

---

## Il regime fiscale delle sigarette elettroniche

---

di [Martino Verrengia](#)

**Publicato il 20 Febbraio 2016**

I profili del regime fiscale delle cosiddette sigarette elettroniche, che dopo il boom di qualche anno fa continuano a dimostrarsi un prodotto competitivo in un mercato con ulteriori possibilità di espansione.

Un recente provvedimento del TAR Lazio (la sentenza n.735 dell'11 gennaio 2016) rappresenta l'occasione per discutere ed approfondire le problematiche fiscali connesse al c.d. fumo elettronico, considerata la rilevanza del fenomeno ed in particolare l'espandersi del consumo di e-cigarettes (o sigarette elettroniche).



### **Cos'è una sigaretta elettronica?**

Tale interrogativo, che potrebbe risultare prima facie estraneo al campo d'indagine fiscale, al contrario, è di cruciale importanza ai fini della tassazione, in quanto occorre stabilire legislativamente se equipararla o meno agli altri tabacchi lavorati (sigarette, sigari, pipe etc.).

Il funzionamento dell'e-cig, in sintesi, prevede l'inalazione di una soluzione a base d'acqua, glicole propilenico, glicerolo, nicotina (in quantità variabile, o assente) vaporizzata da un c.d. atomizzatore, un dispositivo (es. una resistenza) alimentato da una batteria ricaricabile: dunque, si tratta di strumenti in grado di inalare vapore senza combustione, venduti generalmente in appositi kit che comprendono la "sigaretta", il caricabatteria e alcuni pezzi di ricambio.

### **Profili fiscali delle sigarette elettroniche**

L'ordinamento italiano ha assunto una posizione ambivalente nei riguardi delle sigarette elettroniche, stante, da un lato, le incertezze relative alla loro pericolosità per la salute, dall'altro i notevoli vantaggi

fiscali legati alla loro commercializzazione.

Sotto il primo profilo, un'ordinanza del Ministero della Salute del 2014 ha disposto il divieto della vendita di tali prodotti ai minori d'età, al pari di quanto previsto per i tabacchi tradizionali. Sotto il secondo profilo, la questione si presenta più complessa ed è tutt'ora fonte di rilevanti contrasti.

Il punto di partenza per analizzare il complesso dettato normativo in materia di c.d. fumo elettronico è certamente l'art. 62-quater del Testo Unico Accise (D.Lgs. n.504 del 26.10.1995), rubricato "Imposta di consumo sui prodotti succedanei dei prodotti da fumo".

Tale articolo era stato introdotto nel TUA a giugno 2013 (dall'art. 11, comma 22, D.L. 28 giugno 2013, n. 76) ma, ben presto, era stato oggetto di modifiche legislative, dovute anche al repentino intervento del Giudice delle Leggi nella materia de qua.

Tale disposizione, infatti, prevede(va) al comma 1 che:

*"a decorrere dal 1° gennaio 2014 i prodotti contenenti nicotina o altre sostanze idonei a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati nonché i dispositivi meccanici ed elettronici, comprese le parti di ricambio, che ne consentono il consumo, sono assoggettati ad imposta di consumo nella misura pari al 58,5 per cento del prezzo di vendita al pubblico";*

prosegue, al comma 2, stabilendo che:

*"la commercializzazione dei prodotti di cui ai commi 1 e 1-bis, è assoggettata alla preventiva autorizzazione da parte dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli nei confronti di soggetti che siano in possesso dei medesimi requisiti stabiliti, per la gestione dei depositi fiscali di tabacchi lavorati, dall'articolo 3 del D.M. 22 febbraio 1999, n. 67".*

Il comma 1 dell'art. 62-quater era stato celermente e fortemente osteggiato a causa della notevole imposizione fiscale (il 58,5% del prezzo di vendita al pubblico) non solo sulla "sigaretta" in sé ma anche sui dispositivi meccanici ed elettronici, comprese le parti di ricambio, che consentono il consumo dei prodotti contenenti nicotina o sostanze assimilate.

Ma cosa doveva intendersi, di preciso, con tale locuzione non era affatto chiaro...

In un primo momento, tra i dispositivi meccanici ed elettronici era stata ricompresa tutta l'oggettistica puramente accessoria del prodotto, come ad esempio le custodie dei prodotti, i cavetti per l'alimentazione, le batterie etc.

La circolare del 21 gennaio 2014 dell'AAMS – in effetti – pur precisando che “non possono considerarsi parti di ricambio, a titolo esemplificativo, le custodie dei prodotti, i cavetti per l'alimentazione, le batterie”, tuttavia confermava che

*“i beni sopra indicati, ove compresi nel prezzo unitario di vendita dei dispositivi, anche monouso, concorrono alla formazione della base imponibile cui si applica l'imposta di consumo”.*

In realtà, però, era stato ben presto osservato che questi ultimi prodotti accessori non contengono nicotina o altre sostanze che possano considerarsi succedanee del tabacco né costituiscono componenti o parti integranti dei dispositivi di vaporizzazione; di fatto, essi non sono di per sé idonei a vaporizzare i liquidi aromatizzati.

## **L'intervento della Corte Costituzionale**

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 83/2015, è intervenuta sancendo l'illegittimità costituzionale dell'art. 62 quater TUA (nel testo originario, antecedente alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 188/2014) nella parte in cui sottopone ad imposta di consumo, nella misura pari al 58,5 per cento del prezzo di vendita al pubblico, la commercializzazione dei prodotti non contenenti nicotina, idonei a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati, nonché dei dispositivi meccanici ed elettronici, comprese le parti di ricambio, che ne consentono il consumo.

Il D.Lgs. 188/2014 (c.d. Decreto Tabacchi) a decorrere dal 1° gennaio 2015, aveva cercato di individuare un parametro per effettuare la comparazione tra le sigarette elettroniche e quelle tradizionali stabilendo all'art. 1 comma 4 lettera f) che i prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina (e-cigarettes) sono assoggettati ad imposta di consumo in misura pari al 50% dell'accisa gravante sull'equivalente quantitativo di sigarette, con riferimento al prezzo medio ponderato di un chilogrammo convenzionale di sigarette e alla equivalenza di consumo convenzionale determinata sulla base di apposite procedure tecniche (...).

Dunque, l'imposta di consumo è stata prevista per i soli liquidi di inalazione e in misura minore rispetto alla previsione originaria.

Sulla scorta di tale decreto, l'Agenzia delle Dogane aveva emanato un provvedimento in data 20.01.2015 reperibile sul sito istituzionale dell'ente e relativo proprio alla determinazione dell'aliquota di imposta di consumo sui prodotti da inalazione senza combustione, che per il 2015 era pari ad € 3,73 per 10 ml di liquido da inalazione.

Nonostante tale specificazione, come detto, la Consulta ha ritenuto illegittima la "maxi tassazione" del fumo elettronico nonché la severa disciplina autorizzatoria ed impositiva per l'attività di commercio dei prodotti sostitutivi dei prodotti da fumo.

Tale normativa, invero, trova primaria giustificazione nell'esigenza fiscale, di recupero di un'entrata erariale - l'accisa sui tabacchi, con particolare riguardo alle sigarette - la quale ha subito una rilevante erosione, per effetto dell'affermazione sul mercato delle sigarette elettroniche.

Ma – ad avviso della Corte - anche in materia tributaria, il principio della discrezionalità e dell'insindacabilità delle opzioni legislative incontra il limite della manifesta irragionevolezza, che nel caso in esame risulta varcato dalla indiscriminata sottoposizione ad imposta di qualsiasi prodotto contenente "altre sostanze", diverse dalla nicotina, purché idoneo a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati, nonché dei dispositivi e delle parti di ricambio, che ne consentono il consumo, e in definitiva di prodotti che non hanno nulla in comune con i tabacchi lavorati.

La violazione del parametro di cui all'art. 3 Cost., secondo il Giudice costituzionale, va ravvisata nell'intrinseca irrazionalità della disposizione che assoggetta ad un'aliquota unica e indifferenziata una serie eterogenea di sostanze, non contenenti nicotina, e di beni, aventi uso promiscuo.

Infatti, mentre il regime fiscale dell'accisa con riferimento al mercato dei tabacchi, trova la sua giustificazione nel disfavore nei confronti di un bene riconosciuto come gravemente nocivo per la salute e del quale si cerca di scoraggiare il consumo, tale presupposto non è ravvisabile in relazione al commercio di prodotti contenenti "altre sostanze", diverse dalla nicotina, idonee a sostituire il consumo del tabacco, nonché dei dispositivi e delle parti di ricambio che ne consentono il consumo.

Appare quindi, a parere della Corte, del tutto irragionevole l'estensione, operata dalla disposizione censurata, del regime amministrativo e tributario proprio dei tabacchi anche al commercio di liquidi

aromatizzati e di dispositivi per il relativo consumo, i quali non possono essere considerati succedanei del tabacco.

La sola indicazione dell'idoneità a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati - riferita ai prodotti non contenenti nicotina, e ai dispositivi che ne consentono l'impiego - evidenzia, inoltre, l'indeterminatezza della base imponibile e la mancata indicazione di specifici e vincolanti criteri direttivi, idonei ad indirizzare la discrezionalità amministrativa nella fase di attuazione della normativa primaria.

Discende da ciò il contrasto della disposizione in esame con la riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte, di cui all'art. 23 Cost. La norma dell'art. 62-quater citato, infatti, affida ad una valutazione soggettiva ed empirica - la idoneità di prodotti non contenenti nicotina alla sostituzione dei tabacchi lavorati - l'individuazione della base imponibile e nemmeno offre elementi dai quali ricavare, anche in via indiretta, i criteri e i limiti volti a circoscrivere la discrezionalità amministrativa nella definizione del tributo.

La disposizione in esame costituisce, secondo la Corte, violazione della riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost., che impone al legislatore l'obbligo di determinare preventivamente i criteri direttivi e le linee generali di disciplina della discrezionalità amministrativa.

### **La pronuncia del TAR Lazio**

Dopo la dichiarazione di incostituzionalità, si è pronunciato sulla medesima materia anche il Tar Lazio, il quale, con la statuizione dell'11 gennaio 2016 è entrato nel merito dell'istanza cautelare che aveva già accolto de plano il 2 aprile 2014, sospendendo la norma sospettata di incostituzionalità ed il relativo regime fiscale.

I giudici amministrativi ritengono, anzitutto, che l'imposta introdotta dall'art. 11, comma 22, D.L. n. 76/2013 convertito, con modificazioni, dalla L. 9 agosto 2013, n. 99, appartiene al novero delle imposte speciali sui consumi, le quali, a differenza dell'IVA, non hanno carattere generale ma colpiscono una determinata categoria di beni o servizi. Esse si caratterizzano, altresì, per la struttura monofase, diventando esigibili in un unico momento dettagliatamente descritto dalla normativa di riferimento (cfr. Corte Cost., sentenza n. 185/2011).

Nell'ordinamento italiano, la disciplina delle accise (e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi) - come abbiamo osservato anche all'inizio della presente trattazione - è contenuta in larga

parte nel TUA, più volte modificato ed integrato in attuazione delle direttive comunitarie che hanno disciplinato la materia.

Da ultimo, il decreto legislativo 29 marzo 2010, n. 48 (recante “Attuazione della direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE”) ha provveduto, fra l’altro, a modificare le norme collegate al fatto generatore ed all’esigibilità dell’accisa, di cui alla relativa direttiva comunitaria.

La disciplina generale delle imposizioni indirette sulla produzione e sui consumi, diverse dalle accise disciplinate dai Titoli I e II del TUA (ovvero le imposte indirette diverse da quelle sulla produzione o sul consumo dei prodotti energetici, dell’alcole etilico e delle bevande alcoliche, dell’energia elettrica e dei tabacchi lavorati), è contenuta nell’art. 61 del cit. D.lgs..

Appare anche utile precisare, relativamente ai “prodotti succedanei dei prodotti da fumo” che gli adempimenti fiscali sono disciplinati con esplicito richiamo al regime del deposito fiscale in materia di accise. L’art. 62 quater del TUA, come visto, prevede poi non già un “regime tariffario” bensì, più semplicemente, istituisce, una procedura “per la variazione dei prezzi di vendita al pubblico dei prodotti”.

In concreto, l’art. 4 del d.m. 16.11.2013 prescrive la “preventiva iscrizione in apposito tariffario disposta con provvedimento dell’Agenzia” del prezzo di vendita al pubblico comunicato dal soggetto autorizzato alla commercializzazione.

In ambito comunitario, la direttiva 2008/118/CE, oltre a disciplinare il regime generale delle accise, stabilisce alcuni principi fondamentali in ordine all’imposizione sui “prodotti diversi dai prodotti sottoposti ad accisa”, al fine di garantire il corretto funzionamento del mercato interno.

Le accise c.d. “armonizzate” riguardano esclusivamente:

1. prodotti energetici ed elettricità di cui alla direttiva 2003/96/CE;
2. alcole e bevande alcoliche di cui alle direttive 92/83/CEE e 92/84/CEE;
3. tabacchi lavorati di cui alle direttive 95/59/CE, 92/79/CEE e 92/80/CEE.

Relativamente ai prodotti già sottoposti ad accisa, l’art. 1, par. 2, della direttiva stabilisce che

*“Gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali*

*comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta".*

Relativamente ai prodotti "diversi dai prodotti sottoposti ad accisa", gli Stati membri rimangono tuttavia liberi di applicare altre forme di imposizione purché l'applicazione di tali imposte non comporti "negli scambi tra Stati membri, formalità connesse all'attraversamento delle frontiere" (art. 1, par. 3).

In sostanza, le norme comunitarie consentono agli Stati membri di introdurre altre forme di imposizione indiretta sui prodotti per i quali già sussiste un'accisa armonizzata nonché di introdurre accise non armonizzate.

E' significativo che l'ordinamento comunitario, per non privare gli Stati membri di un efficace strumento di politica economica, abbia lasciato ad essi ampio margine di discrezionalità sia nella scelta delle aliquote delle accise armonizzate (essendo previste solo aliquote minime), sia nell'istituire prelievi aventi specifiche finalità quand'anche gravanti su prodotti già soggetti ad accisa armonizzata.

A ciò si aggiunge la possibilità di tassare la produzione o il consumo di beni estranei al processo di armonizzazione, la quale non è legata alla necessità di perseguire specifiche finalità ma può essere giustificata anche soltanto da esigenze di bilancio.

**Dunque, secondo quanto testualmente affermato dai giudici amministrativi, una volta esclusa la sussistenza di profili di incostituzionalità in relazione ai prodotti contenenti nicotina, che non possono essere equiparati tout court alle e-cigarettes, il concreto meccanismo impositivo prescelto non può che rappresentare l'espressione di una insindacabile scelta di merito da parte del legislatore, anche tenuto conto delle plurime finalità, non solo di carattere sanitario, che possono essere perseguite attraverso l'introduzione di una imposta di consumo.**

Il Tar, invece, concorda con la Consulta circa il fatto che la declaratoria di incostituzionalità abbia ricompreso anche l'inclusione, nella base imponibile, dei dispositivi e degli accessori che consentono il consumo di tutti i prodotti cui fa riferimento l'art. 62-quater, comma 1, del TUA, per

*"l'intrinseca irrazionalità della disposizione che assoggetta ad un'aliquota unica e indifferenziata una serie eterogenea di sostanze, non contenenti nicotina, e di beni, aventi uso promiscuo" (Corte Cost., sentenza cit.).*

## Conclusioni

Allo stato attuale, pertanto, si delinea la seguente situazione: la "supertassa" del 58,5% sul prezzo di vendita delle sigarette elettroniche è stata dichiarata costituzionalmente illegittima poiché le stesse non contengono (sempre) nicotina, notoriamente dannosa per la salute e – come tale – idonea a giustificare

una tassazione “dissuasiva”, che avrebbe portato nella Casse dello Stato, secondo le stime ufficiali del Governo nel 2013, ben 117 milioni di euro di tasse l’anno.

Per tale ragione, si potrebbe ipotizzare – come qualcuno fa – l’introduzione di forme di tassazione delle sole fiale contenenti nicotina o, meglio, una legge di riordino in materia.

20 febbraio 2016

Martino Verrengia

## Master Class Novità Accise 2024

**Corso online di alta formazione – 18 ore** Dall'8 maggio 2024 al 19 giugno 2024 Avv. Sara Armella – Prof.ssa Caterina Verrigni

**ARcom**

Organizzato da **Formazione**

**CREDITI:** in fase di accreditamento per **Avvocati, Commercialisti**

### **Programma**

In breve, il corso approfondirà:

- Introduzione alle accise
- Principali adempimenti in ambito accise
- Settore energetico
- Alcoli e bevande alcoliche
- Accertamento e sanzioni
- I tabacchi
- Riforma della disciplina accise
- Casi di studio



[SCARICA IL CALENDARIO COMPLETO DEL CORSO >](#)

### **Destinatari del corso**

Il corso è rivolto a Tax managers, responsabili legal e amministrativi, doganalisti e rappresentanti doganali, commercialisti, avvocati, consulenti.

**[PER ISCRIVERTI SCARICA IL MODULO DI ISCRIZIONE](#)**

**[SCOPRI DI PIU'](#)**