

## La Corte costituzionale respinge i dubbi di costituzionalità sul regime fiscale delle sigarette elettroniche prospettati dal Tar per il Lazio

[Corte cost., sentenza 15 novembre 2017, n. 240 – Pres. Grossi, Est. Amato](#)

### **Fabbricazione (imposte di) – Prodotti sostitutivi dei prodotti da fumo – Identità imposta di consumo dei prodotti nicotinici e di quelli privi di nicotina – Questione infondata di costituzionalità.**

*Sono infondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 62-quater, comma 1-bis, del d.lgs. n. 504 del 1995, sollevate, in riferimento agli artt. 3, 23, 32 e 53, primo comma, Cost.. (1)*

---

(1) I.- Con la sentenza in epigrafe il giudice delle leggi ha ritenuto non fondate le questioni di illegittimità costituzionale dell'art. 62-quater, comma 1-bis, del d.lgs. n. 504 del 1995, sollevate, in riferimento agli artt. 3, 23, 32 e 53, primo comma, Cost. dal Tar per il Lazio e relative al trattamento fiscale delle c.d. sigarette elettroniche.

In precedenza la Corte - con sentenza n. 83 del 15 maggio 2015 (in *Foro it.*, 2015, I, 2263; *Corriere trib.*, 2015, 2344, con nota di GIOVANNINI; *Giur. costit.*, 2015, 724, con nota di SORRENTINO; *Riv. dir. trib.*, 2016, II, 1, con nota di ROVAGNATI; *Riv. dir. fin.*, 2016, II, 3, con nota di DONATELLI, cui si rinvia per ogni approfondimento) - aveva censurato sotto due profili la previgente disciplina prevista dall'art. 62-quater del d.lgs. n. 504 del 1995 che sottoponeva ad imposta di consumo – nella misura pari al 58,5 per cento del prezzo di vendita al pubblico, equiparata dunque all'accisa sulle sigarette – la commercializzazione dei prodotti succedanei dei tabacchi lavorati, nonché dei dispositivi per il loro consumo:

a) per irragionevolezza in relazione all'art. 3 Cost., stante 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. Infatti, mentre il regime fiscale dell'accisa prevista per le sigarette e i tabacchi lavorati potrebbe trovare la sua giustificazione nel disfavore nei confronti di un bene riconosciuto come gravemente nocivo per la salute, quale la nicotina, tale presupposto non può ravvisarsi in relazione al commercio di prodotti contenenti sostanze diverse dalla nicotina, idonee a sostituire il consumo del tabacco, nonché dei dispositivi e delle parti di ricambio che ne consentono il consumo.

b) per violazione dell'art. 23 Cost., stante 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. La disposizione censurata, infatti, affidava ad una valutazione soggettiva ed empirica

l'individuazione della base imponibile, senza consentire di ricavare i criteri e i limiti volti a circoscrivere la discrezionalità amministrativa nella definizione del tributo.

L'art. 1, comma 1, lettera f), numero 1), del decreto legislativo 15 dicembre 2014, n. 188 ha successivamente introdotto il comma 1-*bis* all'art. 62-*quater* del d.lgs. n. 504 del 1995, modificando la previgente disciplina in due punti fondamentali: in primo luogo non vi è più l'equiparazione con l'accisa sulle sigarette tradizionali, poiché l'aliquota è stata fissata nella misura del cinquanta per cento dell'imposta che si applicherebbe su un quantitativo equivalente di sigarette tradizionali. In secondo luogo, l'imposta non colpisce più «i prodotti contenenti nicotina o altre sostanze idonei a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati», nonché i relativi dispositivi necessari per consumarli, bensì i prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina.

## II.- L'ordinanza di rimessione.

Il Tar per il Lazio, con due ordinanze n. 14185 e n. 14195 del 16.12.2015, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 23, 32, 53, primo comma, e 97 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 62-*quater*, comma 1-*bis*, 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), introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera f), numero 1), del decreto legislativo 15 dicembre 2014, n. 188 nella parte in cui assoggetta alla medesima imposizione – pari al cinquanta per cento dell'accisa gravante sull'equivalente quantitativo di sigarette – i prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, esclusi quelli autorizzati all'immissione in commercio come medicinali.

Il giudice rimettente ha reputato che anche la nuova disciplina fiscale introdotta con il d.lgs. n. 188 del 2014 sarebbe affetta dai medesimi vizi di costituzionalità rilevati da Corte cost. n. 83 del 2015, con riguardo al previgente testo dell'art. 62-*quater* del d.lgs. n. 504 del 1995, assumendo, in particolare che:

c) anche nella vigente disciplina permarrebbe l'assoggettamento ad un medesimo regime fiscale sia di prodotti liquidi da inalazione senza combustione contenenti nicotina, sia di prodotti liquidi senza nicotina, con indeterminatezza della base imponibile, in violazione dell'art. 23 Cost.;

d) la scelta legislativa sarebbe irragionevole e lesiva del diritto alla salute, poiché per i prodotti contenenti sostanze aromatizzanti, nei confronti dei quali non vi sono evidenze scientifiche circa la loro dannosità per la salute, non sussisterebbe ragione di applicare una politica fiscale disincentivante;

e) vi sarebbe violazione dell'art. 53 Cost. e del principio di capacità contributiva, quale espressione in campo fiscale del principio d'uguaglianza, non potendo la finalità di gettito erariale, sollecitata dall'erosione delle entrate provenienti dalla vendita di tabacchi

per effetto dell'ingresso sul mercato delle sigarette elettroniche, non far considerare la profonda diversità tra liquidi contenenti nicotina e liquidi che ne sono privi, quanto ad effetti sulla salute dei consumatori. La presenza di nicotina o meno nei liquidi sottoposti ad imposta, in definitiva, non potrebbe essere irrilevante ai fini della relativa disciplina.

### III.- La decisione della Consulta.

Con la sentenza in commento, sono state disattese le argomentazioni del giudice *a quo* e dichiarata infondata la questione di costituzionalità, in quanto:

f) si esclude la violazione dell'art. 23 Cost. ritenendo che gli elementi essenziali della fattispecie impositiva sono determinati dalla disposizione legislativa in esame in maniera esaustiva, risultando di conseguenza sufficientemente delimitata la discrezionalità dell'amministrazione. L'oggetto dell'imposizione, infatti, non risulta più genericamente costituito dai «sucedanei dei tabacchi lavorati», così come individuati dall'amministrazione. Esso, invece, è rappresentato dai «prodotti da inalazione costituiti da sostanze liquide», secondo la destinazione d'uso datane dal fabbricante. Non vi è più, quindi, uno spazio definitorio per l'amministrazione, alla quale spetta solo la determinazione, sulla base di criteri già individuati dalla norma di legge (prezzo medio e tempi di aspirazione), del procedimento tecnico teso ad individuare il quantitativo equivalente di sigarette su cui viene applicata l'imposta, nella misura di metà dell'accisa prevista per le sigarette tradizionali;

g) l'art. 62-*quater*, comma 1-bis, del d.lgs. n. 504 del 1995 ha effettuato una differenziazione ragionevole tra sigarette elettroniche e sigarette tradizionali, fondata sul diverso processo di assunzione del fumo elettronico e del fumo da sigarette tradizionali, quest'ultimo ritenuto più dannoso per la salute del consumatore. Per tale motivo l'imposta di consumo sui prodotti liquidi da inalazione è stata fissata in misura ridotta rispetto a quella prevista per i prodotti tradizionali da fumo, in virtù dell'assenza di combustione;

h) rientra nell'apprezzamento del legislatore adottare la medesima aliquota per i liquidi nicotinici e per quelli solo aromatici, in quanto accomunati dal fatto di imitare entrambi, rendendolo normale, l'atto di fumare, con conseguente legittimo assoggettamento al medesimo trattamento fiscale a fini di disincentivazione; ciò anche in considerazione del fatto che le conoscenze attuali in materia di fumo elettronico non consentono di poter affermare l'innocuità dei liquidi senza nicotina;

i) non sussiste violazione del principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. in quanto anche i liquidi privi di nicotina sono beni del tutto voluttuari, immessi in consumo dai fabbricanti e dai produttori, che per ciò stesso dimostrano una capacità contributiva adeguata. Ciò anche in considerazione del fatto che al legislatore spetta un'ampia discrezionalità in relazione alle varie finalità alle quali s'ispira l'attività di imposizione fiscale, essendogli consentito, «[...] sia pure con il limite della non arbitrarietà,

di determinare i singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza [...]» (così sentenza n. 111 del 1997 citata in motivazione);

j) la finalità secondaria di tutela della salute propria dell'imposta di consumo, che già di per sé giustifica l'imposizione sui prodotti nicotinici, legittima anche l'eventuale effetto di disincentivo, in nome del principio di precauzione, nei confronti di prodotti – quelli privi di nicotina - che potrebbero costituire un tramite verso il tabacco.

IV.- Sul tema si segnala per completezza:

k) GIANCARLO A. FERRO, [\*Note minime sulla regolamentazione della sigaretta elettronica in Italia: attendendo la pronuncia della Corte costituzionale\*](#), in [www.ambientediritto.it](http://www.ambientediritto.it).