



**News n. 90 del 20 settembre 2024
a cura dell'Ufficio del massimario**

Permane il sospetto di incostituzionalità sul nuovo regime del calcolo dell'onere fiscale minimo, che grava sulla commercializzazione delle sigarette.

T.a.r. per il Lazio, sezione II, ordinanza 31 luglio 2024, n. 15521 – Pres. Monica, Est. Nobile

**Tabacco – Accise – Onere fiscale minimo – Criteri – Diritto comunitario – Contrasto –
Questione rilevante e non manifestamente infondata di costituzionalità**

È rilevante e non manifestamente infondata la q.l.c. dell'art. 39-octies, commi 6, 7 e 8, del d.lgs. n. 504 del 1995, in riferimento alla violazione degli artt. 11 e 117 della Cost., integrati dalla disciplina interposta dettata dall'art. 7, par. 2, 3 e 4, della direttiva 2011/64/UE, nonché dai principi di libera concorrenza e di proporzionalità, ai sensi degli artt. 101 TFUE (con il Protocollo n. 27) e 4 TUE (con il Protocollo n. 2). (1)

(1) I. – Il T.a.r. per il Lazio solleva nuovamente q.l.c., in merito all'*onere fiscale minimo* (OFM), come disciplinato dalle modifiche normative apportate all'art. 39-octies d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 ("*Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative*"), a seguito della sentenza della Corte cost. 14 dicembre 2023, n. 220 (oggetto della News UM n. 4 del 10 gennaio 2024), che ha dichiarato inammissibili analoghe q.l.c. sollevate da due pronunce del medesimo T.a.r., ribadendo, con più ampia e articolata motivazione, che: *i*) la direttiva 2011/64/UE del Consiglio del 21 giugno 2011 intende garantire, anche per la commercializzazione delle sigarette, il corretto funzionamento del mercato interno, in condizioni di neutralità e libera formazione dei prezzi, ma il meccanismo dell'OFM, per come successivamente modificato e applicato dal legislatore italiano, altera sensibilmente l'equilibrio dei prezzi, determinando l'allineamento tendenziale dei prezzi dei prodotti più bassi per un lungo intervallo di prezzi, ossia fino a quelli di fascia media, penalizzando i produttori di fascia bassa; *ii*) il meccanismo dell'accisa decrescente appare in contrasto con l'art. 7, par. 2, della citata direttiva 2011/64/UE, che stabilisce, in sostanza, che la componente proporzionale dell'accisa, ossia quella c.d. *ad valorem*, sia identica per tutte le sigarette, a prescindere dal relativo livello di prezzo; *iii*) l'assetto normativo nazionale dell'OFM sembra, altresì, in contrasto con l'art. 7, par. 4, direttiva 2011/64/UE, che consente di prevedere un onere fiscale minimo (OFM), ma solo

“Nella misura in cui ciò risulti necessario”, in quanto la previsione dell’OFM si giustifica nella duplice ottica di “*presidio sanitario*” (per contrastare l’eccessiva diffusione delle sigarette e i rischi correlati) e di “*stabilizzazione dei prezzi nel mercato*”; in termini più chiari, l’OFM non può dare la stura ad un meccanismo indiretto di massiva “*sterilizzazione*” dei prezzi delle sigarette.

II. – Questo il percorso motivazionale dell’articolata ordinanza, che premette l’esposizione del quadro di regolazione (europeo e nazionale):

- a) la direttiva 2011/64/UE, con riferimento al regime della tassazione delle sigarette, agli artt. 7, par. 1 e 9, par. 2, ha previsto un sistema misto, nel quale le imposte applicate comprendono: a) l’accisa specifica, calcolata in rapporto al peso o al numero dei pezzi dei prodotti; b) l’accisa *ad valorem*, calcolata sui prezzi massimi di vendita al minuto (comprensivi anche dell’Iva); c) l’Iva, proporzionale al prezzo di vendita al minuto; l’accisa *ad valorem* varia in base al prezzo di vendita al minuto (ed opera in modo proporzionale, in modo analogo all’Iva), mentre l’accisa specifica varia, in base all’unità di prodotto venduto nel mercato ed opera in termini fissi rispetto alla variabile prezzo; è, all’art. 8, par. 6, che la direttiva 2011/64/UE prevede che “*gli Stati membri possono applicare un’accisa minima sulle sigarette*”;
- b) il quadro regolatorio nazionale della tassazione sulle sigarette, con cui il legislatore ha attuato la disciplina UE sull’imposizione (anche in tema di onere fiscale minimo - OFM), è contenuto nell’art. 39-*octies* d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (“*Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative*”) e, in particolare, nelle previsioni di cui ai commi 3, 6, 7, 8 (nel testo risultante dalla riforma operata con la legge 30 dicembre 2018, n. 145 (prima) e con le leggi 29 dicembre 2022, n. 197 e 30 dicembre 2023, n. 213 (poi); nel previgente regime, di cui alla legge 30 dicembre 2018, n. 145 e s.m.i. (con decorrenza 2019), l’accisa specifica era stabilita in misura fissa, pari all’11% della somma dell’accisa globale e dell’Iva, calcolate con riferimento al “PMP-sigarette” (dato dal rapporto tra totali del valore e della quantità delle sigarette immesse in consumo nell’anno solare precedente), salva la possibilità di aggiustamenti, da stabilirsi con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, su proposta dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli;
- c) dunque, il comma 6, unitamente ai commi 7 e 8, dell’art. 39-*octies* d.lgs. n. 504 del 1995 regola il c.d. *onere fiscale minimo* (OFM), che rappresenta appunto il *prelievo fiscale minimo*, che lo Stato, a prescindere dal prezzo di vendita, applica, ossia il limite fiscale globale, al di sotto del quale, anche ove diminuisse il prezzo finale di vendita, l’imposizione non scende; l’art. 39-*octies*, comma 6, d.lgs. n. 504 cit. ha subito diverse modifiche, segnatamente ad opera della legge 30 dicembre 2018, n. 145, che, innovando il precedente regime, ha modificato il predetto comma 6 dell’art. 39-*octies*, stabilendo che l’onere fiscale minimo sia pari ad una percentuale piuttosto elevata, successivamente incrementata al 96,22%, a seguito dell’art. 1, comma 659, legge 27 dicembre 2019, n. 160 e, quindi, per effetto dell’art. 1, comma 122, lett. a), legge 29 dicembre 2022, n. 197, al 98,10% (per l’anno 2023), al 98,50% (per l’anno 2024) e al 98,60% (a decorrere dal 1° gennaio 2025);

- d) in breve, la disciplina nazionale introduce, dunque, l'onere fiscale minimo, con un'aliquota di accisa fissa assai elevata, a ben oltre il 90% (salvi gli incrementi ulteriormente previsti dalle leggi *medio tempore* intervenute), da applicarsi sulla somma dell'accisa globale e dell'Iva, calcolate entrambe con riferimento al valore standard del prezzo medio ponderato di vendita per chilogrammo convenzionale di sigarette parametro denominato "PMP-sigarette"; l'onere fiscale minimo, dunque, rappresenta e sostituisce l'ordinario regime di tassazione delle sigarette (costituito dall'applicazione dell'accisa ordinaria e dell'Iva), laddove il gettito, che viene ritratto dal regime ordinario, risulti essere inferiore alla soglia dell'onere fiscale minimo, determinata in base ai commi 6-10 dell'art. 39-*octies* d.lgs. n. 504 del 1995; sotto il profilo della natura giuridica, l'onere fiscale minimo ha la struttura e la natura di *imposta indiretta*, in quanto si sostanzia in un prelievo coattivo avente come presupposto impositivo la cessione delle sigarette;
- e) la questione centrale della controversia attiene alla verifica della conformità della disciplina nazionale, che ha previsto l'onere fiscale minimo (art. 39-*octies*, commi 6, 7 e 8, d.lgs. 504 del 1995), rispetto alla disciplina europea, che regola in modo specifico l'imposizione fiscale sulle sigarette e che prevede espressamente l'onere fiscale minimo (art. 7, par. 2, 3 e 4, della direttiva 2011/64/UE "*relativa alla struttura e alle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato*"), nonché ai principi generali affermati dal Trattato Ue, in tema di libera concorrenza all'interno del mercato interno (art.101 Tfeue e Protocollo n. 27) e proporzionalità (art.4 Tue e Protocollo n. 2), da ritenersi quali norme interposte rilevanti *ex artt.* 11 e 117 Cost.;
- f) orbene, il T.a.r. per il Lazio dubita della compatibilità della disciplina nazionale sull'onere fiscale minimo, di cui all'art. 39-*octies*, commi 6, 7 e 8, d.lgs. n. 504 del 1995, in relazione agli artt. 11 e 117, comma 1, Cost., per contrasto con le previsioni recate dalla direttiva 2011/64/UE e con i principi generali di libera concorrenza e proporzionalità, garantiti dai Trattati Ue, in quanto il singolare meccanismo introdotto dal legislatore nazionale si rivela "*perturbativo del gioco concorrenziale*", introducendo un sistema fiscale penalizzante, nella dinamica dei prezzi, per i produttori di sigarette di fascia bassa, a vantaggio di quelli di fascia medio-alta;
- g) a ben vedere, ad essere problematica non è la scelta in sé stessa del legislatore nazionale di introdurre l'*onere fiscale minimo* sulle sigarette – già espressamente contemplato dalla direttiva 2011/64/UE all'art. 7, par. 4 (oltre che al considerando n. 12 e, in qualche misura, indirettamente ai considerando nn. 14-16) – ma la modalità di attuazione e di disciplina dell'onere fiscale minimo, nel suo concreto funzionamento, quanto agli effetti distorsivi, che provoca sulla concorrenza, a danno dei produttori di fascia bassa;
- h) i dubbi di compatibilità, inoltre, non si orientano precipuamente nei confronti dell'aver optato il legislatore nazionale per utilizzare, all'art. 39-*octies*, comma 6, d.lgs. n. 504 del 1995, quale riferimento per il calcolo, il prezzo medio ponderato delle sigarette (il c.d. "PMP-sigarette"), bensì il suo operare in combinato disposto con le restanti previsioni recate dalla disciplina nazionale; come osservato dalla Corte cost. 14 dicembre 2023, n. 220 (in *Giur. cost.*, 2023, 2579) il "PMP-sigarette" è previsto, quale parametro per l'applicazione dell'accisa

minima, in diverse disposizioni (e considerando) della direttiva (ad esempio: art. 8, par. 4; art. 10, par. 1; considerando n. 14), vieppiù, il prezzo medio ponderato è una variabile che consente, in linea teorica, di agganciare l'OFM al livello "reale" dei prezzi delle sigarette;

- i) tuttavia, l'utilizzo del "PMP-sigarette" (che peraltro la direttiva non prevede specificamente per il calcolo dell'OFM), in combinato disposto con gli ulteriori meccanismi di funzionamento introdotti dal legislatore nazionale (e in assenza di adeguati correttivi), genera diverse criticità, che inducono a dubitare della compatibilità dell'art. 39-*octies*, commi 6, 7 e 8, d.lgs. 504 del 1995, con la direttiva 2011/64/UE e i principi generali del diritto europeo;
- j) la funzione dell'OFM è chiara, sia nello spirito della direttiva, che nella logica del legislatore nazionale; considerato l'impatto preponderante del prelievo fiscale sul prezzo al minuto delle sigarette, la funzione dell'OFM consiste nel determinare un *prelievo fiscale minimo*, tale da influenzare il prezzo minimo di vendita delle sigarette, evitando quindi che, in assenza di tale prelievo minimo di imposte, il prezzo del pacchetto di sigarette – ove determinato secondo la pura logica del mercato – possa scendere ad un livello basso, tale da stimolare l'incremento delle vendite delle sigarette, nuocendo in tal modo alla salute degli individui e, di riflesso, alla salute pubblica (non sussiste alcun dubbio che il prodotto "sigaretta" nuoccia alla salute);
- k) alla funzione dell'OFM, quale strumento atto al *presidio sanitario*, si può affiancare quella prefigurata dai considerando nn. 9, 12 e 13 della direttiva, con riguardo alla possibilità di prevedere accise specifiche ovvero minime sulle sigarette, allo scopo di evitare che eccessivi disallineamenti nelle *politiche fiscali* degli Stati, con conseguenti distorsioni nel mercato;
- l) specificamente, nella direttiva 2011/64/UE, la facoltà di introdurre l'OFM è prevista dall'art. 7, par. 4 ("*Nella misura in cui ciò risulti necessario, l'accisa sulle sigarette può comportare un onere fiscale minimo, sempre che la struttura mista della tassazione e la fascia dell'elemento specifico dell'accisa, ai sensi dell'articolo 8, siano rigidamente rispettate*"); la disposizione non descrive i criteri per la determinazione dell'OFM, limitandosi a dichiarare come intangibile la struttura mista dell'imposizione e la correlata necessità di tenere distinta l'accisa specifica (fissa per unità di prodotto) da quella *ad valorem* (proporzionale rispetto al prezzo complessivo); analogamente, la direttiva considera anche un prelievo minimo afferente l'accisa (artt. 8, par. 6, e 10, par. 1-2);
- m) l'OFM non rappresenta, comunque, nella disciplina UE, uno strumento obbligatorio in senso assoluto né, comunque, incondizionato; l'art.7, par. 4, della direttiva 2011/64/UE lo prevede infatti "*Nella misura in cui ciò risulti necessario*", ossia nella misura in cui sia indispensabile per realizzare le finalità di cui sopra (sanitarie e fiscali), fatta salva la necessità di rispettare i limiti inderogabili di cui agli artt. 8 e 10;
- n) a seguito dell'entrata in vigore della legge n. 145 del 2018, l'art. 39-*octies*, comma 6, d.lgs. n. 504 del 1995 è stato modificato nel senso di determinare l'entità dell'OFM, parametrandolo ad una percentuale – poi modificata in misura sempre più crescente, fino a raggiungere il 98,80% dal 2025, e quindi ad una percentuale prossima al 100% – dell'entità corrispondente alla somma dell'accisa globale

(accisa specifica e ad accisa *ad valorem*) e dell'Iva, calcolate a loro volta con riferimento al "PMP-sigarette";

- o) il regime dell'onere fiscale minimo va poi completato con l'esame dei commi 7 e 8 dell'art. 39-*octies* d.lgs. n. 504 del 1995, per effetto dei quali, sulle sigarette grava il prelievo a titolo di OFM, finché, al crescere del prezzo del prodotto, tale importo determina il prelievo fiscale complessivo (composto dall'accisa globale e dall'Iva), fino alla concorrenza del c.d. *prezzo di parità*, ossia della fascia di prezzo delle sigarette a partire dal quale si applicano le imposte in via ordinaria;
- p) l'ADM ha dato applicazione alla nuova formulazione dell'art. 39-*octies* d.lgs. n. 504 del 1995, pubblicando annualmente di dati di riferimento ed esponendo, nelle relative tabelle allegate alle varie determinazioni adottate, la ripartizione dei prezzi, fra imposte e aggi al fornitore ed al venditore, per ciascun livello di prezzo delle sigarette per chilogrammo convenzionale; prendendo, ad esempio, la determinazione applicabile per l'annualità 2020, si evince che, a fronte di un "PMP sigarette" di euro 252,00 euro e di un OFM pari ad euro 188,74 (calcolato nella misura del 96,22% della somma dell'accisa globale e dell'Iva calcolate con riferimento al "PMP-sigarette"), a partire dalla fascia di prezzo di vendita del prodotto più bassa per chilogrammo convenzionale (euro 210,00), l'onere fiscale complessivo (sommando quindi accisa globale e Iva) si mantiene sempre costante, in misura pari a 188,74 euro (applicandosi quindi l'OFM), fino al prezzo di parità (nella fattispecie euro 242), prossimo al PMP (euro 252,00); lo scenario non muta se si considera l'annualità 2021, con il PMP fissato ad euro 258,00 e l'OFM ad euro 193,21, che si applica fino al prezzo di parità di euro 247,50, prossimo al PMP (euro 258,00);
- q) la fissità del prelievo fiscale complessivo, nella fascia compresa tra il prodotto di fascia bassa e quelli di fascia media (collocati in prossimità del *prezzo di parità*, a sua volta prossimo al prezzo medio ponderato), è assicurato, in ossequio al disposto di cui ai commi 7 e 8 del prefato art. 39-*octies* d.lgs. n. 504 del 1995, dalla "correzione" al ribasso dell'accisa globale (giacché questa deve compensare il prelievo per l'Iva, crescente in quanto proporzionale al prezzo), che pertanto assume, fino al prezzo di parità, carattere decrescente, pur al variare in aumento dei prezzi di vendita; e anche, per le fasce di prezzo successive al prezzo c.d. di parità (all'incirca fino al prezzo di vendita coincidente con il PMP), l'accisa prelevata è inferiore rispetto a quella dovuta per le sigarette vendute al prezzo più basso;
- r) al di sopra del *prezzo di parità*, invece, l'accisa torna ad avere un andamento via via crescente al crescere dei prezzi di vendita; nel complesso, se l'accisa applicata al prezzo minimo di vendita (210,00 euro nella determinazione relativa al 2020) è di euro 150,86, osserviamo che solo al di sopra del PMP (252,00 euro) l'accisa globale prelevata è superiore a tale importo e cresce ulteriormente al crescere dei prezzi che si situano al di sopra del PMP;
- s) in sintesi, quindi, la legge n. 145 del 2018 (come anche quelle che, successivamente, hanno confermato la logica introdotta dalla legge di bilancio per il 2019 ed hanno modificato l'art. 39-*octies*, comma 6), nel prevedere l'utilizzo di aliquote assai elevate (prossime al 100%, con tendenza sempre crescente), da applicare all'imposizione globale e da riferire al "PMP-sigarette", ossia al prezzo

medio ponderato di mercato, ha determinato il sostanziale allineamento del prelievo fiscale complessivo delle sigarette di fascia di prezzo più bassa a quelle di fascia media; l'allineamento della pressione fiscale si applica ad un largo intervallo di prezzo, ossia a partire dai prodotti di prezzo più basso, fino a quelli che si situano in corrispondenza del c.d. *prezzo di parità*, a sua volta prossimo al prezzo medio ponderato;

- t) l'ordinanza del Tribunale – esaminata la tematica in esame e tenuto conto delle osservazioni palesate dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 220 del 2023 – ritiene, dunque, che persista la non manifesta infondatezza della q.l.c. dell'art. 39-*octies*, commi 6, 7 e 8 del d.lgs. n. 504 del 1995 (come modificato dalla legge n. 145 del 2018 e s.m.i.), essenzialmente nella misura in cui, per il tramite dell'allineamento forzoso del *prelievo fiscale minimo*, finisce per comportare l'allineamento tendenziale dei prezzi, influenzati in massima parte dagli oneri fiscali, dei prodotti di fascia più bassa a quelli di fascia media (prossimi al PMP), in modo automatico ed eccentrico rispetto alla precipua finalità dell'istituto dell'OFM (ossia la tutela della salute umana e il corretto funzionamento del mercato interno);
- u) a tale effetto concorrono tutte e tre le disposizioni sopra citate dell'art. 39-*octies*, commi 6, 7 e 8 d.lgs. n. 504 del 1995: i) il comma 6, che fissa l'OFM stabilendo una percentuale assai elevata, prossima al 100%, rispetto all'imposte dovute; ii) il comma 7, quando sancisce che l'OFM si applica fino alla soglia crescente di prezzo del prodotto in cui il prelievo ordinario diventa superiore all'OFM; iii) il comma 8, allorché, nello stabilire che l'accisa è pari alla differenza fra l'onere fiscale e l'Iva, implicitamente prescrive che, nelle fasce di prezzo a cui si applica l'onere fiscale minimo, è la correzione (in senso decrescente al variare in aumento dei prezzi) che compensa il maggior prelievo per Iva sui prodotti di fascia più alta di prezzo (proporzionale al prezzo di vendita) e che, quindi, cristallizza, nell'intervallo compreso fra il prodotto di fascia più bassa e quello di fascia media, l'entità del prelievo fiscale complessivo, determinando, quale effetto economico finale, l'allineamento tendenziale dei prezzi di fascia bassa a quelli di fascia media, in quanto tutti gravati dalla medesima imposizione (l'OFM, appunto);
- v) è per tale ragione che le società ricorrenti, produttori di fascia bassa, lamentano che l'OFM, per come costruito dal legislatore nazionale, li renda poco competitivi rispetto ai produttori di fascia medio-alta (multinazionali oligopoliste), costringendoli ad alzare in modo significativo il livello dei prezzi (*recte*, a dover subire il forzoso innalzamento dei prezzi), pur avendo la possibilità di immettere sul mercato, in modo competitivo, sigarette ad un prezzo più basso;
- w) non è in discussione la scelta del legislatore nazionale di istituire l'OFM, bensì la modalità di determinazione dello stesso, per il tramite di un'impostazione che finisce per determinare una perturbazione del mercato, rendendo omogeneo il livello della tassazione per una consistente fascia di prodotti (quelli di fascia più bassa, rispetto a quelli di fascia media, ossia situati in prossimità del PMP), attraverso la previsione di un sistema di accisa decrescente, automatico e senza possibilità per l'ente pubblico regolatore di verificare se il livello, in corrispondenza del quale (in applicazione della legge) si fissa l'OFM, soddisfi o

meno l'interesse pubblico alla tutela della salute e della stabilità del mercato e, quindi, della concorrenza, per l'effetto penalizzando in modo ingiustificato i produttori di fascia economica inferiore;

- x) ragion per cui, ad avviso del Tribunale rimettente, la normativa nazionale sull'OFM viola le previsioni stabilite dalla direttiva di *neutralità* dell'impatto fiscale e di tutela del mercato e della concorrenza, di cui all'art. 7, par. 2, 3 e 4 (quali norme interposte) direttiva 2011/64/UE, siccome da interpretarsi anche alla luce dei considerando nn. 9, 10, 12, 13 e 14, e quindi viola anche gli artt. 11 e 117 Cost.;
- y) con particolare riguardo agli effetti distorsivi dell'accisa decrescente, occorre, inoltre, tenere in considerazione la pronuncia della Corte di giustizia UE, sez. V, 9 ottobre 2014, C-428/13, che ha contribuito a delimitare i margini di autonomia degli Stati nel recepimento della direttiva; in tale pronuncia, la Corte (cfr. par. nn. 31-33-34) ha stigmatizzato le previsioni recate dalla previgente legislazione italiana sulla c.d. accisa minima penalizzante al 115% *ex art. 39-octies*, comma 4, d.lgs. n. 504 del 1995 (modificato dall'articolo 55, comma 2-*bis*, lett. c), legge del 30 luglio 2010, n. 122), che prevedeva l'applicazione di un'accisa globale maggiore per le sigarette di prezzo inferiore a 210,00 euro, rispetto a quella complessivamente applicata a quelle di prezzo compreso nell'intervallo tra 210,00 e 243,00 euro, per mille sigarette; la sentenza *de qua* ha affermato, fra l'altro, che: - (par. 31) *"Quando gli Stati membri si avvalgono della facoltà di introdurre un'accisa minima [...] la regolamentazione che adottano deve inserirsi nel contesto definito da detta direttiva senza contravvenire ai suoi obiettivi. Ora, l'applicazione di soglie d'imposta che variano in funzione delle caratteristiche o del prezzo delle sigarette comporterebbe distorsioni alla concorrenza tra le differenti sigarette e sarebbe quindi contraria all'obiettivo di garantire il corretto funzionamento del mercato interno e condizioni neutre di concorrenza perseguito dalla direttiva 2011/64"*; - (par. 34): *"la normativa italiana attua dunque un sistema in cui l'importo prelevato sulle sigarette della classe di prezzo più richiesta, in applicazione dell'accisa globale, è inferiore all'importo prelevato a titolo dell'accisa minima sulle sigarette meno costose, con la conseguenza di creare distorsioni di concorrenza e di contravvenire agli obiettivi della direttiva 2011/64"*;
- z) ebbene, l'art. 39-*octies* d.lgs. n. 504 del 1995, secondo il regime di cui ai suoi commi 6, 7 e 8, sembra contravvenire alla direttiva 2011/64/UE, anche per come interpretata dalla Corte di giustizia, nella succitata pronuncia, nella misura in cui produce un effetto distorsivo del gioco concorrenziale, a danno dei produttori di sigarette di fascia bassa ed a vantaggio degli oligopolisti, che sono in grado di alzare in modo efficiente il prezzo delle sigarette e di vendere ad un prezzo maggiore, senza perdere quote di mercato; la citata norma nazionale, infatti, introduce un meccanismo di accisa decrescente, penalizzante per le imprese che offrono sigarette di fascia bassa, che, sterilizzando l'imposizione complessiva per una fascia ampia di prodotti (ossia quelli compresi fra il prezzo più basso e quello di fascia media, in quanto situato in prossimità del PMP), finisce per rendere *de facto* tendenzialmente allineati i prezzi dei prodotti in questione, alterando la concorrenza.

- aa) va considerata la recente sentenza Cons. Stato, Ad. plen., 24 maggio 2024, n. 12 (oggetto della News UM n. 80 del 3 settembre 2024), secondo la quale: «*La decisione processuale di inammissibilità, ancorché di natura ‘decisoria’, impiegata dalla Corte costituzionale per rilevare l’assenza delle condizioni previste dalla legge per la legittima instaurazione del giudizio in via incidentale, non spiega una rilevanza diretta sul giudizio principale – come invece la pronuncia di accoglimento o di rigetto, vertente sulla questione di costituzionalità – e, pertanto, non preclude al giudice rimettente, che non condivide l’assunto della Corte, di decidere comunque nel merito la causa principale, dovendo però in questo caso fare applicazione della norma censurata*»;
- bb) in generale, va rammentato che le decisioni processuali possono avere una portata duplice, da valutarsi sulla base delle ragioni per le quali esse sono state adottate; si distingue, quindi, all’interno delle decisioni d’inammissibilità pronunciate dalla Corte costituzionale, fra quelle dotate di un effetto preclusivo nei confronti del giudice *a quo* – in quanto aventi comunque natura “decisoria” – e quelle prive di un simile effetto; l’elemento discriminante tra le due ipotesi menzionate è costituito dalla c.d. *redimibilità* del vizio d’inammissibilità;
- cc) difatti, la richiamata sentenza della Plenaria del 24 maggio 2024, n. 12 ha chiarito che la decisione processuale d’inammissibilità, ancorché avente natura ‘decisoria’, che viene impiegata dalla Corte costituzionale, per rilevare l’assenza delle condizioni previste dalla legge per la legittima instaurazione del giudizio in via incidentale, non spiega una rilevanza diretta sul giudizio principale – come invece la pronuncia di accoglimento o di rigetto, vertente sulla questione di costituzionalità – e, pertanto, non preclude al giudice rimettente, che non condivide l’assunto della Corte, di poter decidere comunque nel merito la causa principale, dovendo però, in tal caso, fare senz’altro applicazione della norma censurata;
- dd) qualora il vizio che viene riscontrato e che costituisce la ragione dell’inammissibilità sia tale da non essere sanabile, da parte del giudice *a quo*, allora non è consentito al remittente di riproporre, nel medesimo giudizio, la stessa questione, perché ciò si concreterebbe in una sorta di impugnazione della precedente decisione della Corte, inammissibile ai sensi dell’ultimo comma dell’art. 137 Cost. (*ex multis*: Corte cost., ord. 28 marzo 2000, n. 87, in *Foro it.*, 2000, I, 2449; 5 febbraio 1998, n. 12, in *Cons. Stato*, 1998, II, 162; 15 settembre 1995, n. 433, in *Foro it.*, 1995, I, 3065; 27 luglio 1989, n. 451, in *Foro it.*, 1990, I, 1475, con nota di ROMBOLI, e in *Giur. imp.* 1989, 645, con nota di ZAMPINI);
- ee) per converso, il giudice *a quo* è abilitato a sollevare una seconda volta la medesima q.l.c., nello stesso giudizio, quando la pronuncia d’inammissibilità sia fondata su motivi emendabili dal giudice rimettente, sempreché però quest’ultimo, nel rieditare l’ordinanza di remissione della q.l.c., provveda a rimuovere il vizio, che aveva in prima istanza impedito l’esame di merito davanti alla Corte costituzionale della q.l.c. (*ex plurimis*: Corte cost. 9 dicembre 2022, n. 247, in *Proc. pen. e giust.*, 2023, 1030, con nota di FELICIONI; Id. 10 maggio 2019, n. 115; Id. 15 novembre 2012, n. 252, in *Giur. cost.*, 2012, 4064, con nota di SANTONASTASO; Id. 11 giugno 2001, n. 189, in *Foro it.*, 2001, I, 3044, con nota di SCARSELLI, in *Corr. giur.*, 2001, 1009, con nota di TOSTI ARCANGELI, in *Giust. civ.*, 2001, I, 2025, con nota di CASSANO, in *Mass. giur. lav.* 2001, 1106, con

nota di TIMELLINI, in *Rass. forense*, 2001, 739, con nota di COLAVITTI, in *Lavoro nelle p. a.*, 2001, 645, con nota di MONTINI, in *Dir. e giust.*, 2001, 26, 13, con nota di FERRARI, in *Guida dir.*, 2001, 24, 38, con nota di SACCHETTINI);

- ff) segnatamente, sicuro titolo d'inammissibilità, che consente la riproposizione della q.l.c., è il caso della rilevata "carenza di motivazione" sulla rilevanza o non manifesta infondatezza; nella specie, che rileva nella presente sede, Corte cost. 14 dicembre 2023, n. 220 cit. ha dichiarato inammissibili, per difettosa ricostruzione del quadro normativo, le questioni di costituzionalità sollevate 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, 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, relativa alla struttura e alle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato;
- gg) sui presupposti di ammissibilità della q.l.c., avuto riguardo alla completezza della ricostruzione, da parte del giudice *a quo*, del quadro normativo di riferimento, cfr., in particolare: i) Corte cost., 19 giugno 2019, n. 150 (in *Foro it.*, 2019, I, 2603 nonché oggetto della News US n. 82 del 2019), secondo cui "La circostanza che il rimettente non abbia ricostruito in modo completo il quadro normativo, né abbia esaminato i profili indicati di applicabilità della disciplina intervenuta, anche solo per negarne rilievo o consistenza, compromette irrimediabilmente l'iter logico-argomentativo posto a fondamento delle censure sollevate. Ciò che, secondo la costante giurisprudenza costituzionale, ne preclude lo scrutinio, incidendo sull'ammissibilità delle questioni"; ii) Corte cost., 26 gennaio 2018, n. 9 (in *Riv. giur. edilizia*, 2018, I, 23, nonché oggetto della News US n. 134 del 2018, cui si rinvia per ulteriori approfondimenti), secondo cui "è compito del giudice *a quo* identificare univocamente la norma da applicare alla fattispecie concreta. Omettendo di farlo, e formulando questioni alternative su due diverse leggi succedutesi nel tempo, l'ordinanza finisce per formulare questioni dichiaratamente ancipiti e, per questo, inammissibili"; iii) Corte cost., 17 febbraio 2016, n. 33 (in *Riv. giur. Edilizia*, 2016, I, 437), che – in relazione a una q.l.c. concernente una norma regionale che attribuiva alle Province ordinarie il compito di irrogare sanzioni amministrative pecuniarie di competenza della Regione – ne ha dichiarato la manifesta inammissibilità perché "alla luce della incompleta ricostruzione normativa e del contrasto giurisprudenziale in atto, il presente giudizio appare impropriamente diretto a ottenere da questa Corte un avallo della interpretazione già ritenuta incostituzionale dal giudice rimettente"; iv) Corte cost., 29 ottobre 2015, n. 210 (in *Foro it.*, 2016, I, 783, con nota di DE LUNGO); v) Corte cost., 15 maggio 2015, n. 82 (in *Foro it.*, 2016, I, 45, con nota di D'AURIA) che, con riferimento ad un ricorso di costituzionalità in via principale, ha ribadito che "il ricorso in via principale deve identificare esattamente la questione nei suoi termini normativi, indicando le norme costituzionali e ordinarie, la definizione del cui rapporto di compatibilità o incompatibilità costituisce l'oggetto della questione e [...], inoltre, deve contenere una argomentazione di merito a sostegno della richiesta declaratoria di illegittimità costituzionale, giacché l'esigenza di una adeguata motivazione a supporto della impugnativa si pone in termini perfino più pregnanti nei giudizi diretti rispetto a quelli incidentali"; vi) Corte cost., 3 marzo 2015, n. 27 (in *Foro it.*, I, 1117), che ha dichiarato inammissibile "per incompleta ricostruzione, e conseguente mancata

*ponderazione, del quadro normativo di riferimento” (con conseguenti “gravi lacune dell’ordinanza di rimessione” tali da minare “l’iter logico-argomentativo posto a fondamento della valutazione di non manifesta infondatezza”), la q.l.c. dell’art. 4 della legge n. 78 del 1983, nella parte in cui riconosce alle forze armate e di polizia, ma non anche ai vigili del fuoco, l’attribuzione dell’indennità d’imbarco; vii) Corte cost., 11 giugno 2014, n. 165 (in *Foro it.*, 2014, I, 3042), che ha dichiarato inammissibile, per insufficiente motivazione ed incompleta ricostruzione del quadro normativo, la q.l.c. di alcune norme della legislazione regionale toscana che, secondo il rimettente, determinavano l’ampliamento delle attività assoggettate ad autorizzazione anziché a mera segnalazione di inizio attività; la Corte ha rilevato che quest’ultima asserzione non risultava sorretta da un’adeguata ricostruzione del quadro normativo; viii) Corte cost., 25 ottobre 2000, n. 440 (in *Foro it.*, 2001, I, 40, con nota di DI CHIARA; in *Corr. giur.*, 2000, 1580, con nota di CORBETTA; *Guida dir.*, 2000, 41, 100, con nota di BRICCHETTI), secondo cui “L’incertezza espressa dallo stesso rimettente in ordine all’applicazione della norma oggetto di scrutinio di costituzionalità rende la questione manifestamente inammissibile per difetto di motivazione sulla rilevanza”;*

- hh) in dottrina, sulla peculiare imposizione fiscale in materia di tabacchi e sigarette, cfr. 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, anche con una prospettiva comparata; più in generale, invece, cfr. VERRIGNI, *Le accise nel sistema dell’imposizione sui consumi*, Torino, 2017.