

# RIFLESSIONI SU EFFETTIVITÀ E UTILITÀ DELLA TASSAZIONE DELLA PLASTICA

**Stefania Scarascia Mugnozza\***

**Abstract** Il contributo si propone di analizzare, in una prospettiva critica, le recentissime forme di imposizione fiscale sulla plastica, introdotte dal Consiglio dell'Unione Europea (*plastic tax*) e dal legislatore nazionale (tributo sui MACSI). A primo sguardo, il tributo ambientale può apparire una scelta opportuna, in virtù delle sue caratteristiche che consentono di utilizzarlo sia per esigenze di mero gettito che per fini extrafiscali, quali la tutela dell'ecosistema; in quest'ottica, è agevole comprendere il recente ricorso all'imposizione fiscale da parte delle istituzioni europee e l'intervento sul sistema delle risorse proprie. Tuttavia, le misure oggetto del contributo presentano numerosi profili di criticità: a partire dalla dubbia natura tributaria del prelievo europeo, la concreta attuazione degli istituti si palesa tutt'altro che agevole, anche in ragione del complesso coordinamento con le fattispecie impositive vigenti. Tali circostanze, sommate alla complessità del sistema normativo in generale e ai noti costi di attuazione dei singoli tributi, inducono a una più ampia riflessione sulla effettiva utilità dell'imposizione sulla plastica nella sua attuale configurazione, e sulla sua idoneità a raggiungere gli obiettivi prefissati.

**Abstract** This essay aims to analyze in a critical perspective the fiscal measures which were recently introduced by the Council of the European Union (the so-called plastic tax) and by the Italian legislator (the MACSI tax). Theoretically, green taxes seem to be a very efficient asset, due to their capability to achieve both economic and environmental targets, which explains why the European institutions have recently announced the introduction of new own resources. However, both the plastic tax and the MACSI tax suffer from many critical issues. The analysis of these issues, including the traditional critical points of the regulatory system, leads to interrogate upon the plastic taxes' effective necessity and utility.

**SOMMARIO:** **1.** Premessa. Il ruolo delle *green taxes* come risorse proprie dell'Unione Europea; **2.** Le nuove forme di imposizione fiscale sulla plastica: generalità... **3.** ... e principali criticità; **4.** Riflessioni sull'efficacia disincentivante del tributo; **4.1** L'IVA verde" come possibile alternativa; **5.** Conclusioni.

## 1. Premessa. Il ruolo delle *green taxes* come risorse proprie dell'Unione Europea.

Il contesto sociale, sanitario ed economico emerso in questi ultimissimi anni non cessa di offrire spunti di riflessione. Il rapido avvicinarsi di crisi climatica, frangente pandemico e rischio di *default* di alcuni Stati ha richiesto alle istituzioni dell'Unione Europea un importante sforzo di solidarietà, culminato nell'erogazione di aiuti economici ai Paesi membri e nell'approvazione di una strategia di ripresa collettiva, improntata a un elevato livello di innovazione digitale e ambientale (*Next Generation EU Project*)<sup>1</sup>. L'intervento dell'Unione si è dunque sviluppato ramificandosi in due direzioni: da un lato, il sostegno finanziario necessario per colmare il vuoto nei bilanci pubblici causato dalla pandemia, materializzatosi in bonus fiscali, sussidi e prestiti; dall'altro, la definizione di obiettivi comuni a tutti gli Stati membri, da raggiungere entro scadenze ravvicinate, localizzabili principalmente nelle aree delle competenze digitali e della lotta all'inquinamento del pianeta. Tali interventi corrono lungo due binari solo apparentemente paralleli: in realtà, questi percorsi convergono nello strumento selezionato per concretizzarli, ossia il tributo.

L'approvazione del *Next Generation EU Project* ha comportato una spesa quantificabile in circa 750 miliardi di euro<sup>2</sup>, raccolta sui mercati con l'emissione di titoli di debito, garantiti in solido da tutti gli Stati membri. La storica inadeguatezza del bilancio europeo, aggravata da un dispiegamento di risorse senza precedenti nella storia dell'Unione Europea, ha reso non più prorogabile il procacciamento di nuove fonti di entrata per le casse europee<sup>3</sup>. A fronte di tale esigenza, le istituzioni

<sup>1</sup> \*Avv. Stefania Scarascia Mugnozza, Ph.D., RTDA presso l'Università di Pisa.

European Commission, *The EU budget powering the recovery plan for Europe*, COM(2020) 442, 27 maggio 2020. Sebbene l'atto in questione sia ancora recente, la letteratura in materia è già copiosa; per questo, senza alcuna pretesa di esaustività, si rimanda ai contributi di P. Selicato, *Accordi europei e sovranità fiscale nazionale: le ricadute dell'emergenza Covid-19*, in *federalismi.it*, n. 7/2021, pagg. 205 e ss.; F. Amatucci, *Le politiche fiscali di contrasto alla crisi economica e sanitaria pandemica in ambito UE ed il rispetto della solidarietà tra Stati membri*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 2/2021, pag. 409; A. F. Uricchio, F. L. Giambone, *The EU budget powering the recovery plan for Europe*, su <https://openreviewmbf.org/2020/06/06/the-eu-budget-powering-the-recovery-plan-for-europe/>, 6 giugno 2020, pag. 3; G. Petrillo, *Next Generation UE e nuovo sistema di risorse proprie: un passaggio decisivo verso la costituzione di un nuovo modello fiscale europeo?*, in *Riv. Dir. Trib. On line*, 7 December 2021; S. Scarascia Mugnozza, *Next Generation EU Plan e il divieto di aiuti di Stato*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 3/2019, pagg. 243 e ss.

<sup>2</sup> [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/recovery-coronavirus/recovery-and-resilience-facility\\_it](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/recovery-coronavirus/recovery-and-resilience-facility_it).

<sup>3</sup> Ottenuta l'approvazione del Parlamento Europeo (17 dicembre 2020), il Consiglio ha adottato il regolamento che stabilisce il quadro finanziario pluriennale (*multiannual financial framework*) per il periodo 2021-2027. Le risorse del *Next Generation EU* saranno utilizzate per finanziare "direct investment quickly to where it is most needed, reinforce the single market, step up cooperation in areas such as health and crisis management, and equip the Union with a long-term budget to drive the green and digital transitions and build a fairer and more resilient economy". Così COM(2020) 442, cit., p. 2.

hanno raggiunto l'accordo sull'introduzione di nuove risorse proprie<sup>4</sup>: un'imposta sugli extraprofiti delle imprese di maggiori dimensioni<sup>5</sup>, una “digital tax”<sup>6</sup>, e due fattispecie di *green taxes* volte a prevenire il consumo di plastica e la produzione di emissioni inquinanti (un prelievo sui rifiuti plastici non riciclati, denominato “*plastic tax*”, e il *Carbon Border Adjustment Mechanism*, CBAM).

Non è questa la sede per soffermarsi sull'analisi delle risorse proprie tradizionali e delle criticità che affliggono il bilancio dell'Unione Europea. Per quanto rileva ai fini del presente lavoro, è sufficiente sottolineare come, sin dagli albori della (allora) CEE, gli ostacoli alla formazione di una potestà tributaria sovranazionale siano stati ritenuti pressoché invalicabili<sup>7</sup>; tuttavia, gli eventi perniciosi e imprevedibili che si sono susseguiti a partire dai primi mesi del 2020 hanno imposto il superamento di quegli ostacoli, conducendo alla definizione di nuovi metodi di finanziamento del bilancio europeo, prevalentemente incentrati sul tributo. Allo stato attuale, dunque, uno dei primi effetti del *Next Generation EU Project* consiste nell'emersione di una nuova sovranità fiscale.

La finalità dichiaratamente ambientale di due delle nuove risorse proprie non è casuale. Risale agli anni '90 dello scorso secolo la consapevolezza dell'esistenza di

---

4 Il processo di introduzione di nuove risorse proprie è iniziato nel 2021 e dovrebbe giungere a completamento entro il 2027, e si suddivide in quattro fasi: 1) introduzione di una nuova risorsa propria legata all'uso dei rifiuti di plastica; 2) adozione di un meccanismo di adeguamento del carbonio alla frontiera (CBAM) per prevenire la rilocalizzazione delle emissioni di carbonio; 3) revisione del sistema per lo scambio di quote di emissioni ETS, con possibile estensione anche ai settori marittimo e dell'aviazione; 4) introduzione di altre risorse, tra cui una forma di imposizione sulle transazioni finanziarie. Cfr. art. 311, TFUE: “L'Unione si dota dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche. Il bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie”. Sul tema, si vedano i recenti contributi di P. Selicato, op. cit.; F. Amatucci, op. cit.; G. Bizioli, *Quale sovranità fiscale per l'Unione Europea?*, in *Riv. dir. fin. e sc. Fin.*, n. 3/2021, pag. 293; D. Canè, *Profili di una imposta sui redditi d'impresa come risorsa propria dell'Unione Europea*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, I, 2020, pag. 97; C. Sciancalepore, *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, Cacucci, 2021.

5 Commissione Europea, COM (2020) 442 del 27 maggio 2020. Cfr. anche Consiglio Europeo, Nota EUCO 10/20, riunione del 21 luglio 2020 UE.

6 Bruxelles, 25 marzo 2021 (OR. en) SN 18/21, Dichiarazione dei membri del Consiglio europeo: “Ribadiamo la nostra decisa preferenza e il fermo impegno a favore di una soluzione globale per la tassazione internazionale del digitale e ci adopereremo per raggiungere una soluzione consensuale entro la metà del 2021 nel quadro dell'OCSE. Confermiamo che l'Unione europea sarà pronta a procedere qualora non si profili una soluzione globale. Ricordiamo che, quale base per una risorsa propria supplementare, nel primo semestre del 2021 la Commissione presenterà una proposta relativa a un prelievo sul digitale in vista della sua introduzione al più tardi entro il 1° gennaio 2023”. Nel settembre 2021, tuttavia, la Commissione ha sospeso i lavori sulla nuova tassa digitale.

7 Uno dei principali ostacoli consiste nella regola dell'unanimità per l'approvazione di atti afferenti all'area del diritto tributario, quali “l'imposta sulla cifra d'affari, le imposte sul consumo e le altre imposte indirette”, che gli artt. 113 e 114, TFUE impongono alle istituzioni unionali. Ciò si traduce nell'implicita assegnazione di un vero e proprio diritto di veto a ciascuno Stato membro, e incide notevolmente sull'attitudine delle istituzioni a esprimersi in tale settore. Cfr. sul punto, *ex multis*, F. Gallo, *L'Europa ha bisogno di un'unione fiscale*, *Il Sole 24 ore*, 5 giugno 2017; P. Selicato, *Impresa europea e fisco: il nodo dell'integrazione*, in *Omaggio ad Altiero Spinelli. Atti del comitato nazionale*, Bulzoni, 2011; P. Boria, *L'antisovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Giappichelli, 2004.

una nuova categoria di tributi, i c.d. tributi ambientali, il cui imponibile è costituito da “una unità fisica (o un suo sostituto o derivato) di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull’ambiente quando è usato o rilasciato”<sup>8</sup>; a partire da allora, fattispecie diversamente articolate dei tributi in oggetti sono andate diffondendosi negli ordinamenti nazionali degli Stati membri, con alterne fortune<sup>9</sup>. Dopo un’iniziale diffidenza, manifestata soprattutto in seno alla dottrina nazionale<sup>10</sup>, la rilevanza dei tributi ambientali è stata ufficialmente affermata dalle istituzioni europee nell’ambito delle iniziative di ricostruzione economica susseguite alla pandemia: la *green transition* costituisce, infatti, uno dei pilastri del *Next Generation*, che a sua volta si ispira direttamente alla comunicazione della Commissione del 2019 dedicata allo *European Green Deal*<sup>11</sup>. Pietra angolare del progetto è la dichiarazione della Commissione di impegnarsi “ad affrontare i problemi legati al clima e all’ambiente”, a rendere sostenibile l’economia nel mercato comune e a trasformare le problematiche ambientali in autentiche opportunità, anche attraverso l’applicazione del tributo per fini extrafiscali<sup>12</sup>.

La rilevanza dell’imposta nel perseguimento degli obiettivi di protezione dell’ecosistema emerge con altrettanta nitore in una ulteriore comunicazione della

8 Cfr. Comunicazione della Commissione, Tasse e imposte ambientali nel Mercato unico, in G.U.C.E., 23/7/1997, 97/C, 24/04 (II, lett. a), punto 11, pag. 4).

9 Si pensi, ad esempio, alla tassazione del carbonio: uno dei primissimi esempi di carbon tax europea è rinvenibile in Svezia, ove è in vigore dal 1991 ed è stata applicata con successo per ridurre l’imposizione fiscale sui redditi; al contrario, la fattispecie italiana, introdotta con legge 23 dicembre 1998, n. 448, art. 8, comma 7, è rimasta sostanzialmente inapplicata, fino all’abrogazione avvenuta nel 2007. Cfr. sul punto B. Westberg, *Rapporto nazionale – Svezia*, in A. Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l’Europa*, Cacucci, 2016, pagg. 415 e ss., e R. Alfano, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, 2012, pag. 224.

10 Tra le voci più note, si richiama F. Gallo – F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rassegna Tributaria*, 1/1999, pag. 121, laddove si definisce il tributo ambientale come una mera “licenza di inquinare”; si veda, altresì, F. Batistoni Ferrara, *I tributi ambientali nell’ordinamento italiano*, in *Rivista di diritto tributario*, 12/2008, pagg. 1092-1093, a parere del quale “la capacità contributiva è stata tradizionalmente intesa come espressione di idoneità a concorrere alle spese pubbliche (...) non sembrerebbe, pertanto, trovar posto nella nozione, almeno a prima vista, un’imposizione fondata soltanto sulla prevenzione del danno ambientale e sulla responsabilità di colui che tale danno arreca (...) lo scopo extrafiscale perseguito dal legislatore non viene in considerazione ai fini della qualificazione della prestazione imposta, mentre, a tale fine, rileva la sua riconducibilità al concorso alle spese pubbliche legittimato dalla manifestazione di capacità contributiva che, come interpretata dalla dottrina e, almeno finora, dalla Corte Costituzionale italiana, non sembra giustificare questo tipo di prestazione coattiva”. Si tratta di una tesi ormai minoritaria, superata dal parere pressoché unanime della dottrina favorevole alla piena legittimità del tributo ambientale. Sul punto, si richiamano *ex multis* P. Selicato, *La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n. 2-3/2004, pag. 292; Id., *Imposizione fiscale e principio ‘chi inquina paga’*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4/2005, pag. 1160; R. Alfano, op. cit., Giappichelli, 2012, pagg. 31 e ss.; A. F. Uricchio, *Emergenze ambientali e imposizione*, in A. F. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato, *La dimensione promozionale del fisco*, Cacucci, 2015, pag. 323; S. Cipollina, *Fiscalità e tutela del paesaggio*, in *Riv. dir. Fin e sc. Fin.*, vol. 67, n. 4/2008, pag. 552.

11 Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni COM(2019) 640 final.

12 Si pensi, ad esempio, alla proposta di revisione della direttiva 2003/96/CE del Consiglio sulla tassazione dell’energia.

Commissione, approvata il 15 luglio 2020, avente ad oggetto il “Piano d’azione per una fiscalità equa e semplice a sostegno della strategia di ripresa”<sup>13</sup>. Il Piano cristallizza i *digital* e *green targets* che l’Unione mira a realizzare, e traccia un nesso tra il raggiungimento di tali obiettivi e l’utilizzo dello strumento fiscale: si afferma infatti che “Una tassazione equa, efficiente e sostenibile è fondamentale per realizzare tali ambizioni”, che “occorre creare i giusti incentivi, tra cui gli investimenti sostenibili, per un comportamento sostenibile e rispettoso del clima e garantire il rispetto del principio ‘chi inquina paga’”, e che “Una fiscalità equa ed efficiente sarà ancora più importante nei mesi e negli anni a venire, quando l’UE e la comunità mondiale cercheranno di riprendersi dalle conseguenze della crisi della COVID-19”<sup>14</sup>.

In sintesi, si mira a conseguire obiettivi di sostenibilità e tutela dell’ecosistema, raccogliendo al contempo gettito che confluirebbe direttamente nelle casse europee.

Chiarito il ruolo dello strumento fiscale nel perseguimento di finalità ambientale, non resta che soffermarsi sulla summenzionata *plastic tax* europea, nonché sulla sua omonima italiana, con l’intento di stimolare una riflessione sulla reale efficacia della misura.

## 2. Le nuove forme di imposizione fiscale sulla plastica: generalità...

Nella scia della prospettiva di un’economia a “zero rifiuti”<sup>15</sup>, tra il 2018 e il 2019 le istituzioni europee hanno avviato una ambiziosa strategia finalizzata a ridurre l’utilizzo del materiale plastico sul territorio dell’Unione.

Nel 2018, la Commissione presenta la “strategia europea per la plastica nell’economia circolare”<sup>16</sup>, in cui si enuncia l’esigenza di arginare la produzione di

13 Bruxelles, 15.7.2020 COM(2020) 312 final, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio, Piano d’azione per una fiscalità equa e semplice a sostegno della strategia di ripresa. Sul ruolo della leva fiscale nel perseguimento degli obiettivi ambientali, cfr., *ex multis*, A. F. Uricchio, *I tributi ambientali e la fiscalità circolare*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 5/2017, pag. 1849; Id., *Le politiche tributarie in materia ambientale*, in A. Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l’Europa*, Cacucci, 2016, pag. 467.

14 15.7.2020 COM(2020) 312 final, cit., pag. 1.

15 Cfr. Comunicazione del 2 dicembre 2015, COM(2015) 614 final, “*L’anello mancante - Piano d’azione dell’Unione europea per l’economia circolare*”, secondo la quale nel territorio europeo la produzione di plastica aumenta ad un ritmo annuo del 5%. Tale incremento impatta negativamente sugli obiettivi di tutela ambientale: solo il 24% dei rifiuti di plastica è riciclato, mentre quelli smaltiti in discarica sono pari a circa il 50%; circa il 25% è destinato all’incenerimento. Occorre, dunque, eliminare il collocamento dei rifiuti di plastica nelle discariche e valorizzare il riutilizzo delle materie. Per conseguire tali obiettivi la Commissione europea ha proposto agli Stati membri l’imposizione di restrizioni all’utilizzo delle borse di plastica; sul punto, si richiama F. Bartolacci, M. Soverchia, E. Zigiotti, *La gestione dei rifiuti solidi urbani in Italia: performance economico-finanziarie e ambientali*, in F. De Leonardis (a cura di), *Studi in tema di economia circolare*, EUM, 2019. Cfr. anche la Direttiva 29 aprile 2015, n. 720 che modifica la Direttiva 20 dicembre 1994, n. 62, recepita dal Parlamento con la Legge di delegazione europea 2015, che introduce misure per una significativa riduzione di imballaggi, tra cui le borse di plastica in materiale leggero.

16 Strasburgo, 16.1.2018 COM(2018) 28 final Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato Delle Regioni Strategia europea per la

rifiuti plastici, incentivare le tecniche di riciclo e orientare l'economia verso "soluzioni circolari". Un filo diretto collega tale comunicazione con la Direttiva UE 2019/904, approvata dal Parlamento Europeo e dal Consiglio nel 2019 ed esplicitamente finalizzata a prevenire e ridurre l'impatto di determinati prodotti (*Single Use Product – SUP*) sull'ambiente, nonché a promuovere la transizione verso un'economia circolare, contribuendo così anche al funzionamento efficiente del mercato interno. Nello specifico, l'atto concretizza l'intento di prevenire e ridurre l'impatto ambientale di taluni prodotti in plastica, inserendosi con chiarezza nel solco della transizione verso un modello di *green economy*.

In attuazione della detta Direttiva, l'Italia ha previsto l'introduzione di un tributo sulle plastiche monouso (manufatti di plastica con singolo impiego, o MACSI), la cui disciplina è contenuta nell'art. 1, commi 634 e seguenti, legge 160 del 27 dicembre 2019. È opportuno specificare sin da ora che l'entrata in vigore del tributo è stata ripetutamente differita, sino al più recente rinvio<sup>17</sup> che identifica la data di entrata in vigore dell'istituto nel 1° gennaio 2023.

Il tributo in oggetto è applicato sul consumo di manufatti, anche in forma di fogli, pellicole o strisce, "aventi funzione di contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o di prodotti alimentari", nonché "sui dispositivi che consentono la chiusura, la commercializzazione o la presentazione" dei medesimi MACSI. Costituiscono requisiti indispensabili ai fini dell'imposizione la composizione plastica, "anche parziale", di tali prodotti, e la loro destinazione a un singolo impiego<sup>18</sup>. Gli effetti nocivi che la plastica notoriamente genera a discapito dell'ecosistema consentono di ascrivere il tributo alla categoria delle *green taxes*; più specificamente, dal momento che l'obbligazione tributaria sorge a fronte del consumo di MACSI, pare possibile ricondurre l'istituto in oggetto al *genus* delle accise ambientali, il cui presupposto non è la fabbricazione o il consumo in sé considerati, ma la fabbricazione o il consumo se e in quanto produttivi di danno ambientale<sup>19</sup>.

plastica nell'economia circolare {SWD(2018) IT 16 final} IT.

17 L'imposta sui MACSI sarebbe dovuta entrare in vigore già dallo scorso luglio 2020. Dopo una prima proroga, che aveva spostato la data prima al 1° gennaio 2021 con il decreto "Rilancio" e poi al 1° luglio, era stata nuovamente posticipata al 1° gennaio 2022, attraverso il decreto "Sostegni bis". Il rinvio al 2023 è stato disposto con legge 234/2021.

18 I MACSI e gli altri dispositivi assimilati "non sono 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 sono stati ideati" (art. 1, comma 634, l. 160/19, cit.).

19 Così R. Alfano, *Tributi ambientali*, op. cit., pag. 236 ("il presupposto dell'imposta ambientale di fabbricazione o consumo deve dunque essere ricostruito tenendo conto della relazione causale fra la produzione e l'emissione inquinante; la valutazione economica del presupposto deve riguardare sia il valore della produzione per il mercato sia il valore in termini di danno ambientale delle emissioni generate da tale produzione").

Nelle intenzioni del legislatore italiano, l'imposta è dovuta in misura fissa, pari a 0,45 centesimi di euro per ogni kg di plastica contenuta nei MACSI. L'obbligazione tributaria sorge al momento della fabbricazione, ovvero dell'importazione del prodotto sul territorio nazionale, e diviene esigibile all'atto dell'immissione in consumo del prodotto medesimo<sup>20</sup>.

I soggetti passivi dell'imposta si distinguono in base all'origine del prodotto:

per il MACSI prodotto sul territorio nazionale, il tributo incide sul fabbricante, ovvero sul soggetto, residente o non residente nel territorio dello Stato, che intende vendere MACSI, ottenuti per suo conto in un impianto di produzione, ad altri soggetti nazionali;

quanto ai MACSI provenienti da altri Stati membri, il tributo incombe sull'acquirente intracomunitario nell'esercizio dell'attività economica, ovvero sul cedente, qualora i MACSI siano acquistati da un consumatore privato;

quanto, infine, ai MACSI provenienti da uno Stato non appartenente all'Unione Europea, l'imposta è dovuta da colui che importa il prodotto<sup>21</sup>.

È altresì prevista l'introduzione di un bonus, sotto forma di credito d'imposta riconosciuto alle imprese attive nel settore delle materie plastiche e produttrici di MACSI. Il credito d'imposta è fissato nella misura del dieci per cento delle spese sostenute tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2020 per l'adeguamento tecnologico finalizzato alla produzione di manufatti compostabili, e può raggiungere un importo massimo pari a 20.000,00 euro per ciascun beneficiario<sup>22</sup>. Considerando che i manufatti compostabili sono espressamente esclusi dall'applicazione del tributo<sup>23</sup>, l'intento perseguito è, evidentemente, quello di incentivare la produzione di plastiche biodegradabili, nel solco della citata strategia della Commissione del 2018.

La disciplina prevede la presentazione di una dichiarazione trimestrale all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, da effettuarsi entro la fine del mese successivo al trimestre solare cui la dichiarazione si riferisce. Il pagamento deve avvenire entro il medesimo termine; l'omesso versamento è punito con una sanzione dall'importo compreso tra il doppio e il decuplo di quanto dovuto, e comunque mai inferiore a 500€.

Uno dei principali motivi del differimento dell'entrata in vigore del tributo consiste, verosimilmente, nell'annuncio di ulteriori interventi sulla tassazione della plastica. Nel marzo 2020, la Commissione ha comunicato l'intento di adottare "disposizioni vincolanti relative al contenuto riciclato e misure per la riduzione dei rifiuti per prodotti fondamentali quali gli imballaggi, i materiali da costruzione e i

20 Cfr. art. 1, commi 636-639, l. 160/19, cit.

21 Cfr. art. 1, comma 637, l. 160/19, cit.

22 Cfr. art. 1, comma 653, l. 160/19, cit.

23 Cfr. art. 1, comma 634, l. 160/19, cit.

veicoli”<sup>24</sup>. Nel solco di tale previsione, il Consiglio ha adottato la Decisione 2020/2053/UE Euratom del 14 dicembre 2020, relativa al sistema delle risorse proprie dell’Unione Europea, con la quale ha stabilito che appartengono a questa categoria le entrate derivanti “dall’applicazione di un’aliquota uniforme di prelievo sul peso dei rifiuti di imballaggio di plastica non riciclati generati in ciascuno Stato membro. L’aliquota uniforme di prelievo è pari a 0,80 EUR per chilogrammo”<sup>25</sup>. Il peso è calcolato come differenza tra il peso dei rifiuti di imballaggio di plastica prodotti in uno Stato membro in un determinato anno ed il peso dei rifiuti di imballaggio di plastica riciclati nello stesso anno. Al fine di evitare effetti eccessivamente regressivi sui contributi nazionali, si sono previste delle riduzioni forfettarie annue applicate alla contribuzione degli Stati membri con un RNL procapite inferiore alla media europea. Le regole per il calcolo della risorsa in oggetto, nonché le modalità e la procedura di messa a disposizione di tale risorsa, sono contenute nel Regolamento 770/2021/UE Euratom del 30 aprile 2021.

### 3. ... e principali criticità.

La descrizione che precede, seppur sintetica, lascia comunque emergere inevitabili perplessità.

Astrattamente, sembra che la normativa nazionale e quella europea siano destinate a un’applicazione integrata, al fine di assoggettare a imposta l’intero ciclo “vitale” della plastica (o, quantomeno, degli imballaggi in plastica) e massimizzare l’effetto deterrente del tributo: l’imposizione sui MACSI dovrebbe verificarsi nel corso del processo produttivo, ossia fintanto che il manufatto plastico è sul mercato, mentre l’applicazione del contributo europeo avrebbe luogo sul presupposto della dismissione del prodotto, giuridicamente qualificabile come “rifiuto” una volta fuoriuscito dal mercato. Tuttavia, nel concreto, la linea di confine tra “manufatti (...) aventi funzione di contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o di prodotti alimentari” e “rifiuti di imballaggio” è labile, tanto più che entrambe le normative circoscrivono l’applicazione dell’imposta a prodotti non riciclati o non riciclabili e che la disposizione europea non fa distinzioni quanto alla composizione del prodotto.

Peraltro, il Consiglio non si sofferma sul coordinamento tra il contributo europeo e le discipline fiscali nazionali relative allo smaltimento dei rifiuti<sup>26</sup>, un atto necessario,

<sup>24</sup> Bruxelles, 11.3.2020 COM(2020) 98 final comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato delle Regioni Un nuovo piano d'azione per l'economia circolare Per un'Europa più pulita e più competitiva, pag. 10.

<sup>25</sup> Decisione 2020/2053/UE/Euratom del Consiglio del 14 dicembre 2020 relativa al sistema delle risorse proprie dell’Unione europea e che abroga la decisione 2014/335/UE/Euratom, art. 2, Par. 1, lett. c).

<sup>26</sup> In Italia, i tributi applicati alla produzione di rifiuti e alle connesse attività di smaltimento si distinguono fra 1) TARI, introdotta dalla legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità per il 2014) quale tributo facente parte, insieme all’imposta municipale propria (IMU) e al tributo per i servizi indivisibili (TASI), dell’imposta

sebbene la natura fiscale della “*plastic tax*” costituisca tuttora oggetto di discussione<sup>27</sup>. Da un lato, infatti, la Decisione 2020/2053 definisce il prelievo come un “contributo”; dall’altro, il prelievo europeo non si rivolge al consumatore, ma allo Stato membro, e non è applicabile in fase di produzione o di consumo della plastica; inoltre, la disciplina non si sofferma sulla funzionalità del prelievo in oggetto al sostentamento della spesa pubblica, né sulla eventuale fase di riscossione non spontanea.

In sostanza, la misura appare scarsamente efficace sotto il profilo dell’effetto disincentivante, che - in conformità al *polluter pays principle* - costituisce uno dei tratti caratteristici del tributo ambientale propriamente detto.

Ulteriori criticità emergono dalla verosimile ascrivibilità del tributo alla categoria delle accise, sulla quale ci si è soffermati in precedenza.

In primo luogo, la disciplina nazionale delle accise è contenuta nel D. Lgs. n. 504/1995; sarà quindi inevitabile un intervento che garantisca il coordinamento con la normativa sui MACSI, dal momento che il legislatore del 2019 ha previsto numerose disposizioni di carattere formale e sostanziale particolarmente articolate, che vanno ad aggiungersi alla normativa di carattere “generale” delle accise<sup>28</sup>. *In*

---

unica comunale (IUC), a sua volta abrogata a partire dal 2020 (cfr. art. 1, comma 738, l. 27 dicembre 2019, n. 160) “ad eccezione delle disposizioni relative alla tassa sui rifiuti (TARI)” (per una compiuta analisi sulla genesi e la natura della TARI, si richiama A. Guidara, *Dalla TARSU alla TARIP: tra diritto tributario e suggestioni privatistiche*, in *AmbienteDiritto.it*, n. 1/2022); 2) tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi (legge 549/1995, art. 3), dovuto dal gestore dell’impresa di stoccaggio definitivo – con obbligo di rivalsa nei confronti di chi effettua il conferimento – all’atto del deposito in discarica dei rifiuti definiti “solidi”; 3) tributo provinciale per la tutela ambientale (TEFA), introdotto con D. Lgs. del 30 dicembre 1992, n. 504, art. 19, abrogato dal d. lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 1, comma 264, lett. n) (Codice dell’Ambiente) e successivamente ripristinato ad opera del d. lgs. 16 gennaio 2008, n. 4. La disciplina va ulteriormente integrata con la normativa europea vigente, ad es. Direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio sullo smaltimento dei rifiuti. Per approfondimenti cfr. R. Alfano, *Tributi ambientali*, op. cit., pagg. 295-308, e S. Scarascia Mugnozza, *Fiscalità ambientale e green economy. Profili evolutivi*, Cacucci, 2021, pagg. 74-80 e pagg. 175-183.

27 Cfr. sul punto C. Sciancalepore, op. cit., pagg. 161 e ss., e l’opinione di F. Gallo, espressa in occasione del convegno “Nuove prospettive della fiscalità europea e applicazioni interne” tenutosi a Napoli il 13 gennaio 2022: a detta dell’Autore, il prelievo in oggetto “non dovrebbe avere – a dispetto della sua denominazione – natura tributaria e, quindi, non richiederebbe l’unanimità ex art. 311 TUE. Si ritiene, infatti, che essa costituisce un mero criterio di commisurazione di trasferimenti finanziari aggiuntivi dovuti dagli Stati membri nei confronti dell’EU, che non richiede agli Stati stessi di introdurre eco-tributi sulla plastica riciclata e lascia loro la libertà di individuare i mezzi per far fronte al suo pagamento”. L’intervento del professor Gallo è in corso di pubblicazione sul numero 1/2022 della Rivista di Diritto Tributario Internazionale ed è stato possibile prenderne visione.

28 Il coordinamento tra le due discipline appare ulteriormente complesso “a fronte delle lacune emergenti dalla lettura del testo”, motivo per cui si ritiene che la nuova imposta “non potrà ritenersi applicabile prima della pubblicazione dei provvedimenti attuativi” (sul punto B. Santacroce, E. Sbandi, *Plastic tax: riflessioni tecniche e questioni aperte in attesa delle disposizioni attuative*, in *il fisco*, 13/2020, pag. 1240). Peraltro, la vocazione ambientale delle accise è dimostrata dalle modifiche introdotte con la direttiva 2003/96/CE, che disciplina la tassazione dell’elettricità e delle fonti energetiche tenendo conto degli obblighi assunti con il Protocollo di Kyoto; cfr. sul punto A. F. Uricchio, *Le politiche tributarie in materia ambientale*, op. cit., pagg. 491 e ss. (“le accise ben si adattano a colpire le emissioni inquinanti od il consumo di prodotti ad alto impatto ambientale perseguendo la tutela dell’ecosistema. La tassazione armonizzata tramite accise, infatti, permette di perseguire una finalità extratributaria quale la tutela ambientale attraverso misure di esenzione od inasprimento dell’aliquota applicata”).

*secundis*, non va dimenticato che le imposte sul consumo, e le altre imposte indirette, possono essere assoggettate all'intervento armonizzatore del Consiglio dell'Unione Europea, qualora sia necessario "per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza" (art. 113 TFUE). Dal momento che la plastica non figura tra i materiali assoggettati alla disciplina armonizzata delle accise (applicabile a oli minerali, prodotti energetici, alcolici e derivati dal tabacco)<sup>29</sup>, la competenza in campo fiscale spetterebbe al legislatore nazionale<sup>30</sup>. Tuttavia, il condizionale è d'obbligo: l'annuncio di una *plastic tax* europea, da un lato, e il potenziale distorsivo del tributo sui MACSI, dall'altro, lasciano infatti presagire un intervento di ampia portata da parte delle istituzioni unionali. Se concretizzata, tale evenienza potrebbe calare definitivamente il sipario sul tributo oggetto di studio. In ogni caso, restano necessari dei chiarimenti che garantiscano la compatibilità di un'accisa non armonizzata con i limiti entro i quali è concesso agli Stati membri introdurre imposte di consumo ulteriori rispetto all'IVA e alle accise armonizzate, nonché con l'obbligo di non introdurre formalità tali da ostacolare il passaggio dei beni alle frontiere.

Un ulteriore profilo critico emerge proprio da quest'ultima osservazione: la struttura del tributo sui MACSI ne consente (*rectius*, impone) l'applicazione anche ai manufatti "realizzati con l'impiego, anche parziale, di materie plastiche", nonché ai "prodotti semilavorati, realizzati con l'impiego, anche parziale, delle predette materie plastiche, impiegati nella produzione di MACSI"<sup>31</sup>; a primo sguardo, il legislatore sembra delineare un ambito applicativo sufficientemente ampio da assoggettare a tassazione il più elevato numero possibile di prodotti plastici non riutilizzabili, massimizzando l'effetto deterrente perseguito. Tuttavia, una simile estensione solleva talune perplessità.

In primo luogo, occorrerebbe chiarire il riferimento ai prodotti "semilavorati" suscettibili di essere assoggettati ad imposizione<sup>32</sup>. Inoltre, dal momento che il legislatore traccia un nesso tra il quantitativo di plastica contenuta nel manufatto e il *quantum* dovuto<sup>33</sup>, sorge la necessità per il soggetto passivo di acquisire questo

29 Cfr., rispettivamente, Direttiva n. 92/81/CEE e n. 92/82/CEE; Direttiva 2003/96/CEE; Direttiva n. 92/83/CEE e n. 92/84/CEE; Direttiva n. 95/59/CEE, n. 92/79/CEE e n. 92/80/CEE, modificate dalla Direttiva n. 2010/12/UE.

30 Ex art. 1 della Direttiva n. 2020/262/EU.

31 Cfr. art. 1, comma 633, l. 160/19, cit.

32 Cfr. art. 1, comma 633, l. 160/19, cit.

33 La correlazione tra un fenomeno inquinante e l'insorgenza dell'obbligazione tributaria è espressione del *polluter pays principle*, cristallizzato nell'art. 191, par. 4, TFUE ("chi inquina, paga"), ed è alla base dell'imposta teorizzata da Arthur Charles Pigou (*The economics of welfare*, Macmillan, London, 1920). La teoria pigouviana pone in capo al responsabile dell'inquinamento un onere marginale pari al danno marginale provocato, di modo da internalizzare quello che per l'operatore economico era un mero costo esterno. Lo strumento prescelto consiste nell'applicazione di imposte correttive speciali gravanti sulle attività economiche che causano effetti sociali indesiderati, anche occasionali, a terzi estranei ad ogni rapporto economico con l'attività da sottoporre a tassazione; l'aumento dei costi a carico dell'industria inquinante prodotto dalla nuova

genere di informazioni, e di metterle a disposizione dell'Amministrazione finanziaria. Poiché, come si è visto, il soggetto passivo può anche non essere il fabbricante, tale esigenza culmina in un onere conoscitivo approfondito tutt'altro che scontato per operatori potenzialmente sprovvisti delle competenze tecniche necessarie. Il comma 651 delega il direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli a regolare la questione per mezzo di un provvedimento attuativo; tale atto, se e quando adottato, assumerà notevole importanza pratica, soprattutto perché dovrà stabilire gli strumenti più idonei per conoscere e dichiarare nel dettaglio la composizione dei MACSI, evitando al tempo stesso eccessive formalità alla frontiera che si ripercuoterebbero negativamente sulla libera circolazione delle merci.

Alla luce di tanto, pare esistere il concreto rischio che il tributo in parola ricalchi la sfortunata esperienza di un'altra accisa con vocazione ambientale, ossia l'imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica (*shoppers*), introdotta nel 1988 e soppressa pochi anni dopo<sup>34</sup>. L'imposta in oggetto, finalizzata a contenere il consumo e la dispersione in ambiente di un prodotto altamente inquinante come gli *shoppers* in plastica offerte dai commercianti ai rispettivi acquirenti, finì ben presto per tradire lo spirito che la animava in origine: una modifica legislativa ne estese il campo applicativo, inizialmente circoscritto ai soli sacchetti non biodegradabili, a tutti i sacchetti di plastica, indipendentemente dalla sussistenza o meno di una componente sostenibile<sup>35</sup>. Tale intervento, peraltro non assistito da una efficace azione di contrasto ai produttori clandestini di *shoppers*, privò il tributo del suo scopo essenziale, e ne causò l'abrogazione.

Infine, si suggerisce un'ultima considerazione, relativa al credito d'imposta di cui al comma 653 dell'art. 1, l. 160/19, cit.

Il bonus in oggetto è coerente con la strategia fondata sul *market based approach* che, da un lato, prescrive l'utilizzo del tributo al fine di dissuadere i consumatori dall'osservare condotte ecologicamente insostenibili; dall'altro, esso attenua l'onere

---

imposta pigouviana dovrebbe essere tale da realizzare la coincidenza tra i costi sociali di cui l'industria è responsabile e l'aumento dei costi di produzione connesso con l'introduzione del tributo ecologico (così R. Perrone Capano, *L'imposizione e l'ambiente*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, vol. I, 1994, pag. 474). Le osservazioni critiche rivolte alla teoria pigouviana hanno condotto gli economisti a riformulare l'assioma in termini nuovi: l'obiettivo è il rispetto di uno specifico vincolo di qualità ambientale, che sui raggiunge riducendo al minimo il costo dell'inquinamento potenziale (W. J. Baumol E W. E. Oates, *The Theory of Environmental Policy*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1979). Cfr. anche J. Stiglitz, *The price of inequality*, 2014: "Polluters should pay for the full consequences of their action. Not paying the full consequences of one's action – for instance, for the pollution caused by the production – is a subsidy. It is equivalent to not pay the full cost of labor or capital".

34 Introdotta dall'art. 1, comma 8, del d.l. 9 settembre 1988, n. 397, l'imposta sulla fabbricazione dei sacchetti di plastica è stata abrogata dall'art. 29-bis del d.l. 30 agosto 1993, n. 331. Sul punto R. Alfano, *Tributi ambientali*, op. cit., pagg. 232-236.

35 L'art. 80 della l. 30 dicembre 1991, n. 413, espunse il riferimento ai sacchetti "non biodegradabili" dal testo originario della norma, sancendo di fatto un'applicazione del tributo onnicomprensiva, ma svuotata dalla finalità di tutela ambientale che ne aveva giustificato l'introduzione.

fiscale gravante su prodotti e comportamenti ambientalmente virtuosi, per incentivarne la diffusione<sup>36</sup>. Sebbene tale approccio si sia rivelato efficiente, il rischio connesso al ricorso a strumenti agevolativi per finalità extrafiscali risiede nell'impatto che tali istituti generano sul gettito<sup>37</sup>. Per produrre gli effetti sperati, le imposte e le agevolazioni *green oriented* esigono un'applicazione integrata; l'abuso dei bonus fiscali finisce per ridurre il gettito delle *green taxes*, precludendo così la realizzazione dei progetti ai quali il flusso atteso è destinato.

Tale rischio risulta tanto più concreto alla luce della vigenza di agevolazioni affini al credito d'imposta in oggetto: ad esempio, il D. Lgs. 196/21 riconosce alle imprese che acquistano e utilizzano prodotti di plastica riutilizzabili o realizzati in materiale biodegradabile o compostabile un credito d'imposta, pari al 20% delle spese sostenute, nel limite massimo complessivo di 3 milioni di euro per ciascuno degli anni 2022, 2023 e 2024<sup>38</sup>; parimenti, la legge 178/2020 ha introdotto un credito d'imposta nella misura del 50% delle spese sostenute tra il 1° gennaio 2021 e il 31 dicembre 2022 per l'acquisto e l'installazione di sistemi di filtraggio, mineralizzazione, raffreddamento e/o addizione di anidride carbonica alimentare, finalizzati al miglioramento qualitativo delle acque per il consumo umano erogate da acquedotti<sup>39</sup>. Le misure citate perseguono l'obiettivo comune di ridurre il consumo di plastica nell'ambito della produzione e della cessione di bevande e alimenti, e appaiono destinate a colpire fattispecie simili. Sebbene al momento non vi sia alcuna certezza circa l'effettiva entrata in vigore del tributo sui MACSI – e conseguentemente sull'applicabilità del bonus –, l'annuncio di un'imposta destinata al rimborso dei prestiti contratti con *Next Generation EU* e, più in generale, al finanziamento del bilancio europeo, esige di valutare con attenzione il quadro agevolativo vigente.

#### 4. **Riflessioni sulla reale efficacia disincentivante del tributo.**

Sullo sfondo delle perplessità esposte nel precedente paragrafo permane un dubbio essenziale: un tributo strutturato e contestualizzato nei predetti termini è realmente suscettibile di produrre l'effetto disincentivante al quale è finalizzato?

36 Cfr. sul punto, *ex multis*, F. Marchetti, *I tributi ambientali*, in R. Ferrara e M.A. Sandulli (a cura di), *Trattato di diritto dell'ambiente*, vol. II, Giuffrè, 2014.

37 Sulla definizione, la natura e le criticità delle agevolazioni fiscali, si richiamano S. La Rosa, *Le agevolazioni tributarie*, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, I, Giappichelli, 1994, pagg. 409 e ss.; F. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, CEDAM, 1992, pagg. 148 e ss.; M. Basilavecchia, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rass. Trib.*, 2/2002, pagg. 421 e ss.; A. Guidara, *Agevolazioni fiscali*, in *Diritto online - Treccani*, 2013. Lo specifico impatto ambientale dannoso di talune agevolazioni fiscali (definite "sussidi ambientali dannosi", o "SAD") forma oggetto di analisi all'interno del paragrafo 4.

38 Cfr. art. 4, comma 7, D. lgs. 8 novembre 2021 n. 196.

39 Cfr. art. 1, commi da 1087 a 1089, legge 30 dicembre 2020, n. 178.

Nuovi spunti di riflessione emergono dallo spostamento dell'analisi sotto un profilo teleologico. A un primo sguardo, se lo scopo dell'istituto in oggetto è quello di disincentivare la produzione e il consumo di un materiale altamente inquinante come la plastica, aumentare di pochi centesimi il costo dei MACSI potrebbe risultare una strategia scarsamente efficace, in particolar modo per i soggetti che fanno un uso ridotto dei manufatti in plastica monouso; quanto ai "grandi" consumatori di tali prodotti, occorrerebbe quantificare il consumo di materiale che comporta l'insorgenza dell'obbligazione tributaria, per determinare l'onere economico e valutarne l'efficacia deterrente.

Secondo i dati più recenti, gli imballaggi immessi al consumo in Italia in un anno ammontano a 13,6 milioni di tonnellate<sup>40</sup>. Si tratta di un quantitativo imponente, dal quale, però, vanno scomputati i materiali non plastici e, dunque, irrilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta in commento. Inoltre, nel calcolo del gettito atteso occorre pur sempre tener conto dell'impatto dei *green benefits*, di cui si è trattato nei paragrafi precedenti, e della complessità della disciplina. Le difficoltà applicative potrebbero rafforzare il malcontento che generalmente circonda l'introduzione di nuovi strumenti impositivi, finendo per incentivare fenomeni evasivi o elusivi del tributo<sup>41</sup>.

Peraltro, nell'ottica di una generale valutazione di "convenienza" dell'imposta sui MACSI rispetto allo scopo extrafiscale perseguito, occorre precisare che gli imballaggi corrispondono solo all'8% del totale dei rifiuti prodotti nell'anno in Italia<sup>42</sup>. In definitiva, lo strumento scelto è complesso, articolato e oneroso per chi vi è assoggettato, non sembra garantire un gettito particolarmente elevato<sup>43</sup>, e mira a

---

40 Cfr. CONAI Report Green Economy 2020. Dati consultabili su [www.conai.org](http://www.conai.org).

41 Un altro aspetto da non sottovalutare attiene alla possibilità che i produttori di beni e servizi soggetti al tributo trasolino l'incremento di costo sui consumatori, sottraendosi all'onere fiscale e violando, così, la regola espressa nel *polluter pays principle*. Si tratta di un'eventualità concreta, sebbene, in mercati concorrenziali e disponendo di alternative tecnologiche, il produttore colpito da una tassa pigouviana evita i rischi sulla domanda e punta a minimizzare l'impatto della tassa sui profitti futuri investendo in tecnologie e misure per ridurre l'inquinamento.

42 Cfr. CONAI Report Green Economy 2020. Dati consultabili su [www.conai.org](http://www.conai.org).

43 Per un'opinione contraria, cfr. C. Verrigni, M. Bisogno, V. Ficari, *Presente e futuro della plastic tax*, in *Tax News online*, 26 gennaio 2021: a parere degli Autori, il tributo sui MACSI è "destinato ad assicurare un gettito non marginale e addirittura crescente per il bilancio dello Stato (circa 1,1 miliardi nel 2020, 1,8 miliardi nel 2021 e 1,5 miliardi nel 2022), sicché, come rilevato da Assonime (circolare n. 2 del 18 febbraio 2020), è lecito ritenere che la sua funzione sia anche quella di ottenere risorse strutturali per il bilancio nazionale". A parere di chi scrive, tuttavia, la possibilità di ricavare un gettito crescente da un tributo ambientale pare confliggere con lo scopo che contraddistingue il tributo stesso: l'obiettivo di una *green tax* risiede, infatti, nella riduzione del consumo di un prodotto ambientalmente nocivo, mediante l'aumento degli oneri economici connessi al prodotto medesimo, che induce i consumatori a privilegiare merci maggiormente sostenibili. Un consumo inferiore dovrebbe condurre, logicamente, a un gettito decrescente. Cfr. sul punto A. Bordin, *Aspetti finanziari per la gestione dell'ambiente*, in AA. VV., *Manuale dell'ambiente*, Giuffrè, 2012, pag. 239 ("L'idea di fondo nell'ecotassazione è quella di provocare un aggravio dei costi, che provochi la contrazione della domanda di risorse ambientali e dell'inquinamento, secondo il principio 'chi inquina paga'").

ridurre il consumo di beni che costituiscono una percentuale inferiore al 10% dei rifiuti prodotti nel nostro Paese.

L'efficienza dell'istituto come metodo di contrasto della lotta all'inquinamento e al consumo di plastica appare, dunque, scarsamente decisiva; i profili negativi, legati principalmente alla farraginosità della disciplina, sembrano prevalere rispetto ai vantaggi ambientali auspicati.

Del resto, l'utilizzo del tributo a scopi extrafiscali non è necessariamente il rimedio a tutti i mali. L'applicazione dello strumento fiscale implica attente operazioni di *tax design*, per assicurare la coerenza del nuovo istituto con i tributi previgenti ed evitare il sovraffollamento dell'ordinamento e il conseguente disorientamento del contribuente (nonché, spesso, dell'interprete); occorre altresì intervenire con strategie di *marketing* tributario mirate a diffondere la conoscenza dello scopo virtuoso perseguito dal tributo per contrastare il disfavore sociale cui si accennava in precedenza<sup>44</sup>. Peraltro, l'attuazione dell'imposta si basa sullo svolgimento di attività di accertamento e riscossione, demandate agli uffici dell'Amministrazione finanziaria, che comportano inevitabilmente un dispendio di risorse pubbliche. È lecito chiedersi se tale dispiegamento di forze sia opportunamente controbilanciato dal raggiungimento degli scopi extrafiscali perseguiti dal tributo, nonché dal soddisfacimento in termini di gettito, che assume particolare rilevanza nell'ipotesi di una risorsa propria europea. Se l'esito di tale valutazione fosse negativo, si potrebbe concludere che "il gioco non vale la candela".

#### **4.1 L'IVA verde" come possibile alternativa.**

Quanto sinora osservato consente di ritenere, in definitiva, che gli obiettivi di tutela ambientale che l'Unione si propone di raggiungere attraverso lo strumento fiscale sono senz'altro encomiabili, ma non tengono in debito conto le attuali politiche fiscali degli Stati membri. A fronte delle asimmetrie persistenti tra i diversi ordinamenti, nonché delle criticità che affliggono le singole normative nazionali, i progetti delineati dalle istituzioni europee appaiono ancora decisamente prematuri<sup>45</sup>.

<sup>44</sup> "In tal modo, la fiscalità ambientale acquisirebbe delle garanzie in termini di efficacia ed efficienza in relazione alla capacità di attuare la leva fiscale per incrementare uno sviluppo economico ecosostenibile"; così, L. Castellucci, *La fiscalità ambientale come leva di sviluppo economico e strumento di preservazione delle risorse naturali*, in V. Ficari (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva. L'ambiente*, Aracne, 2018, pag. 131. Cfr. anche G. Muraro, che sottolinea la necessità di vincere l'ostilità dei contribuenti evidenziando "le virtù della tassa ambientale che offre un doppio dividendo", nonostante sia ben nota la "scarsa efficacia politica dell'argomento" (*La tutela dell'ambiente secondo gli economisti. Testimonianza di un pioniere*, in L. Antonini (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, Jovene, 2010, pag. 84).

<sup>45</sup> Cfr. A. Comelli, *Riflessioni sulla tassazione ambientale, all'epoca della pandemia innescata dal Covid-19, nella prospettiva di un'ampia riforma tributaria*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1/2021, pagg. 58 e ss. ("gli obiettivi che si propone la comunicazione in esame sono largamente condivisibili, sul piano della necessità di tutelare e proteggere l'ambiente, preservandolo il più possibile intatto a favore delle future generazioni, ma, al tempo stesso, esso sembra forse troppo ambizioso. Difatti, esso richiede un notevole miglioramento a livello strutturale nell'impostazione delle politiche (anche fiscali) degli Stati membri, in molti settori cruciali per le loro

Nel solco di tali riflessioni, si può provare a immaginare soluzioni alternative che aggirino l'ostacolo tenendo fermo il raggiungimento degli effetti positivi dell'imposta. Ad esempio, si potrebbe pensare a differenziare l'aliquota IVA in funzione della capacità inquinante dei prodotti o dei servizi cui è applicata, imprimendo una vocazione ambientale a un tributo nato con ben altri scopi<sup>46</sup>. In effetti, il tributo sui MACSI è simile, nella sua struttura, all'imposta sul valore aggiunto: il suo presupposto è l'immissione in consumo, esige il rispetto di precisi oneri dichiarativi, ed è suscettibile di applicazione nel caso di scambi intrafrontalieri o transfrontalieri. Per ricostruire l'IVA in senso *green* potrebbe essere sufficiente, dunque, intervenire sull'aliquota, lasciando invariato il presupposto, sulla falsariga di quanto precedentemente osservato in merito alle accise ambientali<sup>47</sup>.

L'origine europea dell'imposta sul valore aggiunto pare militare a favore dell'ipotesi in oggetto: in primo luogo, la vocazione ambientale dell'IVA sembrerebbe coerente con l'impegno variamente declinato delle istituzioni europee a tutela dell'ecosistema, sul quale ci si è soffermati in apertura; inoltre, la sussistenza di una potestà fiscale europea in materia assicurerebbe un'applicazione sufficientemente omogenea della disciplina, a garanzia del raggiungimento del fine extrafiscale perseguito<sup>48</sup>; infine, è tangibile il vantaggio sotteso alla rinuncia a un ulteriore tributo, laddove si pensi al ginepraio di disposizioni applicabili a fattispecie concrete similari, si accompagnerebbe alla sostanziale agilità di regolamentazione. Al momento, la principale criticità della teoria in esame risiede nella necessità di garantire che il peso del tributo colpisca l'inquinatore, in ossequio al *polluter pays principle*, e non il consumatore finale, come invece prevede la struttura dell'IVA.

Peraltro, sebbene i casi di un'applicazione ambientalmente orientata dell'IVA in Europa siano molto rari, talune misure sono state riscontrate e valutate positivamente: in Grecia, ad esempio, il legislatore ha previsto l'applicazione di

---

economie, che non sembra possa essere realizzato in pochi anni se non mediante una vera e propria "rivoluzione culturale", suscettibile di collocare i cambiamenti climatici e la sostenibilità ambientale al centro della politica e delle azioni di governo da parte di tutti gli Stati membri, con il coordinamento operativo della Commissione europea, la quale svolgerebbe un ruolo attivo e prezioso di impulso e di vigilanza sul rispetto degli impegni presi"); Id., *Cambiamenti climatici e profili tributari della protezione dell'ambiente, nella prospettiva europea*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 5/2021, pag. 1969.

46 Cfr. A. Comelli, *Riflessioni sulla tassazione ambientale*, op. cit., pag. 62; A. Perrone, *Fiscalità ambientale per l'Europa*, in A. Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Cacucci, 2016, pagg. 42 e ss. La questione della *green VAT*, parametrata al *Life Cycle Assessment* anziché alla capacità inquinante, è stata diffusamente analizzata in E. Traversa, B. Timmermans, *Value-Added Tax (VAT) and Sustainability in the European Union: A Radical Proposal Design Issues, Legal Aspects, and Policy Alternatives*, in *Intertax*, vol. 49, issue 11, 2021, pagg. 871-884.

47 Cfr. le osservazioni di R. Alfano, nota 19, e A. F. Uricchio, nota 28.

48 L'efficacia della lotta all'inquinamento, soprattutto se rivolta a contrastare fenomeni di ampia portata (emissioni dannose, inquinamento delle falde acquifere), dipende in larga parte dall'adozione di una strategia comune a più Stati. Al contrario, l'applicazione di strumenti e metodi differenti a seconda del territorio compromette il buon esito dell'intervento.

aliquote IVA ridotte per l'energia elettrica, il gas naturale e il riscaldamento da reti di teleriscaldamento<sup>49</sup>. Non è dato comprendere il motivo per non seguire tale esempio virtuoso, dal momento che il nostro ordinamento consta già di diverse ipotesi di riduzione dell'aliquota IVA, per finalità tutt'altro che ambientali: attualmente, nel nostro ordinamento vigono 15 fattispecie di IVA ridotta al 4%, al 5% e al 10%, il cui impatto ambientale nocivo è scientificamente provato<sup>50</sup>.

Due casi particolarmente difficili da giustificare sono l'IVA agevolata per lo smaltimento in discarica<sup>51</sup> e l'IVA agevolata per prodotti petroliferi per uso agricolo e per la pesca in acque interne<sup>52</sup>. Entrambi i benefici consistono in una riduzione dell'aliquota IVA pari al 10%. La prima ipotesi riguarda il deposito in discarica per i rifiuti urbani raccolti in modo indifferenziato, che si collocano alla base della piramide gerarchica dei rifiuti: la fattispecie configura l'opzione meno favorevole per l'ambiente, e non costituendo un esempio di condotta sostenibile non consente di giustificare il trattamento di favore di cui beneficia. Nella seconda ipotesi, dal rapporto tra tonnellate di CO<sub>2</sub> prodotte e IVA per l'acquisto di prodotti petroliferi destinati a uso agricolo e per la pesca in acque interne emerge che il quantitativo di emissioni inquinanti nei settori menzionati è di gran lunga superiore rispetto alla media italiana (1.452 tCO<sub>2</sub>eq/mln € per l'agricoltura e 508 tCO<sub>2</sub>eq/mln € per la pesca in acque interne, a fronte di una media di 244 tCO<sub>2</sub>eq/mln €). L'agevolazione favorisce l'uso di prodotti petroliferi e la pesca in acque interne, ponendo un problema di equità ambientale nell'attuazione del *polluter pays principle* e cagionando una immotivata disparità di trattamento rispetto alla pesca in acque marittime<sup>53</sup>.

Infine, il quadro appare ulteriormente complicato dai recentissimi sviluppi geopolitici, che vedono la crisi delle materie prime dovuta allo scoppio della guerra tra Russia e Ucraina: l'eventuale rilancio della produzione di energia tramite carbone potrebbe influenzare il destino della *carbon tax* europea e del CBAM, punti cruciali del "*Fit for 55% package*", con probabili ripercussioni sull'applicazione della *plastic tax* europea e del tributo sui MACSI.

## 5. Conclusioni.

Non è dato sapere quando cesserà l'attesa per l'implementazione dell'imposta sui MACSI, né se tale istituto sia destinato a entrare in vigore, ovvero abbia in sorte

49 A. Perrone, op. cit., pag. 43.

50 Cfr. il Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi curato dal Ministero dell'ambiente, quarta edizione (2021), pagg. 558 e ss., che riconduce tali agevolazioni alla categoria dei sussidi ambientalmente dannosi (SAD).

51 Tabella A, parte III, comma 127-*sexiesdecies*, d.P.R. n. 633/1972; cfr. il citato Catalogo, pag. 583.

52 Tabella A, parte III, d.P.R. n. 633/1972; cfr. il citato Catalogo, pagg. 575-576.

53 Nel 2020, la spesa fiscale totale correlata ai SAD nel settore IVA è stata quantificata in 9.591,11 milioni di euro; il costo derivante dalle due fattispecie di SAD analizzate è stato quantificato in 684,5 milioni di euro.

l'oblio. Tuttavia, l'attuale assetto consente ugualmente di provare ad esprimere alcune considerazioni sulla portata applicativa del tributo.

L'efficacia dello strumento fiscale ai fini del raggiungimento di obiettivi di tutela ambientale è stata per lungo tempo oggetto di dibattito. Come è noto, solo in tempi recenti la dottrina ha raggiunto un accordo circa la validità di una strategia *green oriented*, fondata sull'applicazione congiunta dell'art. 53 della Costituzione e del *polluter pays principle* di origine europea; l'avvento del *New Green Deal* europeo e del *Next Generation EU Project* hanno definitivamente "sdoganato" il tributo ambientale, consentendone un utilizzo sempre più diffuso.

Il progressivo aumento dell'area applicativa di tale istituto induce, però, due ordini di riflessioni. In primo luogo, il ricorso al tributo richieda una attenta valutazione "costi-benefici": in un ordinamento, quale è quello italiano, caratterizzato da un già elevato numero di fattispecie impositive e agevolative, occorrerebbe ponderare con serietà aspetti quali le formalità connesse all'attuazione e il gettito realizzabile, prima di introdurre ulteriori istituti. Diversamente, si corre il rischio – concreto – di vanificare l'impegno legislativo e amministrativo sotteso all'introduzione del tributo, sulla scia delle sfortunate esperienze dell'imposta sugli *shoppers* di plastica, ovvero della *carbon tax* italiana, introdotta nel 1998 e rimasta inapplicata sino all'abrogazione, avvenuta nel 2007<sup>54</sup>.

Quanto all'estensione dell'ambito applicativo del tributo ambientale da parte delle istituzioni europee, si è rilevato che il progressivo ampliamento del ricorso all'imposta sta avendo luogo in un contesto che probabilmente non tiene sufficientemente in conto lo stato di avanzamento delle politiche fiscali europee, né le peculiarità delle singole discipline nazionali in cui il tributo europeo andrebbe a inserirsi. Peraltro, sebbene lo sviluppo di tale tendenza sia coerente con l'esigenza di una strategia di contrasto all'inquinamento il più possibile unitaria e condivisa dagli Stati membri, non va dimenticato che – in forza del principio europeo di attribuzione - l'Unione Europea non può essere considerata titolare di una potestà fiscale propriamente detta, e che qualsivoglia decisione in merito è sottoposta alla regola dell'unanimità *ex artt.* 113 e 115, TFUE; in mancanza di un intervento modificativo dei Trattati, la necessità di rafforzare la tutela del pianeta (nonché il bilancio europeo), benché reale e urgente, non consente di aggirare simili ostacoli.

Alla luce di tanto, a parere di chi scrive è necessario valorizzare ipotesi alternative di tassazione della plastica, suscettibili anch'esse di perseguire contestualmente finalità ambientali e di gettito, ma improntate a una minore complessità e al rispetto

---

54 Legge 23 dicembre 1998, n. 448, art. 8, comma 7. L'introduzione della *carbon tax* in Italia ebbe luogo immediatamente dopo la firma del Protocollo internazionale di Kyoto del 1997 sulla riduzione delle emissioni di gas serra da parte dei Paesi industrializzati, e si allineava all'esperienza di molti altri Stati membri; tuttavia, ebbe minor fortuna, non essendo mai stata applicata sino all'abrogazione, avvenuta con l'art. 7, comma 1, D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, a decorrere dal 1° giugno 2007.

del principio europeo di attribuzione. Il progetto di una *green VAT*, ossia di una variazione dell'aliquota IVA o dell'introduzione di una aliquota aggiuntiva, entrambe parametrize al contenuto di plastica non riciclabile di un prodotto, pare (astrattamente) convincente; tuttavia, è indispensabile approfondirne la struttura e il funzionamento, per garantire che l'onere fiscale incomba sull'inquinatore e non (solo) sul consumatore finale, coerentemente con il *polluter pays principle*.

L'auspicio conclusivo è che il diritto tributario, nella sua evoluzione verso direzioni un tempo inimmaginabili, non perda di vista l'obiettivo dell'efficacia degli istituti, che non può prescindere da un'applicazione semplice e agevolmente intuibile sia per l'interprete che per il contribuente; al contempo, si rileva la necessità di monitorare gli interventi delle istituzioni europee in materia di tassazione, affinché le contingenze attuali non incidano sulla loro legittimità<sup>55</sup>.

---

<sup>55</sup> Sin da prima della pandemia, le istituzioni europee hanno esplicitato l'importanza di superare la prospettiva limitante della sovranità fiscale nazionale in senso "esclusivo". Tale obiettivo è senz'altro condivisibile ai fini dell'implementazione dell'efficacia delle politiche fiscali unionali, ma deve essere perseguito in conformità ai Trattati e non può passare attraverso l'istituzione di "prelievi" dalla natura dubbia come la *plastic tax* (cfr. Strasburgo, 15.1.2019 COM(2019) 8 final COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE AL PARLAMENTO EUROPEO, AL CONSIGLIO EUROPEO E AL CONSIGLIO Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE).