



**News n. 4 del 10 gennaio 2024
a cura dell'Ufficio del massimario**

Con la sentenza in commento, la Corte costituzionale – nel dichiarare inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 39-*octies*, comma 6, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 sollevate con due separate ordinanze del T.a.r. per il Lazio – ribadisce la necessità che il giudice *a quo* operi, al fine del positivo vaglio di ammissibilità della q.l.c., una completa ricostruzione del quadro normativo di riferimento, pena l'irrimediabile compromissione dell'*iter* logico in ordine alla non manifesta infondatezza.

Corte costituzionale, sentenza 14 dicembre 2023, n. 220 – Pres. Barbera, Est. Antonini.

Tabacco – Accise – Onere fiscale minimo – Criteri – Diritto comunitario – Contrasto – Questioni inammissibili di costituzionalità.

*Sono inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 39-*octies*, comma 6, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative), così come modificato dall'art. 1, commi 1074 e 1078, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021) e dall'art. 1, comma 659, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022), sollevate, in riferimento agli artt. 11, 41 e 117, primo comma, della Costituzione, dal Tribunale amministrativo regionale per il Lazio.*
(1)

*Sono inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 39-*octies*, comma 6, del d. lgs. n. 504 del 1995, così come modificato dall'art. 1, comma 122, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025), sollevate, in riferimento agli artt. 11 e 117, primo comma, Cost., dal TAR Lazio.* (2)

I. – Con la sentenza in rassegna, la Corte costituzionale ha dichiarato inammissibili, per difettosa ricostruzione del quadro normativo, le questioni di costituzionalità sollevate:

a) dall'ordinanza del T.a.r. per il Lazio, sez. II, 21 ottobre 2022, n. 13610, con riferimento all'art. 39-*octies*, commi 1-8, del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, per violazione degli artt. 11 e 117 Cost., integrati dalla disciplina interposta dettata dagli artt. 7, par. 3 e 4, 14, par. 1 e 15, par. 1, della direttiva 2011/64/UE del Consiglio del 21 giugno 2011, relativa alla struttura e alle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato, poiché:

a1) la predetta previsione di legge nazionale, nel dettare il regime giuridico sulla determinazione dell'onere fiscale minimo (OFM) sembra travalicare i limiti sanciti dal diritto eurounitario neutralizzando "il divario dei prezzi di cessione dei produttori" e di incidere sulla "struttura mista" della tassazione costituita, dall'accisa *ad valorem* (calcolata sul prezzo massimo di vendita al minuto (compresi i dazi doganali) e dall'accisa specifica (calcolato per unità di prodotto) così alterando la concorrenza nel mercato e comprimendo la libertà di impresa in quanto:

a2) l'accisa globale (di cui ai commi 3 e 4 dell'art. 39-*octies* del d.lgs. n. 504 del 1995) consta di una componente *ad valorem* che varia proporzionalmente in base al prezzo di vendita al consumatore e quindi è rapportata alla base imponibile di riferimento (prezzo), sicché per i prodotti a basso prezzo di vendita

- l'accisa *ad valorem* produce un gettito inferiore rispetto alla base imponibile dei prodotti a più alto prezzo di vendita;
- la somma dell'accisa globale e dell'IVA è inferiore rispetto a quella che si ottiene dai prodotti di prezzo maggiore, il che conduce, ad applicare l'imposta minima, la quale, in base al meccanismo di calcolo, restituisce un carico fiscale che grava in misura maggiore su quei produttori che mettono in vendita sigarette ad un minore prezzo rispetto a quello stabilito da altri operatori;

a3) l'OFM si calcola sulla somma dell'accisa globale e dell'IVA, determinate entrambe con riferimento al "PMP-sigarette" – fissato annualmente (entro il primo marzo dell'anno solare successivo) ai sensi dell'art. 39-*quinques*, comma 2, d.lgs. n. 504/1995, "sulla base del rapporto, espresso in euro con troncamento dei decimali, tra il valore totale, calcolato con riferimento al prezzo di vendita comprensivo di tutte le imposte, delle sigarette immesse in consumo nell'anno solare precedente e la quantità totale delle medesime sigarette" – che è ancorato alla variazione dei prezzi totali di vendita delle sigarette (fatturato dell'anno precedente), con la conseguenza che

- all'aumento del prezzo di vendita delle sigarette accresce la base sui cui si calcola l'aliquota dell'OFM;
- i produttori che offrono sigarette ad un prezzo più elevato e quindi realizzano un maggior fatturato (ossia le multinazionali) sono in grado di modificare la soglia

dell'OFM mediante il semplice aumento dei prezzi di vendita per effetto del sistema di calcolo delineato dal legislatore italiano, aumentando il prezzo di vendita dei prodotti si innalza automaticamente il denominatore sulla cui base si effettua il rapporto tra fatturato e quantità di sigarette vendute e quindi si ottiene una soglia dell'onere fiscale minimo più alta;

- la politica dell'aumento dei prezzi dei grandi operatori determina in via diretta l'aumento del carico fiscale che devono sopportare i piccoli operatori.

b) dall'ordinanza del Ta.r. per il Lazio, sez. II, 12 maggio 2023, n. 8199, con riferimento all'art. 39-*octies*, commi 1-8, del d.lgs. n. 504 del 1995, come modificato dall'art. 1, comma 122, della l. n. 197 del 2022 (legge di bilancio 2023), per violazione degli artt. 11 e 117 Cost., integrati dalla disciplina interposta dettata dagli artt. 7, par. 3 e 4, 14, par. 1 e 15, par. 1, della direttiva 2011/64/UE del Consiglio del 21 giugno 2011 sull'OFM poiché:

b1) le modifiche intervenute con la legge di bilancio 2023 nella parte in cui confermano di ancorare la determinazione dell'OFM, nella percentuale ora stabilita (per gli anni 2023, 2024, 2025), alla variazione della componente del "PMP-sigarette" che è data dal rapporto tra il valore totale e la quantità totale delle sigarette immesse in consumo nell'anno solare precedente, rinnovano i sospetti di illegittimità costituzionale della disciplina sull'OFM per come già evidenziati nell'ordinanza n. 13610 del 2022 di cui al superiore paragrafo;

b2) ancora una volta *"... i produttori che offrono sigarette ad un prezzo più elevato e quindi realizzano un maggior fatturato (ossia le multinazionali) sono in grado di modificare la soglia dell'onere fiscale minimo mediante il semplice aumento dei prezzi di vendita. Infatti, per effetto del sistema di calcolo delineato dal legislatore italiano, aumentando il prezzo di vendita dei prodotti si innalza automaticamente il denominatore sulla cui base si effettua il rapporto tra fatturato e quantità di sigarette vendute e quindi si ottiene una soglia dell'onere fiscale minimo più alta. La politica dell'aumento dei prezzi dei grandi operatori determina in via diretta l'aumento del carico fiscale che devono sopportare i piccoli operatori"*.

II. – Nel decidere le questioni sopraindicate, previa riunione delle due ordinanze, la Corte costituzionale:

c) ha premesso che dalle motivazioni di entrambe le ordinanze emerge che l'unica norma censurata è, in realtà, il comma 6 dell'art. 39-*octies*, attinente al meccanismo di calcolo dell'OFM;

d) ha dichiarato l'inammissibilità delle q.l.c. sollevate per l'incompleta ricostruzione del quadro normativo di riferimento che refluisce irrimediabilmente sull'*iter* logico sotteso al giudizio di non manifesta infondatezza delle stesse (v. Corte cost., 21 luglio 2022, n. 182, (in *Giur. costit.*, 2022, 2013), 31 marzo 2022, n. 81 (in *Giur. costit.*, 2022, 909), 3 febbraio 2022, n. 31 (in *Giur. costit.*, 2022, 379), 7 dicembre 2021, n. 239 (*Giur. costit.*, 2021, 2639), 28 ottobre 2021, n. 201 (in *Giur. costit.*, 2021, 2098, in *Riv. giur. edilizia*, 2021, 1771), 8 aprile 2021, n. 61 (in *Giur. costit.*, 2021, 809), 9 febbraio 2021, n. 15 (in *Giur. costit.*, 2021, 104, in *Riv. giur. edilizia*, 2021, 388,)), 4 dicembre 2020, n. 264 (in *Giur. costit.*, 2020, 3138), ordinanza 30 ottobre 2020, n. 229 (in *Giur. costit.*, 2020, 2509), sentenza 14 ottobre 2020, n. 213 (in *Foro it.*, 2020, I, 3678; in *Giur. costit.*, 2020, 2414), ordinanza 2019, n. 162 (in *Foro it.*, 2019, 1717), 24 novembre 2017 n. 244 (in *Giur. costit.*, 2017, 2507), sentenza, 3 marzo 2015, n. 27 (in *Foro it.*, 2015, I, 1117; in *Giur. costit.*, 2015, 333), non essendo stato considerato che:

d1) il paragrafo 4 dell'art. 8 della direttiva 2011/64/UE del Consiglio del 21 giugno 2011, richiamato peraltro dalla stessa disposizione che introduce l'OFM (art. 7, paragrafo 4), dove si stabilisce: «[d]al 1° gennaio 2014 l'elemento specifico dell'accisa sulle sigarette non può essere inferiore al 7,5 % e non può essere superiore al 76,5 % dell'importo dell'onere fiscale totale derivante dall'aggregazione dei seguenti elementi: a) l'accisa specifica; b) l'accisa ad valorem e l'IVA applicate al prezzo medio ponderato di vendita al minuto»;

d2) proprio la suddetta previsione di matrice comunitaria consente che «l'elemento specifico dell'accisa sulle sigarette», ossia l'incidenza percentuale dell'accisa specifica (che in Italia al momento è individuata in una misura che rientra tra le più basse d'Europa, pari al 13,75 per cento dell'onere fiscale totale), possa essere portata dal legislatore nazionale fino al livello massimo, pari al 76,5 per cento dell'onere fiscale totale, calcolato proprio in riferimento al "PMP sigarette", che è proprio l'elemento contestato dal rimettente nelle sue censure sulla normativa nazionale;

d3) in questa ipotesi la maggior parte dell'onere fiscale totale (dato dalla somma dell'accisa globale e dall'IVA) risulterebbe determinato dall'accisa specifica (76,5 per cento), che non è proporzionale al prezzo di vendita, ma fissa per unità di prodotto;

d4) sotto questo aspetto, quindi, l'accisa specifica sembrerebbe in grado di incidere sul prezzo di vendita delle sigarette in termini non dissimili dall'OFM, sacrificando maggiormente i produttori di fascia bassa, come del resto risulta dalla relazione illustrativa al d.lgs. 15 dicembre 2014, n. 188, dove si rimarca che «[i]l sistema prevalentemente specifico comporta una minore incidenza fiscale sui prezzi più elevati, essendo decrescente il rapporto tra l'importo fisso e i prezzi via via più elevati», previsione, non esaminata dal remittente, anche solo per escluderne la pertinenza alla questione sollevata;

d5) l'art. 10, paragrafo 2, della direttiva 2011/64/UE del Consiglio del 21 giugno 2011, con cui si dispone che «[d]al 1° gennaio 2014 l'accisa globale sulle sigarette è pari ad almeno il 60% del prezzo medio ponderato di vendita al minuto delle sigarette immesse in consumo.

L'accisa non può essere inferiore a 90 EUR per 1000 sigarette, indipendentemente dal prezzo medio ponderato di vendita al minuto. Tuttavia, gli Stati membri che applicano un'accisa di almeno 115 EUR per 1000 sigarette sulla base del prezzo medio ponderato di vendita al minuto non sono tenuti a rispettare la regola del 60% di cui al primo comma».

III – Per completezza, si segnala quanto segue:

e) sul sistema di tassazione del tabacco e sull'OFM:

e1) in dottrina: CARNAZZA-LIBERATI, *Tabacco, sigarette elettroniche e tabacco riscaldato: sistemi di tassazione a confronto*, in *Riv. dir. fin. e scienza delle finanze*, 2020, 3, ove si opera un'ampia ricostruzione dei meccanismi di tassazioni del tabacco lavorato fin qui esposti, con una prospettiva comparata; C. VERRIGNI, *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, Torino, 2017.

e2) in giurisprudenza: Corte di giustizia UE, sez. V, 9 ottobre 2014, C-428/13 – su rinvio pregiudiziale promosso con ordinanza Cons. Stato, sez. IV, 17 luglio 2013, n. 3385 – secondo cui «*Gli articoli 7, paragrafo 2, e 8, paragrafo 6, 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 ostano a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che stabilisca non un'accisa minima identica per tutte le sigarette, bensì un'accisa minima sulle sole sigarette con un prezzo di vendita al pubblico inferiore a quello delle sigarette della classe di prezzo più richiesta*»;

f) sull'inammissibilità della q.l.c. per mancata ricostruzione del quadro normativo: v. Corte cost., 16 marzo 2023, n. 42 (in *Foro amm.*, 2023, 872, in *Giur. costit.*, 2023, 541, in *Riv. giur. edilizia*, 2023, 456, nonché oggetto della *News UM* n. 50 del 7 aprile 2023), 24 febbraio 2023, n. 29 (in *Foro it.*, 2023, I, 3051, nonché oggetto della *News UM* n. 45 del 30 marzo 2023), 18 febbraio 2022, n. 36 (in *Giur. costit.*, 2022, 423, in *Foro amm.*, 2022, 1086, nonché oggetto della *News US* n. 25 del 7 marzo 2022).