

**PLASTIC TAX: RIFLESSIONI TECNICHE E QUESTIONI APERTE IN ATTESA DELLE DISPOSIZIONI
ATTUATIVE DELLE DOGANE – LA CIRCOLARE N. 2 DEL 2020 DI ASSONIME**

di Benedetto Santacroce ed Ettore Sbandi

Introduzione

Con la Circolare n. 2 del 18 febbraio 2020, Assonime ha inteso affrontare alcune questioni sorte a seguito dell'introduzione – avvenuta con la Legge di Bilancio 2020 – dell'imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego (contraddistinti con l'acronimo MACSI) aventi la funzione di *“contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o prodotti alimentari”* (cd. Plastic Tax).

Trattandosi di un'imposta sconosciuta all'ordinamento nazionale, ancorché già diffusa in altri Stati membri, la sua applicazione ha già suscitato diverse perplessità tra gli operatori commerciali che non hanno trovato nel testo della norma la risposta ai numerosi quesiti scaturiti dalla variegata realtà pratica: è per tale ragione che Assonime, commentando l'art 1 (commi da 634 a 658) della legge di bilancio n. 160 del 27 dicembre 2019, ha inteso offrire alcuni spunti interpretativi che qui si intende analizzare, al contempo approfondendo taluni aspetti emersi dai primi esami svolti con gli operatori del settore.

La Plastic tax consiste infatti in un prelievo che persegue la duplice finalità di recuperare gettito erariale, disincentivando, al contempo, il consumo di plastica non riciclabile. Nella relazione al disegno di legge - che fa riferimento alla direttiva dell'UE del 5 giugno 2019 n. 2019/9047UE - si legge infatti che l'introduzione di tale tributo si giustifica con l'esigenza di *“attuare, con ricorso alla leva fiscale, un'inversione di tendenza nell'utilizzo comune dei prodotti di materiale plastico, promuovendo al contempo la progressiva riduzione della produzione e quindi del consumo di manufatti di plastica monouso”*.

Sebbene nel nostro ordinamento le imposte sulla produzione e sui consumi siano previste, come le accise, dal T.U. n. 504/95, la disciplina specificamente applicabile per le nuove imposte non armonizzate introdotte con Legge di Bilancio è contenuta proprio nella legge istitutiva, la quale, a fronte delle lacune emergenti dalla lettura del testo, non potrà ritenersi applicabile prima della pubblicazione dei provvedimenti attuativi che dovranno essere emanati da parte dei competenti organi amministrativi, in primis dall'Agenzia Dogane Monopoli.

Il comma 652 della Legge dispone infatti che le disposizioni sulla cd. Plastic tax avranno effetto a decorrere dal primo giorno del secondo mese successivo alla data di pubblicazione

del provvedimento amministrativo, che si attenda venga pubblicato da parte del Direttore dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli entro il mese di maggio, cui è demandato il compito di stabilire le modalità di attuazione dei commi da 634 a 650 dell’art. 1 della stessa Legge, ossia quelli istitutivi dell’imposta in questione.

Occorre dunque premettere che, se come ad oggi appare prospettato (e non differito) la pubblicazione dovesse intervenire nel mese di maggio 2020, l’imposta sarà applicabile a partire dal 1 luglio 2020 per i casi in relazione ai quali il presupposto impositivo si verifichi a partire da tale data; vale a dire solo con riguardo ai MACSI prodotti in Italia o introdotti nel territorio nazionale da paesi UE o extra UE a partire dal 1 luglio.

Con riferimento a tali casi, l’operatore obbligato al pagamento dell’imposta è tenuto ad ottemperare agli obblighi dichiarativi inserendo le operazioni imponibili nella dichiarazione riferita al periodo luglio-settembre 2020, la quale sarà presentata entro il 31 ottobre con contestuale pagamento dell’imposta.

È opportuno inoltre evidenziare che, essendo la Plastic tax un’imposta di consumo non armonizzata, anche alla luce di quelle che saranno le disposizioni d’attuazione, essa dovrà dimostrarsi compatibile con le direttive UE che stabiliscono i limiti entro i quali è concesso agli stati membri dell’Unione introdurre imposte di consumo ulteriori rispetto all’IVA e alle accise armonizzate. Inoltre, secondo il combinato degli artt. 401 della direttiva 112/2006/CE del 28 novembre 2006 e dell’art. 1 della direttiva n. 2008/118, ora rifiuta nella Direttiva 2020/262/UE, l’istituzione di tributi non armonizzati non dovrà comportare formalità connesse con il passaggio della frontiera.

I. Delimitazione dell’ambito oggettivo dell’imposta.

i. Dispositivi realizzati con impiego parziale di materie plastiche

Un primo nodo problematico riconosciuto anche da Assonime nella circolare n. 2 del 2020 si pone con riferimento all’individuazione dei MACSI dal punto di vista oggettivo, cruciale per l’applicazione del tributo.

La norma, infatti, non consente di delineare esattamente il perimetro applicativo dell’imposta, laddove individua il concetto di “MACSI” corrispondente alla nozione descritta al comma 634 come tutti i “*manufatti con singolo impiego [...] che hanno o sono destinati ad avere funzione di contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o di prodotti alimentari*”, definizione di per sé potenzialmente vastissima se si considera che è riferito ad ogni bene in commercio, sia esso un prodotto dell’industria, sia esso un prodotto dell’agricoltura o comunque alimentare. In proposito, contrariamente a quanto rilevato da

Assonime, non si è così convinti dell'impatto modesto della plastic tax che, da prime ricognizioni effettuate, sembra invece coinvolgere una larga platea di produttori ed una ancor più ampia pletora di beni che potrebbe portare a soddisfazioni di gettito di sicuro interesse per l'Erario.

Ad ogni modo, la definizione sopra richiamata, ora è chiaro, comprende pertanto sia i dispositivi che consentono di chiudere, commercializzare o presentare gli stessi MACSI o manufatti costituiti da altri materiali diversi dalle stesse materie plastiche (che possono avere la forma di "fogli, pellicole o strisce"), sia i manufatti monouso, ossia i dispositivi *"realizzati con l'impiego, anche parziale, di materie plastiche costituite da polimeri organici di origine sintetica che 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"*.

Essendo l'imposta applicabile anche a quei manufatti risultanti dalla commistione di materiale plastico e materiale di altra natura, come tale non imponibile, si impone la necessità di individuare con certezza quali tra le merci aventi natura mista - perché *"realizzati con l'impiego, anche parziale, di materie plastiche"* - debbano essere sottoposti a tassazione e soprattutto con quali modalità.

Sebbene il comma 651 abbia demandato al direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli la concreta identificazione dei MACSI in ambito doganale mediante l'associazione ad essi dei corrispondenti codici della nomenclatura combinata specificamente individuati a tal fine, tale intervento non si prospetta del tutto risolutivo.

Infatti, nonostante si renda in tal modo più immediata l'identificazione *tout court* dei manufatti da assoggettare ad imposta, non risulterebbe tuttavia agevole determinare quali MACSI - a prescindere dalla intrinseca idoneità a costituire oggetto di imposizione - possano essere esclusi dal perimetro impositivo in ragione delle deroghe previste dalla stessa Legge di Bilancio e quali invece siano comunque inclusi.

La Nomenclatura Combinata delle merci, infatti, designa e qualifica i prodotti in maniera puntuale e specifica, ma non distingue (o almeno non lo fa nella grande generalità dei casi) le fonti di produzione, le relative tecniche o gli impieghi delle materie prime utilizzate per la realizzazione di un bene, concentrandosi sul bene in sé, per come è finito e presentato all'autorità doganale. Questo fatto, evidentemente, potrebbe non risolvere esaustivamente il tema dell'oggetto dell'imposta in tutte le ipotesi in cui un prodotto sia di composizione e formazione ibrida, ovvero non compreso in un novero ristretto, come anche potrebbe generare criticità le quante volte un prodotto sia riclassificato in sede di verifica e dunque ricondotto, da un regime di non applicazione dell'imposta, ad un regime rilevante per la plastic tax.

ii. Identificazione dei MACSI riutilizzabili

È stato sopra illustrato come il legislatore, perseguendo l'intento di disincentivare la produzione ed il consumo di materiale plastico sul territorio nazionale, abbia inteso escludere dall'ambito applicativo dell'imposta quei manufatti idonei *“a compiere più trasferimenti durante il loro ciclo di vita”* e ad *“essere riutilizzati per lo stesso scopo per il quale sono stati ideati”*.

Anche in relazione a questo aspetto, attesa una certa genericità della definizione, occorre risolvere un quesito interpretativo ed il successivo problema applicativo, pure individuati da Assonime.

Anzitutto, la formula *“riutilizzati per lo stesso scopo per il quale sono stati ideati”* non lascia intendere se il riferimento operato dal legislatore riguardi la generica ed indefinita possibilità di un riutilizzo del manufatto – laddove, ad esempio, manufatti ideati per “contenere” liquidi, siano riutilizzati per contenere anche altro tipo di liquido – oppure se il riutilizzo contemplato dalla norma riguardi piuttosto il reimpiego dello stesso oggetto esclusivamente nel medesimo ciclo produttivo per il quale era stato progettato (come avviene, ad esempio, nel caso dei cd. “vuoti a rendere” che seguono un ciclo di vita ben scandito dalla restituzione del bene al cedente finalizzata a ripercorrere un determinato processo produttivo).

Appurato ciò, si porrebbe il problema di identificare quali tra i MACSI circolanti sul mercato - ed anche identificati da determinati codici di Nomenclatura Combinata - siano esclusi dall'applicazione dell'imposta in ragione dell'idoneità al riutilizzo.

Ad una prima analisi, potrebbe essere utile fare riferimento alla definizione di prodotto “monouso” fornita dalla direttiva U.E n. 904/2019, pure richiamata dall'Associazione, che lo identifica con *“il prodotto fatto di plastica in tutto o in parte, non concepito, progettato o immesso sul mercato per compiere più spostamenti o rotazioni durante la sua vita essendo rinviato a un produttore per la ricarica o riutilizzato per lo stesso scopo per il quale è stato concepito”* e che pare sia stata recepita dal legislatore nella redazione della norma, anche se non espressamente.

Dalla forma disgiuntiva utilizzata nella formula sopra richiamata sarebbe ragionevole intendere che il prodotto riutilizzabile sia, alternativamente, quello idoneo ad essere riconsegnato al produttore per il reimpiego nel medesimo ciclo produttivo, ovvero quello suscettibile di essere riutilizzato dal consumatore rispettando la destinazione ad esso impressa dal produttore.

In quest'ultimo caso però ci si domanda come potrebbe l'Amministrazione acclarare, in via preventiva, quali manufatti possano essere esclusi da imposizione perché potenzialmente – e poi concretamente – riutilizzabili da parte del consumatore e quali invece inclusi; su questo,

l'Agenzia Dogane Monopoli è chiamata ad un difficile compito che ha implicazioni, in concreto, sull'individuazione dell'impatto normativo che, in ogni caso, appare particolarmente esteso.

iii. Identificazione dei MACSI provenienti da processi di riciclo

La Legge di Bilancio prevede che la base imponibile per l'applicazione dell'imposta debba essere ridotta in proporzione alla quantità di plastica proveniente da processi di riciclo. Gli interrogativi sorgono in merito a quali siano le modalità atte a consentire di dimostrare la quantità di materiale utilizzato avente tale provenienza; occorre cioè individuare dei criteri sulla base dei quali quantificare la plastica suscettibile di essere esclusa dal calcolo della base imponibile, oltre a determinare le modalità che consentano di dimostrare l'effettiva idoneità al riciclo.

Si badi che, nell'ambito dei MACSI, sono stati inclusi i prodotti semilavorati realizzati con l'impiego, anche parziale, delle predette materie plastiche, impiegati nella produzione di altri MACSI, come anche i dispositivi – composti in tutto o in parte da materiale plastico – che consentano di chiudere, commercializzare o presentare gli stessi MACSI o i manufatti costituiti interamente da materiali diversi dalle stesse plastiche.

A ben vedere, tale previsione potrebbe ingenerare il rischio di incorrere in una “doppia imposizione”, che si verificherebbe nel caso di plurima applicazione di imposta nel caso in cui vi siano semilavorati che servono a fabbricare altri semilavorati o quando taluni semilavorati venissero utilizzati per fabbricare MACSI utilizzati per contenere altri MACSI.

Per far fronte a tale rischio, il legislatore ha previsto, al comma 644, che nel caso in cui i MACSI siano utilizzati per realizzare altri MACSI, il soggetto passivo debba riportare in dichiarazione i quantitativi di materiale utilizzato nella produzione – su cui evidentemente l'imposta sia già stata assolta – al fine di consentirne lo scomputo dalla base imponibile.

Ciò però non ha portata totalmente risolutiva in relazione ai casi in cui determinati quantitativi di materiale plastico vengano utilizzati per produrre prodotti estranei all'ambito di applicazione dell'imposta, il rischio cioè, è che vengano assoggettati ad imposta tutti i prodotti dell'industria petrolchimica.

Si aggiunga, poi, che la filiera commerciale ed operativa è in molti casi assai frammentata e/o diluita ed è difficile, se non in alcuni casi quasi impossibile, mantenere la tracciabilità dei pagamenti effettuati e delle loro evidenze, soprattutto se ad intervenire nella catena di vendita siano traders, intermediari o distributori che non producono né impiegano i MACSI, ma solo li commercializzano; in queste ipotesi, l'informazione deve trascinarsi nei vari passaggi commerciali e potrebbe farlo con grande difficoltà, potendo in proposito essere utile un sistema di certificazione pubblica

dell'assolvimento che possa garantire i soggetti che impiegano i MACSI per la produzione di altri MACSI.

II. Problematiche relative al presupposto territoriale degli scambi e il sistema della rivalsa dell'imposta e dei relativi rimborsi

Trattandosi di un'imposta di consumo, la Plastic tax dovrebbe incidere solo sui prodotti consumati sul territorio italiano, essendo stati ivi prodotti o comunque introdotti da un altro paese UE o extra UE.

Nella pratica degli scambi commerciali può però accadere che vengano esportati MACSI i quali abbiano già scontato l'imposta all'atto dell'acquisto, da parte del esportatore, nei confronti del produttore. In questi casi (contrariamente a quando accade, almeno espressamente, per l'altra imposta gemella, pure di recente istituzione con la Legge di Bilancio 2020, la sugar tax) ai sensi del comma 642 è previsto il rimborso integrale dell'imposta in favore dell'esportatore (o del soggetto che acquista i fabbricati in Italia per cederli ad altri Stati membri, dunque al cedente che effettua operazioni intraunionali), purché l'imposta assolta sia evidenziata nella documentazione commerciale e venga altresì fornita prova del suo pagamento.

Anche qui, come nel caso di cui sopra relativo all'oggetto dell'imposizione, non si può trascurare che tale meccanismo può rivelarsi foriero di possibili distorsioni nella catena distributiva soprattutto nel caso delle cessioni a catena, in quanto il soggetto avente diritto al rimborso potrebbe non conoscere il soggetto che ha versato l'imposta da cui è sorto tale diritto.

Inoltre, con riferimento alla finalità perseguita dal legislatore, che intende sottoporre a tassazione la produzione – e quindi il consumo – di materiale plastico non riciclabile sul territorio italiano, non si comprende quale debba essere il trattamento tributario applicabile ai manufatti prodotti in Italia per essere ceduti in altri paesi UE o Extra UE. Considerando la ratio della norma, come prospettata dal legislatore, sarebbe ragionevole ritenere che i manufatti esportati, od oggetto di cessione intracomunitaria, possano, a buon diritto, ritenersi esclusi, a monte, da tassazione.

A ciò si aggiunga, poi, il complesso tema della rivalsa dell'imposta, che deve anzitutto ritenersi pacificamente ammessa, nelle stesse forme previste dalle imposte di produzione e di consumo e dalle accise, ossia ai sensi delle disposizioni di cui all'art. 14 del TU delle Accise n. 504 del 1995.

Ovviamente, la forma della rivalsa è libera, ma essa, ai fini del rimborso, deve essere (meglio se integralmente) esposta in fattura, in una riga separata rispetto al prezzo del bene e ad esso ascrivibile e riconducibile puntualmente.

In questo modo – forse migliore ed ordinario rispetto ad ipotesi di riverse periodiche o cumulative – il prodotto dovrebbe essere sempre puntualmente tracciato, come pure il pagamento delle imposte, anche se per la prova del pagamento si attendono necessarie determinazioni dell’Agenzia che dovrebbe indicare la strada del rimborso per gli operatori, chiarendone il piano documentale. A tal proposito, in concreto, si osserva come occorra chiarire la documentazione rilevante ai fini del rimborso (ovvero cosa si intende per "prescritta documentazione commerciale"), a tal fine dettagliando se è necessario che l’imposta sia indicata separatamente in fattura e quali sono gli altri documenti in cui deve essere fornita evidenza dell’imposta addebitata, oltre alle modalità per riscontrare l’avvenuto pagamento sui lotti acquistati da parte del cessionario dei MACSI che successivamente si occupa della loro esportazione.

III. Individuazione del soggetto obbligato – il caso del soggetto proprietario delle merci non stabilito in Italia

Ulteriori perplessità si pongono con riferimento ai MACSI realizzati nel territorio italiano su commissione del proprietario della materia prima, non residente, tema anche questo da più parti sollevato e rappresentato anche da Assonime.

Il testo della norma, in effetti, non disciplina tale caso, e lascia aperto un interrogativo circa l’individuazione del soggetto obbligato: è il caso, in particolare, del committente non stabilito in Italia che conferisce materie prime ad un toller (fabbricante) il quale realizza il MACSI per conto del predetto committente.

Considerando che tra il committente ed il prestatore (che materialmente lavora la materia prima) non esiste una cessione, se si considera – come prima facie appare – il fabbricante quale soggetto obbligato, esiste il problema della rivalsa che sarebbe applicata in aggiunta ad una prestazione di servizio e non ad una cessione di un bene.

Si potrebbe formalmente individuare il soggetto obbligato nel committente, ma considerato che l’immissione in consumo avviene in Italia per un prodotto fabbricato in loco, appare ragionevole e coerente con l’impianto delle accise concludere che l’imposta gravi sul soggetto che concretamente immette in consumo il prodotto finito, ossia il prestatore del servizio.

Tuttavia, in siffatta conclusione pone seri problemi di tracciabilità dell’imposta nella catena della rivalsa, con potenziali effetti nei rimborsi, in un’ipotesi dunque che, da un lato, impone

agli operatori il massimo alert e, dall'altro, si dovrà necessariamente attendere delucidazioni da parte dell'Amministrazione.