

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI CAGLIARI
PUBBLICAZIONI DEL DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

Serie II

49

Responsabile della collana: Francesco Sitzia

Comitato di direzione scientifica:

Aldo Berlinguer, Fabio Botta, Valeria Caredda, Corrado Chessa, Pietro Ciarlo, Cristiano Cicero, Giovanni Cocco, Paoloefisio Corrias, Massimo Deiana, Gianmario Demuro, Riccardo Fercia, Pierangela Floris, Elisabetta Loffredo, Francesco Pigliaru, Anna Pintore, Massimiliano Piras, Ilenia Ruggiu, Maria Virginia Sanna, Francesco Seatzu.

Comitato scientifico editoriale:

Daniele Amoroso, Luca Ancis, Stefano Aru, Franco Bandiera, Marco Betzu, Alessandra Camedda, Stefania Cecchini, Alice Cherchi, Valentina Corona, Silvia Corso, Maria Francesca Cortesi, Paolo Cotza, Giuseppina De Giudici, Rossella Fadda, Massimo Farina, Sonia Fernández Sánchez, Gianmarco Gometz, Giuseppe Lorini, Giovanni Manca, Anna Maria Mancaloni, Annamaria Mandas, Marcella Martis, Silvia Orrù, Rita Pilia, Elisabetta Piras, Alessandra Pisu, Marianna Rinaldo, Stefano Tatti.

UNICA

UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DI CAGLIARI

DIPARTIMENTO
DI ECCELLENZA



Giurisprudenza

Serie II

47

POLITICHE FISCALI E GREEN ECONOMY:

Tendenze evolutive della transizione ecologica

a cura di

MARCELLA MARTIS



Edizioni Scientifiche Italiane

MARTIS, Marcella (*a cura di*)
Politiche fiscali e green economy: tendenze evolutive della transizione ecologica
Collana: Pubblicazioni del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Cagliari
Serie II, 49
Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2023
pp. 254; 24 cm
ISBN 978-88-495-5420-5

© 2023 by Edizioni Scientifiche Italiane s.p.a.
80121 Napoli, via Chiatamone 7

www.edizioniesi.it
www.esidigita.it
info@edizioniesi.it

I diritti di traduzione, riproduzione e adattamento totale o parziale e con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche) sono riservati per tutti i Paesi.

Fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, comma 4 della legge 22 aprile 1941, n. 633 ovvero dall'accordo stipulato tra SIAE, AIE, SNS e CNA, CONFARTIGIANATO, CASA, CLAAI, CONFCOMMERCIO, CONFESERCENTI il 18 dicembre 2000.

INDICE

MARCELLA MARTIS <i>Prefazione</i>	7
--------------------------------------	---

SEZIONE I

Fiscalità ambientale: ordinamento interno e prospettiva sovranazionale. La decarbonizzazione

FRANCO PICCIAREDDA <i>La tassazione ambientale e l'ordinamento interno</i>	11
ALBERTO COMELLI <i>Profili europei della tassazione ambientale</i>	21
ROSSELLA MICELI <i>La strategia fiscale per la decarbonizzazione</i>	41

SEZIONE II

Fiscalità ambientale: la tassazione energetica

MAURIZIO LOGOZZO <i>Accise sui prodotti energetici e sull'elettricità alla luce della politica fiscale UE e della nuova direttiva in argomento</i>	63
GIUSEPPE INGRAO <i>"Ecobonus" e rilevanza delle comunicazioni all'ENEA</i>	77
SALVATORE MULEO <i>La tutela avverso l'atto amministrativo algoritmico nell'Ecobonus</i>	91

GIULIA BOLETTO <i>Le Comunità energetiche nel sistema tributario</i>	103
ENNIO ATTILIO SEPE <i>Sistema fiscale e green-economy: la evoluzione dei criteri di determinazione della rendita catastale delle centrali elettriche alimentate da energie naturali</i>	125
SEZIONE III <i>Il sistema tributario tra transizione ecologica e sostenibilità: spunti comparatistici</i>	
GIUSEPPE CORASANITI <i>La "plastic tax" tra principi costituzionali, disciplina interna e compatibilità con l'ordinamento UE</i>	139
ANDREA PODDIGHE <i>Prime riflessioni sul concetto di inerenza alla luce del divieto di recar danno all'ambiente (art. 41 cost.)</i>	155
ROBERTA ALFANO <i>La fiscalità per la promozione del turismo sostenibile</i>	173
MARCELLA MARTIS <i>Tassazione ambientale, sostenibilità ed economia circolare: un caso virtuoso nell'imprenditoria sarda.</i>	207
FRANCISCO DAVID ADAME MARTINEZ <i>La transizione ecologica nel sistema tributario: l'esperienza spagnola</i>	227
<i>Gli autori</i>	245

SEZIONE III

*Il sistema tributario tra transizione ecologica e
sostenibilità: spunti comparatistici*

GIUSEPPE CORASANITI

LA “PLASTIC TAX” TRA PRINCIPI COSTITUZIONALI,
DISCIPLINA INTERNA E COMPATIBILITÀ CON
L’ORDINAMENTO UE

ABSTRACT

L'imposta sul consumo dei prodotti di plastica monouso introdotta in Italia, ma la cui è entrata in vigore sarà, ancora una volta, posticipata al 1° luglio 2024 (art. 11 del disegno di legge di bilancio 2024 – A.S. n. 926 del 30 ottobre 2023), solleva numerose perplessità in punto di compatibilità con i principi costituzionali, in particolare, con il principio di capacità contributiva, di ragionevolezza e di equità del prelievo. Il rischio è, infatti, che tale strumento tributario si riveli inidoneo al perseguimento degli obiettivi prefissati dal Legislatore, risolvendosi in una mera azione tesa al recupero di gettito, con possibili danni rilevanti, anche in termini occupazionali, nei confronti della filiera produttiva del settore.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il contesto internazionale ed europeo di riferimento. – 3. La *plastic tax* nell'ordinamento italiano. – 4. Profili di costituzionalità del tributo ambientale. – 5 Conclusioni.

1. *Premessa* – La plastica, tanto utile quanto nociva, rappresenta (forse) l'espressione più evidente delle problematiche climatiche relative alla sfera dei consumi, sebbene la sua versatilità ed utilità ne abbiano fatto una delle sostanze più utilizzate nella quotidianità di ciascun individuo.

Invero, la produzione mondiale di plastica, ad oggi, è ormai 20 volte superiore rispetto a quella degli anni 60' del secolo scorso (sono stati raggiunti circa 350 milioni di tonnellate annue di materiali plastici) e si stima che, mantenendo tale ritmo di crescita, si quadruplicherà entro il 2050¹: l'utilizzo dei materiali plastici spazia, infatti, in

¹ Cfr. A. MURATORI, *La plastic tax, dopo liti e revisioni, è ora legge dello stato: ma è utile, o no?*, in *Ambiente e Sviluppo*, 2020, 7.

qualsiasi settore produttivo, dall'industria automobilistica a quella alimentare, dal commercio al dettaglio alla grande distribuzione e l'effetto del suo ampio utilizzo si riversa sensibilmente sull'ambiente, sia terrestre che acquatico.

In considerazione di dati così significativi, non è pertanto più possibile "sorvolare" sugli ingenti danni causati dall'eccessivo utilizzo del materiale plastico, scarsamente riciclato e frequentemente abbandonato, soprattutto in mare.

È in tale cornice che assume particolare rilievo il tema della protezione, conservazione e tutela dell'ambiente, (tema) che, negli ultimi tempi, ha conosciuto una sempre più crescente attenzione. Nella prospettiva di contrastare comportamenti lesivi per la salute e l'ambiente, la leva fiscale rappresenta certamente una delle possibili soluzioni cui possono ricorrere gli Stati per favorire la riconversione dei processi industriali verso scelte più sostenibili. Ciascuno Stato, infatti, può intraprendere iniziative di fiscalità "promozionale"², caratterizzate dalla contemporanea sussistenza di scopi fiscali ed extra-fiscali³ e dalla prevalenza di quest'ultimi rispetto ai primi.

In particolare, nella categoria dei "tributi promozionali" si annoverano i cd. tributi disincentivanti, introdotti principalmente al fine di contrastare condotte impattanti su beni costituzionalmente tutelati, tra i quali si annovera, per l'appunto, l'ambiente.

In tale categoria vi rientra certamente l'imposta sugli imballaggi di plastica monouso (nota come *plastic tax*), le cui radici affondano nella più ampia disciplina introdotta dall'Unione Europea sulla plastica monouso ed il cui fine è quello di ridurre l'incidenza sull'ambiente, in particolare quello acquatico, nonché quello di favorire l'utilizzo di prodotti più sostenibili, nel tentativo di orientare ed accelerare la transizione verso un modello di economia circolare.

Tanto premesso, nel prosieguo della trattazione si tenterà, dappri-

² Per una più compiuta analisi sulla fiscalità promozionale si rimanda ad A. URICCHIO - M. AULENTA - G. SELICATO (a cura di) *La dimensione promozionale del fisco*, Bari, 2015.

³ Secondo R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012, p.35, non esiste tributo che non assumi la funzione fiscale ed extra-fiscale. Di diverso avviso, M. INGROSSO, *Divisione e classificazione nella scienza giuridica finanziaria*, Napoli, 1977, p.127, secondo cui la prevalenza del fine extra-fiscale su quello di gettito renderebbe il prelievo estraneo alla definizione di tributo.

ma, di delineare il contesto internazionale ed europeo nell'ambito del quale si colloca l'introduzione del prelievo in esame; successivamente, si procederà all'analisi della disciplina domestica e delle sue criticità, soprattutto sotto il profilo della sua compatibilità con i principi costituzionali.

2. *Il contesto internazionale ed europeo di riferimento.* – Come anticipato in premessa, il tema della protezione ambientale, strettamente correlato a quello della corretta gestione dei rifiuti, ha conosciuto nel tempo una crescente attenzione, tanto nel panorama internazionale⁴, quanto in quello europeo.

Nello specifico, la realizzazione della politica ambientale dell'Unione europea è assicurata dal titolo XX del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (*breviter*, TFUE) e, in particolare, dagli artt. 191, 192 e 193, che attribuiscono una competenza di natura concorrente all'Unione. Ad oggi, la centralità che ha assunto, nel contesto dell'Unione europea, la tutela dell'ambiente è alquanto evidente⁵. Basti pensare ai numerosi atti vincolanti di diritto derivato emessi in materia (oltre 450 direttive, regolamenti e decisioni), ovvero alle molteplici norme presenti all'interno dei Trattati, che pongono la protezione dall'inquinamento come centrale nell'attività delle istituzioni dell'Unione con riferimento alla realizzazione di altre politiche⁶.

Eppure, il Trattato che istituiva la Comunità economica europea nel 1957 ("Trattato CEE") non predispondeva alcuna specifica competenza comunitaria in materia ambientale, (competenza) introdotta solo a seguito dell'entrata in vigore dell'Atto unico europeo del 1986⁷, che inseriva nella parte terza del Trattato CEE un nuovo titolo VII, denominato "Ambiente" e costituito da tre articoli: 130R, 130S e 130T.

⁴ In questo senso si pone ad esempio l'Agenda 2030 delle Nazioni Unite. Per un *excursus* sulla evoluzione recente del dibattito internazionale sui cambiamenti climatici si rimanda a C. SCIANCALEPORE, *Cambiamenti climatici e green taxes*, Bari, 2016, pp.27-30.

⁵ Cfr. M. CASTELLANETA, *Ambiente [dir. EU]*, in *Enc. Treccani, suppl. online*, 2016.

⁶ Si vedano gli artt. 11 TFUE; artt. 3, par. 3 e 21, par. 2, lett. d) ed f), TUE; art. 37 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

⁷ Il 1987 viene proclamato "Anno europeo dell'ambiente" ed appare un anno chiave nella presa di coscienza dei problemi ambientali a livello comunitario.

L'art. 130R, comma 1, in particolare assegnava al diritto comunitario il compito «di salvaguardare, proteggere e migliorare la qualità dell'ambiente», nonché quello di contribuire alla protezione della salute delle persone e di assicurare un'utilizzazione prudente e razionale delle risorse naturali⁸. Per realizzare la politica ambientale e raggiungere gli obiettivi fissati, dunque, la Comunità europea doveva agire tenendo conto del principio di prevenzione, della correzione alla fonte, della riparazione dei danni e del principio "chi inquina paga", principi questi ora tutti transitati, insieme al principio di precauzione, nell'art. 191 TFUE.

La cornice posta dai Trattati, tuttavia, è stata arricchita anche da rilevanti strumenti di *soft law*, tra i quali figura anzitutto la Comunicazione *Tasse e imposte ambientali del mercato unico* [COM (97) 9 del 26 marzo 1997], con la quale la Commissione ha rimarcato l'importanza strategica della leva fiscale per il raggiungimento degli obiettivi di tutela ambientale⁹.

Ciò posto, il primo intervento normativo teso a ridurre il consumo e la distribuzione di materiale plastico risale al 2015¹⁰, allorquando è stata approvata la direttiva 2015/720/UE sulla riduzione dell'utilizzo delle borse di plastica in materiale leggero¹¹, (direttiva) recepita dal Legislatore nazionale con l'introduzione, nel Codice dell'Ambiente, degli artt. 226-*bis* e 226-*ter*, che prevedono rispettivamente il divieto di commercializzazione delle borse di plastica in materiale leggero e la riduzione della circolazione di quelle ultraleggere.

Ma, sul tema in discorso, determinante è stata la direttiva 2019/904/UE del 5 giugno 2019, approvata sulla scia della Strategia Europea per la plastica di cui alla Comunicazione della Commissione del 16 gennaio 2018, "*Strategia europea per la plastica nell'economia circolare*".

La direttiva, in particolare, mira a ridurre il più possibile l'impatto

⁸ Cfr. S. DORIGO - P. MASTELLONE, *La fiscalità dell'ambiente*, Roma, 2013, p.76.

⁹ La leva fiscale, invero, rappresenta lo strumento più utilizzato dagli Stati membri per indirizzare i comportamenti umani verso la realizzazione della tutela ambientale. A tal proposito, si veda R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova 1994, pp.121 ss.

¹⁰ Si ricorda, tuttavia, che sul tema della plastica la Commissione europea aveva già approntato il Libro verde COM(2013) 123 *final*, *Una strategia europea per i rifiuti di plastica nell'ambiente*.

¹¹ La direttiva 2015/720/UE, in particolare, ha modificato la direttiva 94/62/CE.

della plastica sull'ambiente, nonché ad incentivare l'utilizzo di prodotti più sostenibili, nel tentativo di orientare ed accelerare la transizione verso un modello di economia circolare¹².

La stessa, inoltre, si pone in linea con quanto definito nell'Agenda 2030 delle Nazioni Unite, di cui contribuirà al conseguimento degli obiettivi 12 e 14 ("garantire modelli sostenibili di produzione e consumo" e "conservare e utilizzare in modo durevole gli oceani, i mari e le risorse marine per uno sviluppo sostenibile"), preservando il valore dei prodotti e dei materiali il più a lungo possibile e generando meno rifiuti.

Il Legislatore europeo, dunque, invita gli Stati membri ad introdurre, in ossequio al principio "chi inquina paga", regimi di responsabilità estesa dei produttori, nonché adeguati strumenti atti a favorire la riutilizzabilità dei prodotti. Inoltre, la sensibilizzazione dei consumatori gioca un ruolo centrale nella direttiva, il cui articolo 10 dispone che gli Stati sono tenuti a adottare «*misure volte a informare i consumatori e a incentivarli ad adottare un comportamento responsabile al fine di ridurre la dispersione dei rifiuti derivanti dai prodotti contemplati dalla presente direttiva*».

A seguito dell'approvazione di tale direttiva, la Commissione ha altresì approvato il *Green Deal europeo*¹³, contenente una serie di proposte finalizzate a rendere più sostenibile l'economia nell'Unione e a trasformare le problematiche ambientali in vere e proprie opportunità. Il piano d'azione, tuttavia, richiederà ingenti risorse per il suo perseguimento¹⁴, risorse che potrebbero essere reperite anche attraverso una imposizione tributaria orientata, tra l'altro, alla tutela ambientale. Come già evidenziato, infatti, gli interventi in materia

¹² I Considerando nn. 29 e 36 illustrano l'obiettivo della direttiva, che mira a «*tutelare l'ambiente e la salute umana*» nonché a «*prevenire e ridurre l'incidenza di determinati prodotti di plastica monouso, prodotti di plastica oxo-degradabile e attrezzi da pesca contenenti plastica sull'ambiente e sulla salute umana, e 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*».

¹³ Comunicazione della Commissione Europea dell'11 dicembre 2019 COM(2019) 640 *final*, *Il Green Deal Europeo*.

¹⁴ Comunicazione della Commissione Europea del 14 gennaio 2020 COM(2020) 14 *final*, *Un'Europa sociale forte tra transizioni giuste*.

tributaria costituiscono un aspetto fondamentale del *Green Deal*¹⁵. Secondo la Commissione, invero, l'imposizione tributaria dev'essere pienamente allineata agli obiettivi climatici e ambientali, ragione per la quale si rendono, ad esempio, necessarie revisioni ai regimi agevolativi attualmente vigenti nei vari Stati membri.

Inoltre, la Commissione sottolinea che il *Green Deal* si pone nell'ottica di consentire riforme fiscali ad ampio respiro, al fine non solo di stimolare la crescita economica, ma anche di ridurre «*la pressione fiscale sul lavoro per trasferirla sull'inquinamento*».

Nella direzione di ridurre la produzione di rifiuti plastici, si muove altresì la proposta, inserita nell'ultimo Quadro finanziario pluriennale dell'Unione¹⁶, di introdurre un prelievo nazionale di euro 0,80 per ogni chilo di plastica da imballaggio non riciclata, ferma la necessità di individuare preliminarmente il soggetto passivo ed il presupposto impositivo¹⁷.

Da tale *excursus*, emerge come l'Unione sia pienamente consapevole della necessità di ridurre gradualmente la produzione di rifiuti plastici. Con tutti i documenti cui si è fatto brevemente cenno, infatti, l'Unione europea inizia a dettare *standards* di riciclo pienamente in linea con l'obiettivo dell'economia circolare.

3. *La plastic tax nell'ordinamento italiano* – L'imposta sul consumo dei prodotti di plastica monouso è stata introdotta in Italia nel solco tracciato dal Legislatore europeo¹⁸. Tale imposta, tuttavia, non ha ancora trovato attuazione, atteso che la sua entrata in vigore è stata, dapprima, modificata e, poi, più volte posticipata¹⁹.

Come è noto, il dichiarato obiettivo del Legislatore italiano è

¹⁵ Cfr. A. COMELLI, *Riflessioni sulla tassazione ambientale, all'epoca della pandemia innescata dal covid-19, nella prospettiva di un'ampia riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, p.57.

¹⁶ Ci si riferisce al periodo 2021-2027 COM (2018) 321 final.

¹⁷ Per un primo commento, si veda T. ROSEMBUJ, *Climate Change and the New Green Deal*, in *ambientediritto.it*, 2019, p.18.

¹⁸ Con l'art. 1, commi 634-652, l. 27 dicembre 2019, n. 160 è stata introdotta l'imposta sugli imballaggi di plastica monouso. Tecnicamente, si fa riferimento ai «*manufatti di plastica con singolo impiego*» (cd. MACSI).

¹⁹ A tal proposito, si ricorda che legge n. 197 del 29 dicembre 2022 (Legge di Bilancio 2023) ha rinviato al 1° gennaio 2024 l'entrata in vigore dell'imposta sul consumo dei manufatti in plastica con singolo impiego (MACSI).

quello di contenere la produzione di imballaggi monouso e di limitarne la dispersione ambientale. Da qui il proposito di «attuare, attraverso lo strumento della leva fiscale, una inversione di tendenza nell'utilizzo comune dei prodotti di materiale plastico».

È, dunque, chiaro lo scopo extra-fiscale perseguito da tale imposta, che mira, da un lato, a tutelare l'ambiente e, dall'altro, a orientare i consumi ed a responsabilizzare il ciclo di produzione. Il dichiarato obiettivo del Legislatore italiano – come emerge anche dalla Relazione illustrativa – è infatti quello di usare la leva fiscale per disincentivare comportamenti non sostenibili per l'ambiente, in un contesto ove la percentuale di plastica riciclata si aggira attorno al 30% del totale prodotto, di cui un 5% viene disperso in acque.

Tale imposta – in particolare – colpisce bottiglie, buste, vaschette per alimenti, ma anche imballaggi per elettrodomestici, o pellicole utilizzate per contenere altri prodotti plastici, in quanto inidonei al riutilizzo o al trasferimento. Sono esclusi, invece, i dispositivi medici ed i prodotti compostabili. In particolare, analizzando la struttura del tributo emerge come l'imposta insista sui «manufatti di plastica con singolo impiego», denominati con l'acronimo "MACSI", «destinati ad avere funzione di contenimento, protezione, manipolazione e consegna di merci o di prodotti alimentari, anche in forma di fogli, pellicole e strisce».

La norma, dunque, appare disegnare una fattispecie alquanto estesa, anche in considerazione della nozione di "plastica" utilizzata dal Legislatore, generica e a-tecnica. Non si precisa infatti l'origine del materiale, sia esso chimico (polimeri) o sintetico. Tale definizione, tuttavia, pare allineata con quella offerta dalla direttiva 2019/94/UE.

L'imposta, inoltre, non colpisce esclusivamente i "MACSI" commercializzati quali prodotti finali, ma anche i prodotti plastici funzionali alla commercializzazione di altri imballaggi monouso, nonché i semilavorati. Tuttavia, numerosi aspetti definitivi della disciplina, con particolare riguardo ai prodotti soggetti al prelievo, risultano non ancora chiariti neanche nella bozza di provvedimento direttoriale, presentato lo scorso 18 febbraio 2021 dall'Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli.

Come previsto dall'art. 1, comma 640, della l. 160 del 2019, l'imposta è dovuta nella misura di 0,45 euro per chilogrammo di plastica contenuta nel bene oggetto di tassazione, con una franchigia di euro

25,00 sotto la quale non è dovuto alcun versamento, franchigia innalzata ad opera delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 1084, della l. 30 dicembre 2020 n. 178.

L'applicazione dell'imposta risulta esclusa, invece, nel caso in cui il materiale plastico provenga da processi di riciclo (comma 642), anche se, ad oggi, non è ancora chiaro come quest'ultimi debbano essere individuati.

La dinamica dell'imposta è sostanzialmente assimilabile a quella di una accisa, di cui segue, in parte, la disciplina dell'accertamento e della riscossione: il presupposto impositivo dell'imposta è rappresentato, infatti, dal momento della produzione/importazione in Italia del manufatto²⁰, mentre la sua esigibilità è correlata all'atto di immissione al consumo²¹.

A tal riguardo, la rilevanza del momento consumativo pare in linea con la finalità extra-fiscale dell'imposta, dal momento che l'evento lesivo per l'ambiente, che si propone di contrastare, si verificherebbe proprio nel momento dell'utilizzo del prodotto monouso e, precisamente, all'atto della sua cessione ad altri soggetti²².

Quanto ai soggetti passivi²³, questi sono individuati, a seconda dei casi:

- i) nel fabbricante dei prodotti, quando questi siano realizzati nel territorio dello Stato;
- ii) nel cessionario di prodotti provenienti da altri Stati Membri;
- iii) nel cedente, per i MACSI acquistati da un consumatore privato nel territorio UE;

²⁰ Nonché di cessione a consumatore privato.

²¹ Ai fini dell'efficacia dell'imposta, è essenziale che questa non venga riassorbita dall'impresa produttrice-importatrice, ma che gravi, ancorché indirettamente, sul consumatore, per indurlo alla modifica comportamentale.

²² W.E. OATES, *Green Taxes: Can We Protect the Environment and Improve the Tax System at the Same Time?*, in *Southern Economic Journal*, 1995, p.919. Secondo D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, 2014, p.197, i tributi ambientali dovrebbero invece affliggere i vantaggi economici ritratti dai soggetti che danneggiano l'ambiente, vantaggi che, nel caso delle imprese, coincidono con gli utili.

²³ In via del tutto speculare, il soggetto produttore di MACSI destinati alla esportazione si vedrà riconoscere il rimborso integrale dell'imposta. Al riguardo, la disciplina non chiarisce se a detto rimborso possa accedere anche un *toller* su commissione, vale a dire un soggetto che produca l'imballaggio per conto di un soggetto non residente.

iv) nell'importatore di prodotti extra UE.

Tuttavia, dal momento che la disciplina in esame non contempla la rivalsa obbligatoria, può ragionevolmente ritenersi che i soggetti formalmente obbligati al pagamento del tributo trasolino il proprio onere sul consumatore finale, incorporandolo nel prezzo di acquisto dei prodotti²⁴.

Come anticipato, l'imposta non ha trovato ancora attuazione e non risultano, ad oggi, adottati i relativi decreti di attuazione, pubblicati solo in bozza ai fini di un loro prima consultazione pubblica. L'imposta, tuttavia, ha sollevato taluni dubbi sin dal momento della sua approvazione ed è stata oggetto di svariate critiche, mosse soprattutto dalle associazioni di consumatori ed imprenditori. Sono stati, infatti, denunciati timori per la filiera produttiva del settore che, nella prospettiva di entrata in vigore del prelievo, si attende una riduzione del fatturato che oscilla tra il 10% ed il 15%, con rilevanti ricadute occupazionali di segno negativo. Il settore industriale italiano relativo alla fabbricazione di polimeri plastici, del resto, è uno dei più sviluppati in Europa, terzo dopo a Germania e Francia.

4. *Profili di costituzionalità del tributo ambientale* – Ricostruito brevemente il perimetro applicativo della c.d. *plastic tax*, preme sottolineare come la disciplina offra taluni spunti di riflessione in termini di compatibilità con i principi costituzionali.

Come è noto, infatti, il tema della legittimità costituzionale dei tributi ambientali è relativamente recente, atteso che, sino a qualche decennio fa, la connotazione ambientale del prelievo risultava totalmente assente nel nostro ordinamento²⁵.

Ancora oggi, tuttavia, si tende²⁶ ad escludere il tributo ambientale

²⁴ Cfr. M. AULENTA, *Ambiente: piccoli tributi crescono*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2020, pp.77 ss.

²⁵ Così ricorda R. CELLERINO, *L'ambiente nella tradizione finanziaria italiana*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1991, p.666.

²⁶ Per una ricognizione di queste posizioni si veda A. FEDELE, *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in AA.VV. (a cura di L. PERRONE - C. BERLIRI), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p.13. Esclude la riconducibilità alla capacità contributiva di simili prelievi, riconducendoli invece ad obbligazioni riparatrici, A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, p.28. Proponde, invece, per la natura tributaria F. PICCIAREDDA - P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Milano, 1996, pp.2 ss.

dal perimetro della capacità contributiva, sottolineandone ora la natura riparatoria dei danni all'ecosistema o comunque sanzionatoria, ora la sua connotazione esclusivamente commutativa²⁷, ossia fondata sul principio di controprestazione.

Secondo diversa prospettiva, tuttavia, i tributi ambientali, pur presentando natura commutativa, conserverebbero spirito solidaristico, ricadendo sul produttore/inquinatore, unico e vero sfruttatore del bene pubblico "ambiente"²⁸.

A prescindere dalla configurazione dell'imposta come un prelievo sugli utili, infatti, l'impoverimento della collettività dovrebbe essere risarcito attraverso la leva fiscale, atteso che sarebbe corretto imputare il costo necessario per la tutela dell'ambiente (costo di bonifica) al soggetto responsabile dell'attività inquinante. In tal modo, dunque, i tributi ambientali troverebbero una loro "patrimonializzazione", nella misura in cui legittimerebbero indirettamente l'attività di produzione di prodotti inquinanti.

Secondo una parte della dottrina²⁹, ad ogni modo, l'art. 53 Cost. giustificerebbe l'equo riparto delle spese pubbliche non soltanto attraverso l'individuazione di precisi e specifici indici di redditività e patrimonialità, bensì anche in forza di fatti e situazioni socialmente rilevanti, alla stregua della regola europea "chi inquina paga"³⁰.

In relazione, poi, ad ulteriori parametri di costituzionalità, i tributi introdotti con finalità extra-fiscale hanno altresì sollevato dubbi

²⁷ Così, ad esempio, F. TESAURO, *Osservazioni sul principio di capacità contributiva*, in G. GAFFURI (a cura di), *La nozione di capacità contributiva e un essenziale confronto di idee*, Milano, 2016, p.299, secondo cui "L'uso particolare ed inquinante di un "bene comune", qual è l'ambiente, è tassato non in quanto indice di capacità contributiva, ma perché chi usa in modo particolare un bene comune deve corrispondere un tributo, che ha natura commutativa".

²⁸ Cfr. M. AULENTA, *Ambiente: piccoli tributi crescono*, cit., pp.87 ss.

²⁹ G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, pp.93 ss.

³⁰ Per un'analisi approfondita del principio europeo "chi inquina paga", si rinvia a M. MAURO, *Il principio costituzionale italiano di capacità contributiva con particolare riferimento alla tassazione ambientale*, in AA.VV., *Limitações materiais ao poder de tributar*, 113 ss. L'Autore, in particolare, evidenzia come il citato principio, sviluppatosi in ambito europeo a partire dagli anni '70, non impone necessariamente l'utilizzo della leva fiscale, con la conseguenza che la questione relativa alla qualificazione del prelievo ambientale come tributo in base al diritto nazionale non assumerebbe alcuna valenza pratica.

circa la loro compatibilità con i principi di ragionevolezza³¹ ed equità del prelievo³². E ciò in quanto – come è noto – detti tributi generano un gettito alquanto risibile, dal momento che maggiore è l'effetto dissuasivo generato dal prelievo (o l'incentivo a comportamenti virtuosi), minore è l'incasso per l'Erario³³. È stato, inoltre, sottolineato come un'imposta, per poter essere definita tale, debba necessariamente concorrere in modo stabile e duraturo al finanziamento delle spese pubbliche³⁴.

Tuttavia, sono state evidenziate, quanto al rapporto tra fine extra-fiscale e gettito, quelle che sono le peculiarità della c.d. fiscalità circolare, cui può ascriversi il tributo in esame³⁵.

In particolare, il tributo ambientale può muoversi su due versanti: uno "negativo", attraverso la tassazione della condotta lesiva per l'ambiente, ed uno "positivo", tramite la previsione di incentivi e/o agevolazioni per uno sviluppo sostenibile.

In altri termini, le risorse raccolte per il tramite del tributo ambientale dovrebbero essere (ri)poste "in circolo" al fine di sostenere ed incentivare azioni atte ad eliminare o mitigare gli effetti dannosi derivati dai comportamenti umani. Tanto appare anche coerente con la necessaria connotazione finalistica del tributo ambientale, come

³¹ Il principio di ragionevolezza costituisce elemento cardine del giudizio di costituzionalità del tributo ambientale, attraverso la verifica del corretto bilanciamento tra fine fiscale ed extrafiscale.

³² Quanto ai caratteri dei tributi disincentivanti, si veda F. GALLO – F. MARCHETTI, *I presupposti per la tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 1999, p.115. Sul tema della ragionevolezza si rimanda a L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1973, p.348, secondo cui l'unico metro di giudizio di un tributo è rappresentato dalla sua ragionevolezza. Con riguardo, invece, all'equità ed alla funzione distributiva dell'imposta, si veda L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, Roma, 1945, p.317.

³³ Cfr. A. URICCHIO, *Fiscalità alimentare e circolare: problemi e opportunità a seguito dell'introduzione di sugar tax e plastic tax*, in *Dir. Agroalimentare*, 2020, p.195.

³⁴ Il dovere tributario assume i caratteri di perpetuità secondo E. MARELLI, *Concezioni non lineari del tempo e perdita di significato del dovere tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2017, pp.436 ss.

³⁵ A. URICCHIO, *Tributi ambientali e la fiscalità circolare, Relazione, integrata con le note, al convegno delle Unioni delle Camere civili "Il diritto a tutela dell'ambiente", tenuto a Roma il 17 marzo 2017*, in *Dir. e prat. trib.*, 2017, p.1861; R. BALLADORES SEBALLOS, *Le imposte extrafiscali. Profili fiscali e di teoria generale*, in A. URICCHIO (a cura di), *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Rimini, 2013, p.31.

chiarito sia dalla citata Comunicazione della Commissione europea del 26 marzo 1997, sia, seppur indirettamente, dalla stessa Corte di Giustizia³⁶.

Ad oggi, però, tali vincoli finalistici del gettito risultano assenti nell'ambito della disciplina della *plastic tax*³⁷.

Inoltre, le sopracitate carenze definitorie emergenti dalla disciplina in discorso rischiano di pregiudicarne lo scrutinio di costituzionalità, impedendo di sindacare la ragionevolezza e l'adeguatezza della scelta legislativa rispetto all'obiettivo di tutela dell'ambiente.

Come anticipato, infatti, la disciplina non delinea chiaramente i confini della nozione di "plastica", estendendo conseguentemente e potenzialmente il prelievo ad un numero indefinito di prodotti, quale che sia la loro composizione materiale.

L'assenza di chiari e precisi parametri definitivi e la mancata individuazione delle specifiche fattispecie lesive del bene giuridico tutelato potrebbero, quindi, porsi in conflitto con il principio di ragionevolezza e di uguaglianza tributaria di cui agli artt. 3 e 53 Cost.

Lungo tale direttrice si innesta la recente ordinanza con la quale il TAR del Lazio ha rimesso alla Corte costituzionale la questione della legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 661-676, della l. n. 160 del 2019, che assoggetta ad imposta sul consumo le sole bevande analcoliche ottenute con l'aggiunta di edulcoranti³⁸.

Il giudice remittente – in particolare – ha ravvisato profili di contrasto della disciplina con i principi di ragionevolezza e di uguaglianza tributaria, in quanto la normativa in discorso andrebbe a colpire fiscalmente i produttori delle sole bevande analcoliche contenenti sostanze edulcoranti eccedenti una certa soglia e non anche coloro

³⁶ Cfr. CGUE, 27 febbraio 2014, causa C-82/12, *Trasportes Jordi Besora*. Per una analisi della impostazione comunitaria si rimanda a R. MICELI, *La tassazione ambientale nel sistema europeo: evoluzione normativa e valore sistematico*, in AA.VV. (a cura di V. FICARI), *I nuovi elementi di capacità contributiva. L'ambiente*, Roma, 2018, p.39. In direzione opposta F. BATISTONI FERRARA, *I tributi ambientali nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p.1093.

³⁷ In questo senso A. MURATORI, *op. cit.*, p.5; M. TROVATO, *Introduzione*, in M. TROVATO (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco. Obesità e tasse. Perché serve l'educazione, non il fisco*, Torino, 2013, p.7.

³⁸ TAR del Lazio, ord. n. 14918 del 14 novembre 2022, pubblica in G.U. dell'8 febbraio 2023.

che producono altri prodotti alimentari (diversi dalle bevande) aventi le medesime sostanze.

Così come strutturata, dunque, la normativa censurata introdurrebbe una differenziazione di trattamento fiscale a supporto della quale non è fornita alcuna giustificazione. Invero, sottolineano i giudici, «*se è vero come è vero che la Sugar tax è un tributo introdotto con finalità extra-fiscale disincentivante (in quanto avente lo scopo di contrastare – incidendo sul consumo di certi prodotti – il fenomeno dell'obesità e del diabete, nonché la diffusione degli effetti collaterali dannosi degli edulcoranti sintetici), e assodato che la scelta legislativa di realizzare un certo obiettivo di salute pubblica è tendenzialmente insindacabile (salvo il limite della manifesta irragionevolezza), è altrettanto vero che in base al principio di ragionevolezza ed uguaglianza il legislatore deve spiegare il perché tale obiettivo vada perseguito colpendo soltanto gli edulcoranti contenuti nelle bevande analcoliche, e non anche i medesimi edulcoranti contenuti negli altri prodotti alimentari diversi dalle bevande*».

Il giudice remittente, dunque, pur riconoscendo la piena legittimità di un tributo con finalità extra-fiscale, ha ravvisato profili di contrasto con il principio di ragionevolezza e di uguaglianza tributaria, nella misura in cui il Legislatore avrebbe omesso di giustificare l'assoggettamento ad imposta di determinati prodotti edulcoranti a discapito di altri, nella prospettiva del dichiarato fine di orientare i consumi alimentari verso scelte più consapevoli e meno dannose per la salute³⁹.

Il raggiungimento di obiettivi come quello della salute pubblica (o, nel caso della *plastic tax*, della tutela ambientale) è, invero, scelta non sindacabile del Legislatore, il quale, però, è tenuto a chiarire in quale misura certi comportamenti (o prodotti), a differenza di altri, si pongano in contrasto con un determinato bene tutelato.

³⁹ Così, espressamente, il testo dell'ordinanza: *il legislatore deve spiegare il perché tale obiettivo vada perseguito «colpendo» soltanto gli edulcoranti contenuti nelle bevande analcoliche... Il principio di uguaglianza tributaria — così come costantemente interpretato dalla giurisprudenza costituzionale — postula che a fronte di un'imposta avente una finalità extra-fiscale disincentivante, debba essere adeguatamente motivata tanto la scelta legislativa di tassare in egual misura due o più fattispecie imponibili apparentemente diverse, quanto l'opposta scelta di tassare in misura diversa due fattispecie imponibili apparentemente uguali.*

5. *Conclusioni* – Cercando di tirare le fila del discorso, può dirsi che la c.d. *plastic tax* presenti innumerevoli profili di criticità, anche in punto di compatibilità con i sopracitati principi costituzionali, criticità che potrebbero (*rectius*, dovrebbero) indurre il Legislatore ad una sua complessiva revisione.

Il rischio è, infatti, che tale strumento tributario si riveli inidoneo al perseguimento dei prefissati obiettivi, risolvendosi in una mera azione tesa al recupero di gettito (tra l'altro risibile), con l'effetto di poter determinare importanti danni, anche in termini occupazionali, nei confronti della filiera produttiva del settore.

Invero, gli obiettivi dichiaratamente perseguiti dal Legislatore con l'introduzione della *plastic tax* potrebbero ugualmente raggiungersi senza il ricorso ad un tale prelievo fiscale⁴⁰.

Gli imballaggi in materiale plastico, infatti, sono già assoggettati ad un contributo ambientale fissato dal CONAI (Consorzio Nazionale Imballaggi), che colpisce la maggior parte dei prodotti monouso (imballaggi e sacchetti)⁴¹.

In tale prospettiva, dunque, potrebbero essere intraprese tre distinte linee di azione, non in contraddizione tra di loro.

La prima passa attraverso l'introduzione di nuovi incentivi tesi a promuovere lo sviluppo sostenibile di imballaggi, senza ulteriori oneri in capo a produttori e consumatori.

Lungo tale direttiva, in particolare, si colloca(va) il c.d. d.l. *Clima*⁴², con il quale si istituiva⁴³ un apposito fondo per l'acquisto di ecocompattatori per la riduzione della plastica, fondo che è stato, tra l'altro, recentemente rifinanziato dall'articolo 1, comma 691, della legge di bilancio 2023. Inoltre, il suddetto decreto istituiva, seppur per i soli anni 2020 e 2021, un contributo a fondo perduto per l'installazione di strumenti di vendita di prodotti sfusi o alla spina⁴⁴.

In secondo luogo, potrebbero introdursi nuove agevolazioni fi-

⁴⁰ Cfr. A. MURATORI, *op. cit.*, p.11.

⁴¹ Si tratta del contributo per il funzionamento del consorzio, che trova legittimazione nell'articolo 41, comma 2, lettera h), del d.lgs. 5 febbraio 1997 n. 22.

⁴² D.l. 14 ottobre 2019 n. 111. Per una disamina più approfondita sulle disposizioni di carattere ambientale del provvedimento citato si rimanda a A. URICCHIO - G. CHIRONI - F. SCIALPI, *Sostenibilità e misure fiscali e finanziarie del D.L. Clima*, in *Riv. giur. Ambienteditto.it*, 2020, p.1.

⁴³ Art. 4-*quiquies* del d.l. 14 ottobre 2019, n. 111.

⁴⁴ Art. 7 del d.l. 14 ottobre 2019, n. 111.

scali⁴⁵, le quali troverebbero una maggiore copertura costituzionale a seguito delle modifiche apportate agli articoli 9 e 41 Cost. dalla legge costituzionale n. 1 dell'11 febbraio 2022, con la quale è stato, per l'appunto, inserito nella nostra Carta costituzionale un espresso riferimento alla tutela dell'ambiente e degli animali.

Infine, potrebbe intervenire in materia di Imposta sul Valore Aggiunto, modificando le aliquote applicabili ai singoli prodotti, così da incentivarne l'acquisto di alcuni a discapito di altri⁴⁶.

⁴⁵ Secondo C. FONTANA, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino, 2012, p.85, l'agevolazione è legittima laddove attui un precetto di natura costituzionale. Nella stessa direzione F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, pp.134 ss.

⁴⁶ Cfr. A. SALVATORE, *Aliquota iva ridotta per i beni e i servizi "verdi". Un'ipotesi di agevolazione oggettiva*, in *Boll. trib.*, 2019, pp.183 ss.