizionale avente il medesimo grado alcolico.

- 43 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, si deve rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva 92/83 dev'essere interpretato nel senso che, al fine di determinare la base imponibile delle birre aromatizzate conformemente alla scala Plato, occorre prendere in considerazione l'estratto secco del mosto primitivo senza tener conto degli aromi e dello sciroppo di zucchero aggiunti successivamente al completamento della fermentazione.

### Sulle spese

- 44 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 (Quarta Sezione) dichiara:

**L'articolo 3, paragrafo 1, della direttiva 92/83/CEE del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcol e sulle bevande alcoliche, deve essere interpretato nel senso che, al fine di determinare la base imponibile delle birre aromatizzate secondo la scala Plato, occorre prendere in considerazione l'estratto secco del mosto primitivo senza tener conto degli aromi e dello sciroppo di zucchero aggiunti successivamente al completamento della fermentazione.**

Firme