



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA

PROVA FINALE

"Plastic Tax"

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDO: BRIGO SIMONE

MATRICOLA N. 1164057

ANNO ACCADEMICO 2019 – 2020

INDICE

1) Introduzione	3
2) Tributi ambientali	6
2.1) Storia dei tributi ambientali	6
2.2) Principi europei	8
3) Plastic Tax	11
3.1) Punto di vista europeo	11
3.2) Coerenza e rispetto dei principi costituzionali	12
3.3) Aspetti tecnici della Plastic Tax	15
3.3.1) Ambito oggettivo di applicazione	15
3.3.2) Beni esclusi dall'applicazione della Plastic Tax	16
3.3.3) Presupposto di imposta	17
3.3.4) Soggetti passivi dell'imposta	17
3.3.5) Esigibilità dell'imposta	18
3.3.6) Quantum, accertamento e determinazione del debito di imposta	18
3.3.7) Deroghe, rimborsi, errato pagamento e sanzioni	19
3.3.8) Soggetti che compiono l'attività di accertamento	20
3.4) Aspetti critici della Plastic Tax	20
4) Conclusioni	24
Riferimenti bibliografici e sitografia	27

1) INTRODUZIONE

Per la mia tesi triennale ho scelto il tema della Plastic Tax, che a sua volta si ricollega al tema ambientale, essenzialmente per due ragioni. Innanzitutto per una questione etico-sociale, perché credo che sia necessario sviluppare un occhio critico circa la situazione ambientale del nostro pianeta. In secondo luogo perché credo che la questione ‘green’ sia oggi di grande importanza anche sotto un punto di vista economico, perché rappresenta e può rappresentare per il futuro prossimo una fonte di vantaggio competitivo su cui diverse imprese possono o potrebbero basarsi, focalizzando la loro strategia di crescita. Questo perché negli ultimi anni il consumatore non si accontenta più di ricercare prodotti che sono convenienti in base al rapporto prezzo-qualità, ma diventa un soggetto più attento e critico riguardo l’aspetto ecosostenibile del prodotto stesso. Questo andamento dei gusti dei consumatori viene rilevato anche dalle imprese: basti pensare che nel nostro Paese sono oltre 432 mila le imprese che negli ultimi 5 anni hanno investito in prodotti e tecnologie green. L’anno record è stato il 2019 che ha visto il 21,5% delle imprese italiane investire in questi settori, con un aumento di 7,2 punti percentuali rispetto all’anno precedente¹.

Tornando alla Plastic Tax, essa è un tributo, precisamente un’imposta, istituita con la legge di bilancio 2020. Essa può essere considerata appartenente alla famiglia dei tributi ambientali. Tale imposta viene inserita in una politica di bilancio del Governo che mira a preservare la sostenibilità della finanza pubblica e conseguire nel medio termine la riduzione del rapporto debito pubblico/PIL, avviando un percorso di crescita duratura, compatibile con le esigenze di sostenibilità ambientale e sociale². Proprio su quest’ultimo punto vorrei iniziare a discutere la mia tesi con una piccolo schema introduttivo; questo perché per parlare di Plastic Tax trovo corretto che si analizzi, in primo luogo, la situazione mondiale, europea e infine italiana nella produzione, consumo e smaltimento della plastica.

Inizierei soffermandomi su due punti: la situazione odierna con i problemi ecologici che nascono dal massiccio uso della plastica e i principali strumenti utilizzati per risolverli. Mi permetto subito di chiarire che il problema della plastica non è la plastica in sé, ma come essa viene gestita, come avvalorato dalle conclusioni di molti studi scientifici tra cui i due sottostanti. Infatti, secondo uno studio condotto dalla Trucost nel 2016³, l’uso della plastica permetterebbe di ridurre i costi ambientali di quattro volte rispetto alle sue alternative. Mentre

¹ Dati riportati dal Sole 24 Ore. riguardo all’analisi di Fondazione Symbola - Unioncamere,

² Strategia individuata dal Governo nella legge di Bilancio 2020.

³ Studio condotto dalla Trucost per l’American Chemistry Council nel 2016 e come riportato da Gennaro Erbaggio in Bo live Unipd in “La plastica non è un problema”.

secondo il report annuale del WWF⁴, attualmente solo il 20% dei rifiuti plastici, su scala mondiale, verrebbe correttamente raccolto per poi essere riciclato.

Partendo dalla situazione mondiale e secondo gli studi di PlasticsEurope⁵, la plastica è diventata, negli ultimi cinquant'anni, di importanza vitale, al punto che oggi essa è il terzo materiale umano più diffuso sulla Terra dopo acciaio e cemento. La plastica ha contribuito a portare una maggior sicurezza, a un miglior igiene, comfort e benessere per la società mondiale. La maggior parte della produzione è concentrata in Asia (51%), con la Cina che ne detiene quasi un 30%, seguita dai paesi del Nord America (18%) e dai paesi europei (17%). Essa viene principalmente utilizzata nei settori delle protezioni per prodotti e imballaggi, quasi un 40%, nei settori delle attrezzature mediche e in quello delle costruzioni.

Per quanto riguarda la situazione europea, sempre secondo l'analisi di PlasticsEurope, il settore della plastica è, ad oggi, uno dei più importanti: l'industria delle materie plastiche dà diretta occupazione a oltre 1,6 milioni persone; è un settore in cui operano 60.000 imprese, di cui la maggior parte è formata da PMI e, nel 2018, ha realizzato un fatturato di oltre 360 miliardi di euro, in crescita rispetto all'anno precedente. Con questi valori l'industria europea delle materie plastiche si posiziona al settimo posto per creazione di valore aggiunto industriale, allo stesso livello dell'industria farmaceutica e molto vicino a quella chimica. Inoltre grazie alle politiche ambientali comunitarie, i tassi di riciclaggio dei Paesi europei hanno raggiunto mediamente quota 42%, in netta contrapposizione con i tassi mondiali. Ai primi posti, con tassi leggermente inferiori al 50%, troviamo Repubblica Ceca, Spagna, Olanda e Germania, segue poi l'Italia con un tasso del 45% che rimane comunque superiore alla media⁶. Per concludere l'analisi del nostro Paese, esso rientra tra gli undici maggiori esportatori mondiali ed è il secondo maggior consumatore europeo di plastica, secondo solo alla Germania. Rimane critica, per il Bel Paese, la situazione che riguarda la presenza di rifiuti plastici nel Mediterraneo, in cui ogni anno finiscono quasi 570 mila tonnellate di plastica.

Negli ultimi anni si sono registrati molti passi in avanti nella corretta gestione dello smaltimento dei rifiuti plastici, realizzati grazie all'aiuto di associazione di categoria; istituzioni europee ed internazionali, tra cui la Commissione e il Parlamento Europeo; enti no profit come Greenpeace e WWF, e anche grazie all'impegno di imprese private e dei

⁴ Nome del report: 'Responsabilità e rendicontazione: le chiavi per risolvere l'inquinamento da plastica 2019.

⁵ Associazione europea dei produttori di materie plastiche.

Lo studio si intitola "Plastics – the Facts 2019 An analysis of European plastics production, demand and waste data.

⁶ Analisi riguardo i tassi di riciclaggio per i prodotti realizzati in plastica.

consumatori. Nonostante questo, però, la situazione odierna rimane assai complicata, come ci riferisce il WWF nel suo report annuale.

La plastica rimane il materiale principalmente usato per la realizzazione di prodotti usa e getta, il che comporta che quasi la metà di tutta la plastica diventi rifiuto in meno di tre anni. Inoltre si stima che la cattiva gestione dei rifiuti abbia determinato che un terzo di essi, quasi 100 milioni di tonnellate, sia stato disperso in natura, causando un inquinamento del suolo, delle acque dolci e marine. La cattiva gestione dei rifiuti è la conseguenza diretta di infrastrutture inadeguate. L'efficacia della gestione dei rifiuti plastici è strettamente correlata al reddito di ogni nazione. Nei Paesi a basso e medio reddito, i tassi di raccolta sono ridotti mentre sono elevati quelli di dispersione in natura e nelle discariche abusive; al contrario, nei Paesi ad alto reddito i tassi di raccolta della plastica sono generalmente più elevati, sebbene non ancora esenti da problemi quali il basso indice di riciclaggio, il ricorso preferenziale alla discarica e all'incenerimento. Se il contesto rimarrà immutato, sempre secondo il WWF, entro il 2030 l'inquinamento da plastica sarà doppio rispetto all'attuale e gli oceani saranno i più colpiti.

Per quanto riguarda gli strumenti utilizzati da parte degli Stati per combattere questa situazione, il principale è stato l'introduzione di tributi ambientali, i quali verranno analizzati nel secondo capitolo. In quest'ottica prendono corpo imposte come la carbon tax, la plastic tax e tutti quei strumenti fiscali volti a rendere meno appetibili per l'acquirente prodotti e servizi inquinanti, nella speranza che un innalzamento dei prezzi ne faccia scendere la domanda, portando il mercato ad orientarsi verso alternative più ecologiche. Secondo l'ultimo rapporto della World Bank⁷, nel 2019 sono 57 su 196 i Paesi nel mondo che hanno approvato tassazioni ecologiche, tra cui tutti i Paesi dell'Unione. È un dato che si può leggere in due modi: potrebbe fare ben sperare visto che nel 2010 i paesi che avevano adottato tali misure erano solamente 19, ma che comunque rimane troppo ridotto considerato il numero attuale di Paesi.

⁷ Nome report State and Trends of Carbon Pricing 2019, come riportato da Unipd Live nell'articolo "Tasse ecologiche: una costrizione o un'opportunità da cogliere?" di Sofia Belardinelli

2) TRIBUTI AMBIENTALI

In questa sezione verrà trattato, in maniera sintetica, quello che è il tema sui tributi ambientali, il loro valore e la loro evoluzione nell'ordinamento italiano ed europeo. Verranno trattati in due sezioni distinte: la loro storia e i principi cardine comunitari.

2.1) Storia dei tributi ambientali

A partire dagli anni cinquanta del secolo scorso, dopo una serie di dibattiti e trattati internazionali, si è fatta molto sentita, sia in ambito giuridico sia in ambito politico-economico, la tutela e la valorizzazione dell'ambiente e dei suoi elementi. Nel contesto italiano l'ambiente assume una piena tutela legislativa solo nel 2001 con la riforma costituzionale, la quale ha previsto che all'articolo 117 vengano inserite nella competenza legislativa statale la tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali, mentre alle Regioni viene attribuita competenza legislativa concorrente sulla valorizzazione dei beni culturali ed ambientali⁸.

Inizialmente le politiche ambientali europee ed internazionali erano basate su strumenti di command and control (per semplicità c.a.c.) basati sul principio di precauzione e prevenzione (o conosciuti anche come strumenti di regolamentazione diretta). La strategia c.a.c.⁹ si basa sull'individuazione e imposizione di standard qualitativi minimi, sull'attività di controllo e sui meccanismi sanzionatori, tramite l'introduzione di procedure, autorizzazioni, licenze e tutti quegli strumenti volti a limitare l'azione umana sull'ambiente. Come suggerito dal nome stesso, uno strumento di c.a.c. si compone di due parti. La prima, il comando, attiene alla fissazione di obblighi, divieti o standard qualitativi o quantitativi stabiliti dal legislatore o dall'amministrazione, per indirizzare la produzione verso un utilizzo efficiente delle risorse ambientali. Il secondo, il controllo, attiene invece all'effettivo monitoraggio delle attività svolte dai soggetti regolamentati, ossia alla verifica del rispetto degli standard, e nel caso in cui sia riscontrato uno scostamento da questi ultimi, l'autorità pubblica procede nell'infliggere sanzioni pecuniarie con funzione ripristinatoria o nei casi peggiori sanzioni di natura penale. Su questi strumenti si possono riscontrare alcune inefficienze, sia dal punto di vista economico, sia dal punto di vista strettamente ecologico e anche dal punto di vista temporale poiché sono strumenti che richiedono tempi lunghi per portare a risultati concreti. Dal punto di vista economico la critica riguarda la capacità di garantire un effettivo monitoraggio sugli standard a costi ragionevoli. Inoltre viene posto in evidenza che dal punto di vista ecologico la

⁸ Riforma costituzionale numero 3 del 18 ottobre del 2001

⁹ Definizione e analisi degli strumenti di c.a.c. che proviene da: Wikipedia, Enciclopedia Treccani e da Loredana Strianese (per quest'ultima vedesi nota successiva)

previsione di vincoli, obblighi e standard a carattere individuale rischi spesso di far perdere la visione complessiva dell'eventuale impatto di alcune azioni sull'ambiente nel suo insieme. Ulteriore critica che riguarda tali strumenti è che essi non portano a nessun vantaggio o beneficio ai soggetti che utilizzano impianti all'avanguardia, che producano prodotti eco-sostenibili o prodotti meno inquinanti rispetto a quelli previsti dalle autorizzazioni ma si limitano solamente a punire coloro che superano le soglie massime, creando così nessuna competizione tra i produttori.

Questi strumenti non hanno portato ai risultati e agli obiettivi sperati e sono stati, verso gli anni settanta, affiancati da strumenti economico-finanziari, tra cui possono essere fatte rientrare le imposte ambientali o imposte ecologiche, ecotasse, tariffe, sussidi e altri interventi economici. Citando testualmente la professoressa Loredana Strianese¹⁰ “tali misure, individuate dall'OCSE¹¹ e fatte proprie dalla Comunità Europea, consentono un'incisione diretta dei comportamenti degli agenti economici e delle scelte di consumo, in termini di costi e benefici privati”. È per questo che si è individuato nella fiscalità un valido strumento per il perseguimento degli obiettivi ambientali. Per cui, sia in ambito europeo sia in ambito internazionale, si è diffusa l'idea che tali strumenti di prelievo possano disincentivare la produzione con maggiori costi per gli inquinatori, scoraggiando così il consumo, indirizzandolo verso scelte maggiormente ecocompatibili. Questi secondi strumenti abbandonano il principio di precauzione e prevenzione per abbracciare il principio di chi inquina paga, principio cardine della politica ambientale comunitaria.

Limitando il discorso alle imposte ambientali, anche queste hanno avuto una loro evoluzione concettuale. Inizialmente esse venivano configurate come imposte di scopo, ossia imposte aventi finalità anche extrafiscali ma che non prevedevano l'inserimento del bene ambientale come presupposto della stessa imposta. Queste ultime sono imposte che non assolvono solo alla funzione di recuperare gettito per lo Stato come una normale imposta ma perseguono anche ulteriori obiettivi individuati dallo stesso legislatore. Nel nostro caso queste finalità extrafiscali si riferiscono alla tutela degli interessi coinvolti in materia ambientale.

Successivamente grazie all'intervento delle istituzioni europee, il concetto di imposta ambientale si evolve nuovamente. Viene inserito all'interno della stessa imposta il bene ambientale, che diventa parte del suo presupposto, ossia di quell'atto o circostanza di fatto al

¹⁰ Pensiero della professoressa Loredana Strianese a pagina 396, capitolo IX “Fini extrafiscali del tributo e protezione dell'ambiente nel contesto globale e nazionale” libro “Ordinamenti tributari a confronto problematiche comuni e aspetti procedurali Italia, Spagna e Colombia”

¹¹ Sul tema Prima e Seconda raccomandazione OCSE del 26/06/1972 e del 14/11/1974.

verificarsi del quale il tributo sorge ed è dovuto. Secondo il pensiero europeo un'imposta prende la qualità di imposta ambientale (definita anche imposta ambientale 'in senso stretto') se e solo se la sua base impositiva è costituita da una grandezza fisica o (eventualmente sostituita da una sua proxy) che ha un provato e specifico impatto negativo sull'ambiente¹². Secondo la professoressa Strianese¹³, deve necessariamente sussistere una relazione diretta e causale, scientificamente provata, tra il presupposto e l'unità fisica che è in grado di provocare il deterioramento dell'ambiente. Ma al contrario, mentre la base dell'imposta riveste un ruolo fondamentale nella definizione delle imposte ambientali adottata a livello europeo, non viene invece considerato rilevante l'obiettivo della stessa. Per cui le imposte ambientali includono sia imposte con esplicite finalità di tipo ambientale sia imposte in cui non si ravvisa tale finalità nella formulazione normativa¹⁴.

Ulteriore suddivisione delle imposte ambientali prevede la divisione tra:

- Imposte sulle emissioni ad esempio la Carbon Tax sulle emissioni di CO₂;
- Imposte sullo sfruttamento o sull'utilizzo di particolari risorse ambientali;
- Imposte applicate sulla produzione o sui prodotti che hanno un importante impatto negativo sull'ambiente come la Plastic Tax.

2.2) Principi europei

I principi europei, prima sopraccitati, verranno ora analizzati. Si fa questo, anche, alla luce del fatto che il nostro Legislatore all'interno del codice dell'ambiente li recepisce all'articolo 3 ter. Vengono individuati una serie di principi tra cui sono espressamente richiamati il principio di precauzione e prevenzione e il principio di chi inquina paga. Entrambi questi principi sono contenuti anche nel TFUE all'articolo 191 comma secondo.

Per quanto riguarda il primo, esso è quel principio per cui si possono introdurre nell'ordinamento norme sia che contrastino la realizzazione di danni conosciuti (prevenzione) sia di introdurre norme per limitare eventuali danni incerti (precauzione). Il primo è volto a limitare rischi oggettivi e comprovati, il secondo si applica invece per i pericoli potenziali¹⁵.

Il principio assume rilievo se collegato agli strumenti di c.a.c. visto che tramite autorizzazioni, regole e standard si cerca di limitare i danni ambientali derivanti dall'attività industriale.

¹² Definizione di imposta ambientale in senso stretto per le istituzioni europee, inserita in Environmental Taxes – A Statistical Guide trovabile nel sito dell'Eurostat.

¹³ Pensiero inserito a pagina 397 capitolo IX in "Ordinamenti tributari a confronto problematiche comuni e aspetti procedurali Italia, Spagna e Colombia".

¹⁴ Definizione di imposta ambientale dell'Eurostat (vedi nota sopra) e dell'Istat in "Le imposte ambientali in Italia anni 1990-2005" del 2007.

¹⁵ Definizione del principio di prevenzione e precauzione di Wikipedia.

Mentre per quanto riguarda il secondo, conosciuto anche come Polluter Pays Principle, è stato individuato inizialmente dall'OCSE come quel principio secondo cui all'inquinatore devono imputarsi i costi della prevenzione e delle azioni contro l'inquinamento al fine di mantenere l'ambiente in uno 'stato accettabile'¹⁶. Successivamente esso viene fatto proprio dall'Unione nell'Atto Unico Europeo del 1986 e in seguito riaffermato nel trattato di Maastricht del 1992, ed oggi è anche uno dei più importanti principi del diritto ambientale statunitense. Esso viene concepito non solamente come il risarcimento per il danno provocato ma anche come un modo di internalizzare preventivamente i costi di ripristino ambientale facendo riferimento al concetto di imposta pigouviana. Proprio il concetto di imposta pigouviana diventa punto fondamentale per i tributi ambientali.

L'imposta pigouviana¹⁷ prevede che in presenza di esternalità negative, come nel caso dell'inquinamento, venga dato un loro prezzo, trattandole come un fattore di produzione come il lavoro e il capitale. Tramite l'internalizzazione aumentano i costi per l'impresa privata, facendo spostare la sua curva dei costi verso l'alto e perciò l'impresa sarà incentivata a produrre di meno. Il risultato finale è che la produzione diminuisce, con minor inquinamento e allineando l'ottimo privato all'ottimo sociale.

Poi su questo concetto si basa anche uno dei maggiori pregi degli strumenti economico-finanziari che gli ha portati a essere preferiti agli strumenti di c.a.c, perché internalizzando i costi ambientali, si viene a creare una competizione sul lato dei costi che spinge le imprese a una continua innovazione. L'introduzione di imposte ambientali, però, non comporterebbe solo vantaggi ma porterebbe anche svantaggi, tra cui la diminuzione di competitività per le imprese nazionali del Paese introducente il tributo, legata ai maggiori costi che queste ultime sono costrette a subire rispetto a imprese extranazionali. Questo tema, però, sarebbe risolto tramite un ulteriore principio europeo, ossia il principio del doppio dividendo.

Il principio del doppio dividendo, come individuato nel libro bianco di Delors¹⁸ e seguendo l'analisi di Serenella Crisafulli¹⁹, si fonda su una 'rimodulazione' del carico fiscale dell'impresa private. Secondo Delors si potrebbe ottenere un duplice beneficio, o appunto un doppio dividendo, da un lato inserendo tributi o tasse ambientali, aumentando così la tutela

¹⁶ Definizione contenuta in OCSE the polluter pays principle Analyses and Recommendations

¹⁷ Come studiato nel corso di scienza delle finanze e riportato da Wikipedia nella definizione di imposte pigouviane.

¹⁸ Delors, economista francese, autore del primo libro bianco (libri o documenti che contengono proposte di azione comunitaria in un settore specifico) varato a Milano nel 1985 dal Consiglio europeo che contiene linee guida per il completamento del Mercato Unico.

¹⁹ Pensiero tratto dalla rivista di diritto tributario internazionale al capitolo 'I rapporti fra tassazione ambientale e occupazione (il doppio dividendo) pagina 117-124.

dell'ambiente, mentre dall'altro lato si potrebbe diminuire il costo del lavoro per l'impresa che porterebbe a una maggior occupazione. Al livello statale non ci si sarebbe indebitamento poiché la diminuzione del gettito sarebbe compensata con i pagamenti derivanti dall'introduzione delle imposte ambientali. In questo caso si eliminerebbero gli effetti distorsivi che nascono dall'introduzione di nuove imposte, ma va anche detto che su questo tema una parte della dottrina rimane scettica sostenendo l'impossibilità di realizzare il doppio dividendo.

3) PLASTIC TAX

Il 24 dicembre 2019 il Parlamento italiano ha votato a maggioranza la Legge di Bilancio 2020 che ha introdotto, a partire dal comma 634 fino al 652, l'imposta denominata Plastic Tax sul consumo di manufatti in plastica con singolo impiego denominati MACSI. Essa consiste in un prelievo che persegue la duplice finalità di recuperare gettito erariale, disincentivando, al contempo, il consumo di plastica non riciclabile. Secondo Assonime²⁰, essa è un'imposta che possiede caratteristiche tipiche delle accise, ma che non rientra tra i tributi armonizzati vigenti in Italia. Con il decreto Rilancio l'applicazione della stessa viene ritardata al 1 gennaio 2021 allo scopo di consentire all'Amministrazione di predisporre i documenti applicativi, al fine di risolvere questioni interpretative e permettere agli operatori di predisporre e settare il loro futuro business e gli adempimenti fiscali collegati al nuovo regime impositivo.

In questa sezione verrà analizzata la Plastic Tax italiana sotto diversi aspetti: sotto un punto di visto europeo, uno costituzionale, uno tecnico e uno sugli aspetti critici.

3.1) Punto di vista europeo

La Plastic Tax non è un'idea nata nel nostro Paese, visto che altri Paesi europei, tra cui Belgio, Francia, Irlanda, Portogallo e UK hanno già adottato una normativa per contrastare l'inquinamento da plastica, anche se diversa sotto alcuni aspetti. Impatto decisivo è stato dato dalla direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio Europeo del 5 giugno 2019 con titolo: "La riduzione dell'incidenza di determinati prodotti di plastica sull'ambiente".

Per citare testualmente: "gli obiettivi della presente direttiva sono prevenire e ridurre l'incidenza di determinati prodotti di plastica sull'ambiente, ... , nonché promuovere la transizione verso un'economia circolare con modelli imprenditoriali, prodotti e materiali innovativi e sostenibili, contribuendo in tal modo al corretto funzionamento del mercato interno. Questa direttiva diventa importante perché può essere usata come chiave di lettura nell'analisi della nostra Plastic Tax e perché contiene esempi circa i prodotti su cui ricadrà la futura imposta.

Nella prima parte di questa direttiva si analizza la situazione europea per quanto riguarda la gestione dei prodotti in plastica, soprattutto quelli monouso, la gestione dei rifiuti e l'inquinamento legato ai prodotti plastici ponendo l'attenzione sulla pericolosità di questi ultimi per i mari europei, e i possibili correttivi che l'Unione possa prendere per risolvere la situazione. Vengono poi individuati i beni che sono maggiormente responsabili

²⁰ Associazione fra le società italiane per azioni

dell'inquinamento come contenitori di alimenti monouso, contenitori monouso di bevande, filtri di prodotti del tabacco, tappi e coperchi di plastica

Viene inoltre evidenziato che i Paesi sono liberi di prendere iniziative, come ad esempio sensibilizzare il consumatore, usando strumenti economici e relative sanzioni, ma soprattutto, si pone fortemente il focus sul fatto che occorre prendere una posizione comune da parte dell'Unione, affinché la situazione migliori concretamente. Tutto questo anche nel rispetto degli impegni già presi da parte della stessa Unione.

Nella seconda parte invece vengono introdotte nuove restrizioni su determinati prodotti in plastica monouso (quelli individuati nella prima parte). Ad esempio secondo le nuove norme europee: i piatti, le posate, le cannucce, le aste per palloncini e i bastoncini cotonati in plastica monouso dovranno essere vietati entro il 2021.

Altro punto interessante è rappresentato dal bilancio programmatico previsto dalla Commissione per il periodo 2021-2027. La Commissione ha proposto di introdurre un'imposta sulla plastica non riciclata in ciascuno Stato membro per un importo di 0,80 euro al chilogrammo. Questo punto potrebbe rappresentare la risposta comunitaria per il futuro prossimo, richiesta anche dal Parlamento Europeo, su cui poi si baserebbe la strategia europea contro l'inquinamento da plastica.

3.2) Coerenza e rispetto con i principi costituzionali

A questo punto occorre fare una piccola premessa studiata nel corso di diritto tributario: un'imposta, come in questo caso la Plastic Tax, per disciplinare l'ordinamento e i soggetti al suo interno deve entrare in un primo momento nell'ordinamento stesso ma deve anche rimanerci. In questo senso l'imposta entra nell'ordinamento attraverso una legge di fonte primaria che deve individuare gli elementi principali (nel nostro caso la legge di bilancio 2020). Essa per rimanere nell'ordinamento e disciplinarlo una volta entrata, ovviamente, non deve essere espulsa da esso. Questa seconda situazione accade qualora una legge di fonte primaria sia in contrasto con i principi costituzionali²¹. Quindi in definitiva la Plastic Tax deve essere in sintonia con la Costituzione e i suoi principi, che per quanto riguarda il diritto tributario essi sono in particolare contenuti negli articoli 3 (principio dell'uguaglianza formale, sostanziale e principio di ragionevolezza), 23 (principio della riserva di legge), 53 primo comma (capacità contributiva) e 53 secondo comma (principio di progressività).

²¹ Una legge di fonte primaria, come una legge parlamentare, decreto legge o decreto legislativo, viene espulsa dall'ordinamento, usando il criterio gerarchico, qualora contrasti con una fonte di rango superiore come la Costituzione.

- Con riferimento all'articolo 3, esso introduce il principio di uguaglianza formale al primo comma, il principio di uguaglianza sostanziale al secondo comma e il principio di ragionevolezza estratto dalla giurisprudenza costituzionale. Per quanto i primi due commi non ci sono problemi con l'applicazione della Plastic Tax e più in generale delle imposte ambientali. Invece per il terzo principio esso richiede un profilo di congruità e di ragionevolezza tra gli strumenti e l'obiettivo che la legge si vuole prefissare. Anche in quest'ultimo caso la Plastic Tax dovrebbe essere in sintonia con il dettato costituzionale. Forse, però, l'unico punto dolente potrebbe essere quello riguardo le sanzioni, le quali potrebbero risultare sproporzionate nel profilo quantitativo.
- Parlando invece dell'articolo 23, esso introduce il principio di riserva di legge in base al quale nessuna prestazione personale (ad esempio nel nostro caso la redazione della dichiarazione trimestrale) e patrimoniale (il pagamento del tributo) non possa essere imposta se non in base alla legge. In questo caso la riserva di legge è relativa, ossia la legge²² deve incorporare al suo interno il dovere giuridico, la regola, il comando e gli elementi principali dell'obbligazione tributaria. Gli elementi secondari possono essere introdotti anche da una fonte secondaria come un regolamento. Nel nostro caso anche questo principio viene rispettato poiché la legge di Bilancio 2020 introduce sia la regola giuridica che impone il pagamento, comma 634, sia gli elementi fondamentali come soggetti passivi, presupposto di imposta e i criteri di determinazione della base imponibile che verranno approfonditi nel corso della tesi.
- Per quanto concerne invece l'articolo 53 secondo comma, esso introduce il principio di progressività. Testualmente viene detto che il sistema tributario è informato a criteri di progressività. Essendo la Plastic Tax un'imposta sicuramente non progressiva potrebbero nascere dei problemi concettuali. Ma se teniamo conto che tale principio può essere considerato una specie di scatola vuota possiamo affermare che non nascono problemi con il dettato costituzionale. Questo per diversi motivi: in primis perché l'articolo non è mai stato utilizzato per eliminare un'imposta non progressiva dall'ordinamento, secondo perché esso si riferisce al sistema e non a specifici tributi e terzo perché è difficile capire quando il sistema sia informato a criteri di progressività o quando esso perda questa sua caratteristica.

²²In questo caso la parola legge viene usata per indicare le fonti primarie, tra cui le leggi parlamentari, decreti legislativi e decreti legge

- Per concludere il discorso con i principi costituzionali, l'ultimo da analizzare è il principio di capacità contributiva inserito nel primo comma dell'articolo 53. L'articolo in questione, nella sua visione 'tradizionale' prevede che il prelievo, subito dal soggetto passivo, sia basato sulla capacità contributiva di quest'ultimo. Tale principio può essere letto in due modi: dal punto di vista dello Stato, significa che le leggi tributarie non devono colpire fatti che non siano espressivi di capacità contributiva; dal punto di vista del contribuente, invece, è una garanzia, in quanto egli non può essere sottoposto all'imposizione, se non in presenza di fatti che esprimono capacità contributiva. Quindi, sulla capacità contributiva ruota tutto il significato dell'articolo 53 primo comma; e diventa essenziale, perciò, capire cos'è questa capacità e come la si individua. Per rispondere alla prima domanda, essa è intesa come l'idoneità di un soggetto di poter subire un prelievo, al fine di contribuire al finanziamento della spesa pubblica. Questa idoneità viene individuata grazie a indicatori economici che devono rispondere ai requisiti di effettività e concretezza.

Nocciolo della questione diventa capire perché un soggetto che produce beni in plastica non biodegradabile, soggetto quindi al prelievo, dimostri una maggior capacità contributiva rispetto a un soggetto che produca beni in plastica biodegradabile, soggetto esentato dal pagamento. Per rispondere a ciò bisogna introdurre una visione più 'evolutiva' del principio costituzionale, sostenuta da alcuni studiosi come L. Antonini e S. Cipollina²³. Occorre sottolineare che questa visione dell'articolo 53 viene presa in coordinazione degli articoli 2 e 3 della Costituzione. In questa connotazione bisogna estendere il concetto di capacità contributiva quale criterio ragionevole ed equo con il fine di ripartire in modo equo le spese pubbliche tra i singoli contribuenti. Quindi, secondo questa visione, il tributo rimane coerente con il dettato costituzionale se permette di ripartire in modo equo e ragionevole le spese per i contribuenti. Secondo invece il pensiero di Gallo e Marchetti²⁴ il fatto imponibile non è espressione diretta della capacità contributiva, ma bensì diventa criterio per poter attribuire le spese per la tutela e salvaguardia dell'ambiente sulla base di comportamenti dannosi posti in essere da determinati soggetti.

Per concludere il discorso e non dilungarsi troppo, risulta importante, per giustificare l'introduzione di nuovi indici e ai fini di questa nuova concezione dell'articolo, la

²³ Nel libro " L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale 2010 " Jovene editore.

²⁴ Nel libro " I presupposti della tassazione ambientale " in rassegna tributaria 1999.

sentenza della Corte Costituzionale in merito all'IRAP²⁵. La Consulta decreta, testualmente che:

“è costante nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo la quale rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva, . . . , la quale può essere desunta da qualsiasi indice che sia rilevatore di ricchezza e non solamente di reddito individuale.”

Perciò, per i tributi ambientali in senso stretto, i quali basano il loro presupposto sull'utilizzo del bene ambientale o sul suo danneggiamento, il produttore ottiene un beneficio sul quale il legislatore può basare l'introduzione dell'obbligazione tributaria. Logica di questo principio diventa che il produttore che sfrutta il bene ambientale danneggiandolo, sfrutti una risorsa e abbia pertanto dei vantaggi rispetto al produttore ecologico. Questo fatto diventa pertanto sufficiente per individuare una maggior capacità contributiva su cui il legislatore possa basare il prelievo fiscale.

3.3) Aspetti tecnici della Plastic Tax

Ora si passa allo studio degli aspetti tecnici-giuridici dell'imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego, di seguito denominati MACSI, o più brevemente Plastic Tax come istituita dalla legge di Bilancio 2020 dal comma 634 fino al comma 652.

3.3.1) Ambito oggettivo di applicazione

Al comma 634 viene introdotta la regola giuridica, che impone la tassazione dei cosiddetti MACSI. Punto fondamentale diventa quindi capire cosa siano questi MACSI oggetto di tassazione. Testualmente sono manufatti aventi funzione di contenimento, protezione, manipolazione o consegna merci o di prodotti alimentari, anche in forma di fogli, pellicole o strisce, realizzati con l'impiego, anche parziale, di materie plastiche costituite da polimeri organici di origine sintetica, che non siano stati ideati, progettati o immessi sul mercato per compiere più trasferimenti durante il loro ciclo di vita o per essere riutilizzati per lo stesso scopo per il quale siano stati ideati. Comunque per rendere più chiaro il discorso diventa utile fare degli esempi di prodotti oggetto di tassazione. Dal 1 Gennaio 2021 saranno o potranno essere oggetto di tassazione beni come: bottiglie di plastica, buste, vaschette per beni o alimenti, contenitori in tetrapack per latte, bibite, vini, contenitori per detersivi e imballaggi in polistirolo. Inoltre verranno tassati anche i prodotti in plastica usati per la protezione o

²⁵Sentenza della Corte Costituzionale numero 156 del 21 Maggio 2001.

consegna delle merci come gli imballaggi di elettrodomestici, computer, televisori o altre apparecchiature.

Oltre a ciò, secondo il comma 635, vengono considerati MACSI, e quindi assoggettati all'imposizione, anche i dispositivi realizzati con l'impiego, anche parziale, delle materie plastiche di cui al comma 634, che consentono la chiusura, la commercializzazione o la presentazione dei medesimi MACSI o dei manufatti costituiti interamente da materiali diversi dalle stesse materie plastiche. Sempre secondo il comma 635 sono considerati MACSI i prodotti semilavorati realizzati con l'impiego, anche parziale, delle materie plastiche, impiegati nella produzione di altri MACSI. A causa di questo comma verranno assoggettati a tassazione anche pellicole, rotoli, tappi, etichette realizzati in plastica²⁶ che appunto consentono chiusura, commercializzazione o presentazione di prodotti realizzati sia in plastica sia in altri materiali. In definitiva si impone una tassazione sui prodotti di plastica non biodegradabile e monouso.

Leggendo questi commi diventa più evidente la ratio dell'introduzione della Plastic Tax; il Governo con essa tenta di disincentivare il mercato del materiale plastico monouso favorendo la circolazione di materiale biodegradabile maggiormente compatibile con l'ambiente, penalizzando la produzione e la commercializzazione di qualsiasi prodotto plastico e, di più, di qualsiasi prodotto presentato o conservato in contenitori plastici²⁷.

3.3.2) Beni esclusi dall'applicazione della Plastic Tax

Leggendo il comma 634 circa l'individuazione dei beni oggetto di imposizione, si nota che vengono esclusi i beni che sono stati ideati, progettati o immessi nel mercato per compiere più trasferimenti durante il loro ciclo di vita o che possono essere riutilizzati per lo stesso scopo per il quale sono stati ideati. Ma questo tema, vista la generalità della definizione, verrà approfondito maggiormente nel proseguo della tesi, nella parte riguardante gli aspetti critici.

Continuando con la lettura, vengono esclusi, sempre secondo il comma 634, dall'ambito di applicazione della Plastic Tax: i MACSI che risultino in conformità alla norma UNI EN 13432 del 2002, attualmente in vigore in Italia che definisce se un prodotto è biodegradabile e compostabile²⁸, i dispositivi medici classificati dalla Commissione Unica e i MACSI adibiti a contenere e proteggere preparati medicinali come le siringhe. Rientrano nella norma

²⁶ Se realizzati interamente o parzialmente in plastica.

²⁷ Questo è l'intento della Plastic Tax secondo Benedetto Santacroce ed Ettore Sbandi in 'analisi sull'introduzione di plastic tax e sugar tax'.

²⁸ La norma in questione recepisce una norma armonizzata del Comitato europeo di normazione e contiene tutte le caratteristiche che un materiale deve possedere affinché possa essere definito biodegradabile e compostabile.

sopracitata i prodotti che, oltre ad altre caratteristiche individuate nella norma di riferimento, sono in grado di degradarsi di almeno il 90% in 6 mesi, se sottoposti a un ambiente ricco di anidride carbonica. Per riconoscere i prodotti a norma occorre una certificazione rilasciata dal Consorzio Italiano Compostatori in collaborazione con Certiquality, uno dei principali enti di certificazione a livello europeo²⁹. Un esempio sono i contenitori di plastica delle cialde e capsule per il caffè dell'impresa Caffè Borbone o alcuni contenitori di marca CUKY.

3.3.3) Presupposto di imposta

Come cita il comma 636 per i MACSI l'obbligazione tributaria sorge al momento di una di queste operazioni:

- A) Produzione;
- B) Importazione nel territorio italiano³⁰;
- C) Introduzione nel territorio nazionale da altri Paesi dell'Unione Europea.

In definitiva se il prodotto è di origine interna il presupposto di imposta diventa la sua produzione, mentre se la produzione è esterna, sia in un paese europeo sia extraeuropeo, il presupposto diventa l'arrivo del prodotto nel territorio nazionale.

3.3.4) Soggetti passivi dell'imposta

Secondo l'articolo 637, a seconda del momento in cui è sorta l'imposta, abbiamo diversi soggetti tenuti al pagamento:

- A) Per i MACSI realizzati nel territorio nazionale è il fabbricante a diventare il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria;
- B) Per i MACSI provenienti da altri Paesi dell'Unione Europea, diventerà soggetto passivo colui che acquista i MACSI nell'esercizio della sua attività economica o lo diventerà il cedente qualora i MACSI siano acquistati da un consumatore privato anche nelle ipotesi di vendita a distanza e vendita e-commerce.
- C) Per i MACSI provenienti da Paesi extraeuropei sarà l'importatore a divenire soggetto passivo dell'imposta.

Viene specificato al comma 638 che non viene considerato fabbricante il soggetto che produce MACSI utilizzando come materia prima o semilavorati altri MACSI su cui l'imposta

²⁹ Nella bibliografia viene allegato un'immagine del marchio "Compostabile CIC"

³⁰ Ci si riferisce con il termine importazione al commercio con Paesi Extra-UE.

sia già stata versata da un altro soggetto, senza però l'aggiunta di ulteriore e diverse materie plastiche per la realizzazione del prodotto.

3.3.5) Esigibilità dell'imposta

Dopo aver individuato il soggetto passivo occorre individuare il momento in cui l'imposta diventa esigibile: ossia il momento in cui lo Stato può far valere, a norma di legge, sul debitore il diritto a richiedere il pagamento dell'imposta anche quando esso sia differito³¹.

Per il comma 636 l'imposta diventa esigibile all'atto dell'immissione in consumo dei MACSI ai sensi del comma 639. Per immissione in consumo si intende, secondo la direttiva europea del punto 3.1, la prima messa a disposizione di un prodotto sul mercato di uno Stato membro.

Questa immissione varia a seconda del soggetto passivo, per cui:

- A) Per i MACSI realizzati nel territorio nazionale l'immissione si verifica all'atto della loro cessione ad altri soggetti nazionali;
- B) Quando il prodotto provenga da un Paese europeo, l'immissione ci sarà all'atto dell'acquisto nell'esercizio di un'attività economica o all'atto della cessione a un consumatore privato;
- C) Per i MACSI provenienti da paesi extraeuropei l'immissione si avrà all'atto della loro importazione definitiva sul territorio nazionale;

3.3.6) Quantum dell'imposta, accertamento e determinazione del debito di imposta

Secondo il comma 640 l'imposta è fissata nella misura di 0,45 euro per chilogrammo di plastica contenuta nei MACSI. Inizialmente essa prevedeva un'imposizione di 1 euro per chilogrammo di plastica. Nel corso del decreto viene specificato che non si computano nel conteggio della base imponibile né la plastica riciclata né quella su cui l'imposta sia già stata versata da un altro soggetto.

Per quanto riguarda l'accertamento, esso viene effettuato, secondo il comma 641, sulla base di dichiarazioni trimestrali, le quali devono contenere tutti gli elementi necessari a determinare l'ammontare dell'imposta dovuta. Questi elementi verranno previsti più dettagliatamente con i decreti attuativi che tutt'ora non sono stati rilasciati. In aggiunta, secondo il comma 644, nella dichiarazione devono essere riportati i quantitativi delle materie plastiche contenuti nei MACSI utilizzati per la realizzazione di altri MACSI, al fine di scomputare dalla base

³¹ Definizione di esigibilità secondo la direttiva europea istitutiva dell'IVA

imponibile i MACSI sui quali l'imposta risulti già versata da altri soggetti obbligati, come previsto dal comma 641.

Il comma continua precisando che i fabbricanti e i cessionari di MACSI provenienti dall'UE³² dovranno presentare la dichiarazione all'Agenzia delle Dogane e Monopoli entro la fine del mese successivo al trimestre solare cui la dichiarazione si riferisce. Entro lo stesso termine deve essere effettuato il pagamento dell'imposta tramite la dichiarazione unificata annuale³³ con possibilità di compensazione con altre imposte o tributi.

Al contrario, invece, per i MACSI provenienti da Paesi extraeuropei e acquistati da un consumatore privato è previsto, sempre dal comma 641, che la dichiarazione avvenga tramite il rappresentante fiscale.

3.3.7) Deroghe; rimborsi, errato pagamento e sanzioni

Oltre ai prodotti sopracitati, il legislatore ha previsto ulteriori deroghe nei commi 642 e 643:

642) L'imposta non è dovuta per i MACSI, ceduti direttamente dal fabbricante, se il consumo avviene in altri Paesi dell'Unione Europea o esportati dallo stesso soggetto.

643) L'imposta, determinata ai sensi del comma 641, non è da versare qualora l'importo dovuto a titolo di imposta sia inferiore o pari a 10 euro. In tal caso non è necessario provvedere nemmeno alla presentazione della dichiarazione.

Invece riguardo a eventuali rimborsi, al comma 642 viene dichiarato che per i MACSI sui quali sia già stata versata l'imposta da un soggetto diverso da quello che ne effettua la cessione in altri Paesi europei oppure l'esportazione, l'imposta viene rimborsata rispettivamente al cedente o all'esportatore se questa sia correttamente evidenziata nella documentazione commerciale e sia fornita la prova del suo avvenuto pagamento.

Per quanto riguarda le disposizioni in materia di errato pagamento, esse sono contenute nel comma 649, che prevede che vi sia il rimborso dell'imposta indebitamente pagata se quest'ultima non sia inferiore o pari a 10 euro. La domanda di rimborso deve avvenire entro due anni dalla data di pagamento a pena di decadenza, mentre per il recupero del credito si ha a disposizione un periodo di cinque anni a pena di prescrizione.

Le disposizioni in materia di sanzioni sono contenute nel comma 650 per cui il mancato pagamento è punito con una sanzione amministrativa che oscilla da un minimo del doppio fino a un massimo di dieci volte dell'imposta evasa, sanzione che comunque non può essere

³² Rispettivamente lettera A e B del comma 637

³³ Nella legge di bilancio viene indicato: versamento unitario previsto all'art 17 del D.Lgs n 241 del 1997, ossia tramite la dichiarazione unificata annuale

minore di 500 euro. Lo stesso comma contiene le disposizioni in caso di ritardo nel pagamento, il quale prevede che si applichi una sanzione pari al 30% dell'imposta dovuta, sanzione che non può essere inferiore a 250 euro. Invece per la tardiva presentazione della dichiarazione o per qualsiasi altra violazione di disposizioni e relative modalità di applicazione si applica una sanzione da 500 a 5000 euro.

3.3.8) Soggetti che compiono l'attività di accertamento

Per il comma 646 per i MACSI provenienti da Paesi extraeuropei l'imposta viene accertata e riscossa dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. Inoltre l'attività di accertamento, verifica e controllo vengono affidate all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, che avranno la possibilità di accedere presso gli impianti di produzione al fine di acquisire elementi utili ad accertare la corretta applicazione delle disposizioni in materia di Plastic Tax. Questa facoltà viene concessa dal comma 647, il quale aggiunge, al fine di verificare la corretta applicazione delle disposizioni, che in queste attività l'Agenzia delle Dogane e Monopoli viene supportata anche dalla Guardia di Finanza. Il testo di legge continua dichiarando, nel comma 648: che per l'imposta trovano applicazione le disposizioni di riscossione coattiva, e che prima di avviare la procedura di riscossione coattiva l'Agenzia delle Dogane e Monopoli deve notificare un avviso di pagamento fissando un termine di 30 giorni per l'adempimento e che non si procede all'iscrizione al ruolo e alla riscossione del credito se l'ammontare di quest'ultimo sommato a eventuali sanzioni amministrative sia inferiore o pari a 10 euro.

3.4) Aspetti critici della Plastic Tax

Come descritto da Benedetto Santacroce ed Ettore Sbandi nella circolare 2/2020 di Assonime, non sono pochi gli interrogativi che la norma che introduce la Plastic Tax pone e il futuro prossimo si presenta particolarmente complesso per gli operatori che registrano concrete difficoltà nella comprensione di un dato legislativo al momento carente su alcuni temi fondamentali. Proseguono poi, dichiarando che esistono sì molte lacune, che emergono dalla lettura del testo, ma esse potrebbero essere superate con i provvedimenti attuativi che dovranno essere emanati da parte dei competenti organi amministrativi come l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Un primo profilo problematico è quello circa l'individuazione dei MACSI dal punto di vista oggettivo, aspetto cruciale per l'applicazione del tributo. Infatti, come i due professori sostengono, la norma non consente di delineare un perimetro applicativo oggettivo dell'imposta a causa della nozione troppo generale descritta dal comma 634, che cita: "tutti i manufatti con singolo impiego che hanno o sono destinati ad avere funzione di contenimento,

protezione, manipolazione o consegna merci o prodotti alimentari. Definizione che di per sé è potenzialmente vastissima se si considera che può essere riferita ad ogni bene in commercio sia esso prodotto da azienda del settore manifatturiero, piuttosto che chimico, metalmeccanico o alimentare.

Secondo profilo delicato, che riguarda sempre il profilo oggettivo dell'imposta, è quello dei manufatti risultanti dall'unione di materiale plastico e materiale di altra natura, come tale non imponibile. Su questo punto occorre individuare con certezza quali tra le merci aventi natura mista debbano essere oggetto di imposizione e, soprattutto, con quali modalità. Il comma 651 rimanda all'Agenzia delle Dogane e Monopoli la concreta identificazione dei MACSI, mediante l'utilizzo di codici di nomenclatura appositamente creati. Ma questo diventa punto delicato poiché tale intervento non si prospetta del tutto risolutivo e di facile applicazione. Infatti la nomenclatura, nella maggioranza dei casi, designa e qualifica i prodotti in sé ma non divide prodotti simili per fonte o tecniche di produzione o materie usate per la creazione. Questo secondo Benedetto Santacroce ed Ettore Sbandi non risolverebbe appieno i problemi sui prodotti di origine mista o ibrida, e anzi potrebbe portare a nuove criticità riguardo alle riclassificazioni in sede di verifica con conseguente passaggio da un regime di non applicazione a un regime di applicazione dell'imposta con possibili sanzioni.

Un terzo profilo di criticità riguarda i MACSI o prodotti plastici che sono idonei a compiere più trasferimenti durante il loro ciclo di vita e ad essere riutilizzati per lo stesso scopo per il quale sono stati ideati. Prodotti che secondo il comma 634 non dovrebbero essere assoggettati alla Plastic Tax. Su tale aspetto, vista la generalità della definizione, sorgono molti dubbi interpretativi e problemi applicativi. Un primo aspetto critico è che la definizione utilizzata non lascia intendere se il legislatore faccia riferimento ad una generica ed indefinita possibilità di riutilizzo o a un riutilizzo che preveda un reimpiego dello stesso oggetto esclusivamente nel medesimo ciclo produttivo per il quale lo stesso prodotto era stato progettato come nei cosiddetti vuoti a rendere³⁴.

Un ulteriore profilo incerto riguarda la base imponibile. Il comma 634 dichiara, infatti, che la base imponibile debba essere ridotta in proporzione alla quantità di plastica proveniente da processi di riciclo. I dubbi nascono in merito al fatto che sono tutt'ora ignote le modalità e i criteri idonei a quantificare la plastica suscettibile di essere esclusa dal computo della base imponibile. Stesse difficoltà interpretative sono riscontrate nel non conteggio in materia di base imponibile di quantitativi di plastica su cui sia già stata versata l'imposta. Per questa

³⁴ La locuzione vuoto a rendere indica che un contenitore, una volta svuotato, deve essere reso al fornitore, così che possa essere riutilizzato

situazione, poi, ci sarebbe il rischio di una doppia imposizione, ossia una situazione di duplice imposizione, che colpirebbe semilavorati utilizzati per produrre altri semilavorati o utilizzati per fabbricare MACSI contenenti altri MACSI. Questo ragionamento sulle criticità dello scomputo dalla base imponibile diventa ancor più delicato e importante se si tiene conto che la filiera commerciale ed operativa è in molti casi frammentata per cui diventa difficile tener conto dei pagamenti già effettuati da altri soggetti.

Gli ultimi due punti critici sui cui si sono soffermati Benedetto Santacroce ed Ettore Sbandi riguardano i rapporti con Paesi europei e/o extraeuropei. Il primo riguarda il fatto che la Plastic Tax dovrebbe incidere solo sui prodotti consumati nel territorio nazionale, sia essi siano stati prodotti nel territorio nazionale sia se introdotti nel territorio da altri Paesi. Ma nella pratica potrebbe accadere che vengano esportati MACSI, sui quali sia già stata pagata l'imposta all'atto dell'acquisto da parte dell'esportatore nei confronti del produttore originario. In questi casi, come descritto dal comma 642, l'imposta viene integralmente rimborsata all'esportatore o al cedente che effettua operazioni con Paesi extraeuropei, purché il pagamento dell'imposta venga correttamente indicato nella documentazione commerciale, dando prova così del pagamento. Anche in questo caso, come in quelli descritti precedentemente potrebbero nascere distorsioni nella catena distributiva soprattutto nelle cessioni a catena, non permettendo al meccanismo dei rimborsi di funzionare correttamente.

Ultimo punto toccato è rappresentato dalle cessioni di prodotti MACSI realizzati nel territorio nazionale su commissione del proprietario della materia prima non residente. In modo più dettagliato, è il caso del committente non stabilito in Italia che conferisce materie a un toller (fabbricante), il quale realizza prodotti MACSI per conto del committente. Questo tema non viene disciplinato espressamente dal decreto istitutivo, lasciando così un vuoto normativo circa l'individuazione del soggetto obbligato al pagamento. In questo caso si potrebbe considerare come soggetto obbligato al pagamento, in prima battuta, sia il fabbricante sia il committente. Se fosse considerato come soggetto passivo il fabbricante nascerebbero delle incongruenze con il dettato normativo, poiché non sarebbe propriamente una cessione di bene ma una prestazione di servizio, ipotesi non disciplinata dal decreto. Problemi interpretativi vengono riscontrati anche se si considera, in prima battuta, come soggetto passivo il committente. Questo perché, dato che l'immissione in consumo avviene in Italia per un bene fabbricato in loco, appare ragionevole e coerente con l'impianto delle accise che l'imposta gravi sul soggetto che concretamente immetta nel consumo il prodotto finito, ossia il prestatore del servizio. In aggiunta va considerato, come per tutti gli altri punti sopra analizzati, che anche se questo caso venisse risolto nascerebbero, comunque, seri problemi

riguardanti la tracciabilità dell'imposta all'interno della catena distributiva circa rivalsa e rimborsi.

Va inoltre evidenziato un ulteriore aspetto critico della nuova imposta che potrà essere risolto solo con le disposizioni attuative. Essendo un'imposta di consumo non armonizzata, diventa punto delicato la compatibilità dell'imposta con le direttive UE che stabiliscono i limiti entro i quali viene concesso agli Stati membri di introdurre imposte di consumo ulteriori rispetto all'IVA e alle accise armonizzate; da aggiungere poi che secondo altre direttive UE l'istituzione di tributi non armonizzati non può comportare formalità aggiuntive connesse con il passaggio alla frontiera. Proprio su questo punto, secondo un ulteriore studio realizzato da Assonime³⁵ dalle disposizioni in esame non risulterebbe che l'applicazione della Plastic Tax comporti particolari formalità o adempimenti di questo tipo. Tuttavia, in sede di attuazione della disciplina non sarà, secondo Assonime, possibile rispettare il divieto di imporre formalità connesse al passaggio di frontiere dato che il presupposto del tributo è legato al consumo nel territorio italiano, e che quindi i trasferimenti dei MACSI dall'Italia in un altro Paese comunitario o da un altro Paese comunitario in Italia assumono rilievo per l'applicazione del tributo.

³⁵Si tratta di uno studio denominato "Note e Studi 11/2020 - Imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego (MACSI)" realizzato da Assonime in collaborazione con la Federazione Gomma Plastica

4) CONCLUSIONI

Per la conclusione della mia tesi vorrei citare alcuni pensieri critici e alcuni pensieri favorevoli riguardo l'istituzione della Plastic Tax.

Per iniziare vorrei soffermarmi su alcuni effetti immediati che l'introduzione della Plastic Tax ha comportato. Questi si riferiscono soprattutto agli investimenti e ai livelli occupazionali: imprese private come San Benedetto e Coca Cola, imprese colpite anche dall'introduzione della sugar tax, hanno ridotto gli investimenti nel territorio nazionale di circa 28 e 42 milioni di euro e secondo il Sole 24 Ore³⁶ la Plastic Tax porterà a una perdita presunta di posti di lavoro di circa 160 mila unità, perdite che riguarderanno soprattutto le regioni traino del Pil come Lombardia, Veneto, Emilia-Romagna e Piemonte.

Altre critiche, riguardo all'introduzione della Plastic Tax, sono state mosse da parte di Confindustria. Per quanto riguarda il pensiero di quest'ultima è stato il Direttore Generale Marcella Panucci³⁷ a criticarla sostenendo che essa non avrebbe finalità ambientali, penalizzerebbe i prodotti e non i comportamenti, e rappresenterebbe unicamente un'imposizione volta a recuperare risorse generando nell'immediato ingenti costi a carico di consumatori, lavoratori e imprese. Il DG, inoltre sostiene che con la Plastic Tax si assume un'idea sbagliata ossia quella che riducendo l'immissione al consumo di un materiale si possano risolvere le difficoltà connesse alla corretta gestione del fine vita, senza comprendere che tali difficoltà rimarrebbero fin quando non si affronteranno le criticità di contorno. Queste sono legate a un quadro di riferimento normativo e autorizzativo e a una dotazione impiantistica assolutamente insufficiente per un Paese che ha l'ambizione di restare leader in Europa nell'economia circolare. Inoltre, senza risolvere i problemi sul fine vita, se ne andrebbero a creare degli altri legati alla corretta conservazione delle merci, all'efficienza della logistica e distribuzione e agli standard su salute e sicurezza che gli imballaggi in plastica sono in grado di garantire. A partire da queste considerazioni, Confindustria è fermamente convinta che i rifiuti costituiscano una grande riserva di risorse che, se opportunamente gestita e valorizzata, può garantire un approvvigionamento sostenibile e continuo negli anni di materiali ed energia. Perciò, secondo il pensiero della DG, occorre intervenire per assicurare un quadro legislativo chiaro e stabile e puntare a standard qualitativi diffusi della raccolta differenziata come presupposti per creare un vero e proprio sistema industriale per la raccolta, il riciclo e il recupero energetico. Diventa, quindi, assolutamente necessario adeguare gli impianti del nostro Paese e promuovere lo sviluppo delle tecnologie a

³⁶ Articolo del Sole 24 Ore dal titolo "Plastic tax, a rischio 50mila addetti"

³⁷ Intervento di Marcella Panucci davanti alle Commissioni della Camera fonte Sole 24 Ore.

partire dall'eco-progettazione, che può contribuire a ridurre la produzione di rifiuti,. E in tal senso, continua la DG, non saranno tasse e divieti a sopperire alle carenze infrastrutturali del Paese, soprattutto se il gettito delle imposte non viene reimpiegato come sostegno agli investimenti sostenibili delle imprese. Piuttosto, è quanto mai auspicabile puntare su misure decise e concrete quali incentivi, contributi e agevolazioni normative per gli investimenti, a partire dall'ambito della ricerca e innovazione fino a un vero e proprio piano industriale che possa innalzare la capacità impiantistica virtuosa del Paese.

Ulteriori critiche vengono mosse anche da Assonime³⁸, la quale pone forti questioni sull'efficienza dell'imposta. Infatti, come ben noto la Plastic Tax, come altre accise o imposte di fabbricazione, assume come presupposto la produzione di un determinato prodotto e ciò implica che gli stabilimenti di produzione debbano essere attentamente monitorati e controllati dall'Amministrazione finanziaria per evitare che i prodotti, oggetto di prelievo, siano immessi in consumo senza aver assolto il tributo. È su questo punto che Assonime pone dubbi, poiché l'attività di accertamento, per essere svolta efficacemente e con ragionevoli costi presuppone che la produzione sia limitata in pochi e grandi centri produttivi. Al contrario, il contesto economico attuale prevede che la produzione non sia necessariamente realizzata presso grandi impianti ma risulta che essa avvenga anche in medio e piccole imprese. Questo potrebbe creare una gestione scorretta del tributo da parte dell'Amministrazione finanziaria che determinerebbe abusi o frodi che inquinerebbero il mercato a danno dell'impresa corrette. Il discorso prosegue aggiungendo un ulteriore motivo di preoccupazione, dato dal fatto che l'assetto contabile-organizzativo, legato agli adempimenti connessi al pagamento della Plastic Tax, appare estremamente complesso e oneroso, soprattutto considerando le dimensioni medio-piccole della maggior parte dei soggetti passivi che operano sul mercato. Altre preoccupazioni vengono poste circa l'elevatissima incidenza del tributo sul costo della produzione, e quindi sul fatturato, che implicherebbe un'enorme crescita del capitale circolante netto in capo al produttore, o in capo ad altro soggetto passivo che verrebbe fronteggiato con il ricorso all'indebitamento bancario con ulteriori costi connessi.

Invece tra i sostenitori della Plastic Tax troviamo Legambiente, organizzazioni come WWF Italia e lo stesso Governo che prevede entrate per il 2021 di circa 1,8 miliardi e di circa 1,5

³⁸ Note e studi di in collaborazione con Federazione Gomma Plastica

miliardi nel 2022³⁹, con i quali si potrà intervenire per alleggerire la pressione fiscale seguendo il principio del doppio dividendo.

Per quanto riguarda l'opinione di Legambiente è il suo presidente Stefano Ciafani che sostiene che il dibattito sulla Plastic Tax sia davvero surreale, poiché si tratterebbe di una norma per la tutela dell'ambiente e la riconversione dell'industria della plastica. Il presidente aggiunge che rimane comunque vero che se da una parte la Plastic Tax è sacrosanta, dall'altra parte così come è stata scritta non va ancora bene e deve essere assolutamente migliorata perché contiene gravi errori. Uno di questi è che la Plastic Tax, come ora formulata, colpisce solo gli imballaggi di plastica, pari a 2 milioni di tonnellate all'anno, e non riguarda tutti gli altri prodotti in plastica, che arrivano ad una produzione di circa 4 milioni di tonnellate. Avrebbe maggior senso prevedere un allargamento del bacino di applicazione a tutti i manufatti in plastica e non solo agli imballaggi, anche alla luce dei risultati raggiunti dal sistema nazionale sugli obiettivi percentuali di recupero, addirittura in anticipo rispetto alle scadenze previste dalle direttive europee.

Dello stesso avviso, soprattutto riguardo all'allargamento dell'ambito della Plastic Tax che non deve essere limitata solo agli imballaggi plastici, è anche la direzione Italia del WWF. Essa è intervenuta nel 2019 in una discussione in Senato sul disegno di legge di bilancio con una serie di osservazioni e valutazioni, richiedendo una rimodulazione dell'imposta, soprattutto circa l'introduzione di una diversificazione riguardo all'aliquota per i manufatti difficilmente riciclabili rispetto a quelli facilmente riciclabili.

³⁹ Dati che derivano dalla relazione tecnica presentata dal Governo in Parlamento, sono dati che si riferiscono alle stime precedenti alla situazione di emergenza sanitaria.

BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA

1) Introduzione:

BELARDINELLI Sofia: “Tasse ecologiche: una costrizione o un'opportunità da cogliere?” in Bo Unipd Live 12/12/2019.

CARLI Andrea Sole 24 Ore articolo di dal titolo “Oltre 432mila imprese italiane negli ultimi 5 anni hanno investito nella green economy” 28/10/2019.

ERBAGGIO Gennaro “La plastica non è un problema” in Bo live Unipd 30/05/2019.

Legge di Bilancio 2020 come riportata nella Gazzetta Ufficiale.

PlasticsEurope report annuale sulla situazione del mercato della plastica dal titolo “Plastics the Facts 2019 An analysis of European plastics production, demand and waste data”.

World Bank report State and Trends of Carbon Pricing 2019.

WWF report dal titolo “Responsabilità e rendicontazione: le chiavi per risolvere l'inquinamento da plastica” 2019.

2) Tributi ambientali:

CRISAFULLI Serenella in “I rapporti fra tassazione ambientale e occupazione; sezione I Aspetti internazionali e comunitari della fiscalità ambientale; Rivista di diritto tributario internazionale (International law review)”;

Università degli studi di Roma La Sapienza.

Enciclopedia Treccani per definizione criticità degli strumenti di command and control.

Eurostat in “Environmental Taxes – A Statistical Guide” del 2013

Istat in “Le imposte ambientali in Italia anni 1990-2005” del 2007.

OCSE in “the polluter pays principle Analyses and Recommendations” e Prima e Seconda raccomandazione del 26/06/1972 e del 14/11/1974.

Riforma costituzionale numero 3 del 18 ottobre del 2001 come riportato in Gazzetta Ufficiale.

STRIANESE Loredana parte II: La prospettiva italiana; capitolo IX: Fini extrafiscali del tributo e protezione dell'ambiente nel contesto globale e nazionale; libro Ordinamenti tributari a confronto problematiche comuni e aspetti procedimentali Italia, Spagna e Colombia.

Wikipedia per definizione di strumenti di command and control, per la definizione del principio di prevenzione e precauzione e per la definizione di imposta pigouviana.

Sono stati utilizzati al fine della trattazione anche i seguenti libri:

“Tributi ambientali. Profili interni ed europei” di ALFANO Roberta 1/09/2012

“Diritto ambientale. Profili internazionali europei e comparati” di CORDINI Giovanni, FOIS Paolo, e al; 28/02/2017;

“Imposizione di scopo e federalismo fiscale” di URICCHIO Antonio 01/06/2013

3) Plastic Tax:

ANTONINI L. in “L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale”

Assonime in “Imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego (MACSI)” in collaborazione con Federazione Gomma Plastica in Note e Studi numero 11/2020

BEGHIN Mauro in “Diritto Tributario, per l’università e per la preparazione all’esercizio delle professioni economiche-giuridiche Cedam

Bilancio programmatico Commissione Europea 2021-2027

CIANCAGLINI Giulia in La Stampa “Ecco perché la plastic tax non è un’idea italiana” 6/11/2019

Costituzione per articoli 3, 23 e 53

Direttiva Parlamento Europeo e Consiglio Europeo 5/06/2019

GALLO e MARCHETTI in “I presupposti della tassazione ambientale” 1999

Legge di Bilancio 2020 comma dal 634 al 652

SANTACROCE Benedetto ed SBANDI Ettore in Il Fisco:

“Nuove imposte di produzione e consumo: analisi sull’introduzione di plastic tax e sugar tax” in "il fisco" n. 3 del 2020, pag. 1-215

“ Plastic tax: riflessioni tecniche e questioni aperte in attesa delle disposizioni attuative di Benedetto Santacroce e Ettore Sbandi in "il fisco" n. 13 del 2020, pag. 1-1239

“Versamenti rateizzati e differimenti per accise, plastic e sugar tax a sostegno degli operatori del settore” in "il fisco" n. 24 del 2020, pag. 1-2336

Sentenza Corte Costituzionale numero 156 del 21/05/2001

4) Conclusione:

Assonime note e studi di intitolati “Imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego (MACSI)” in collaborazione con Federazione Gomma Plastica.

GAGLIARDI Andrea articolo sul Sole 24 Ore dal titolo “Manovra, Confindustria: «Insufficiente per crescita” sull’intervento di Marcella Panucci 11/11/2019.

GANZ Barbara articolo sul Sole 24 Ore dal titolo “Plastic tax, a rischio 50mila addetti” 27/12/2019.

Legambiente: comunicato stampa del 3/11/2019 trovabile nel loro sito Web.

WWF: comunicato stampa dal titolo “Per la plastic tax serve una tassazione differenziata” del 8/11/2019 trovabile nel loro sito Web



