

Valerio Ficari*

**IL REGOLAMENTO DEL 10 MAGGIO 2023 N.2023/956 CHE ISTITUISCE IL
“MECCANISMO DI ADEGUAMENTO DEL CARBONIO ALLE
FRONTIERE” (CBAM) E LA TASSAZIONE AMBIENTALE COME CAUSA
DI CONFLITTI DI INTERESSI NELLA SUPPLY CHAIN**

*THE REGULATION EU N.2023/956 OF 10 MAY 2023 ESTABLISHING THE
"CARBON BORDER ADJUSTMENT MECHANISM" (CBAM) AND
ENVIRONMENTAL TAXATION AS A CAUSE OF CONFLICTS OF INTEREST IN
THE SUPPLY CHAIN*

Abstract

Il recente “meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere”, istituito con il Regolamento (UE) n. 2023/956, pone all’attenzione particolari questioni relative alla configurazione del presupposto, alla riscossione del relativo prezzo e alla qualificazione dello stesso come tributo, eventualmente di natura doganale; senza dubbio rilevanti sono gli effetti sulla lotta al cambiamento climatico in una dimensione non solo comunitaria, considerando che le tipologie di merci interessate coprono un numero elevato di importazioni.

Probabilmente nel medio termine, il costo sostenuto dall’importatore potrebbe costituire un elemento idoneo a creare un “conflitto di interessi” con partner commerciali la cui attività non sia sostenibile dal punto di vista ambientale.

The recent "carbon border adjustment mechanism", established by Regulation (EU) n. 2023/956, raises particular issues related to the configuration of the assumption, the collection of the relevant price and its classification as a tax, possibly of a customs nature; the effects on combating climate change in a non-Community dimension are undoubtedly important, the types of goods concerned cover a large number of imports. Probably in the medium term, the cost borne by the importer could be an element that creates a "conflict of interest" with trading partners whose activity is not environmentally sustainable.

1. Una prospettiva di fiscalità ambientale senza dubbio nuova si ha con il Regolamento del 10 maggio 2023 n.2023/956 che istituisce il “meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere” (CBAM) (cfr. le *CBAM Questions and Answers updated on 19 July 2024* della Commissione europea).

* Professore ordinario di Diritto Tributario dell’Università degli Studi di Roma “Tor Vergata”; il presente lavoro è stato svolto nell’ambito del Progetto di Ricerca di Rilevante Interesse Nazionale (PRIN, Bando 2022 PNRR) “La tassazione e la finanza pubblica nella transizione verso uno sviluppo economico sostenibile”, codice identificativo MUR n. P20229KAX2 (CUP E53d2302), finanziato dall’Unione Europea – *Next Generation E*

Il Regolamento intende affrontare il problema della “incorporazione” delle emissioni di gas serra nella produzione di (talune) merci (elencate nell’Allegato A del medesimo Regolamento) prodotte in Paesi terzi rispetto alla UE ed esportate negli Stati membri.

L’intento è quello di orientare la scelta del partner e/o la (ri)localizzazione extracomunitaria dei siti produttivi verso soggetti/Stati “sensibili” alla transizione ecologica e alla produzione di energia da fonti rinnovabili se non, addirittura, impegnati ad attuare disposizioni in tema di neutralità climatica e di produzione di energia coincidenti con quelle dell’Unione e dei singoli Stati (cfr. art. 2).

Il regolamento avrà senza dubbio un impatto di medio/lungo termine sulla riduzione delle emissioni ma non, invece, così immediato sulla transizione ambientale diretta dell’operatore importatore residente nella Ue (cfr. BERRITTELLA, CIMINO, *An Assesment of Corousel Value – Added Tax Fraud in The European Carbon Market*, in *Revw. Law Econ.*, 2017, 11).

La misura prevista nel Regolamento, infatti, ove rapportata allo Stato di introduzione delle merci, si dedica a prevenire quello che è definito come l’*“inquinamento gratuito”* (cfr. considerando n.1) regolando, rispetto al fenomeno specifico delle importazioni, l’eventualità che la decarbonizzazione quale orientamento delle modalità produttive sia un comportamento limitato ai soli operatori che importano dalla Ue e non anche a quelli che esportano nel territorio doganale della UE (cfr. DEL FEDERICO, *Il Carbon Adjustment mechanism è entrato in vigore*, post *Tax news*, 8 luglio 2024; *amplius* in Idem, *Prime riflessioni sui profili tributari del Carbon Border Adjustment Mechanism* in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2023, 417 e ss.).

La misura opera, quindi, solo indirettamente nello Stato di importazione dato che la produzione *non green oriented* cui essa si indirizza si svolgerebbe all’estero e, comunque, potrebbe proseguire anche a seguito del pagamento del “prezzo”.

Indubbiamente, comunque, vi saranno degli effetti nel medio/lungo periodo di orientamento delle scelte dei propri partner commerciali; al momento presente si applica solo ad una serie di merci selezionate per il loro maggior rischio di rilocalizzazione delle emissioni di carbonio (i settori coinvolti sono la siderurgia, raffinerie, cemento, alluminio, chimica organica di base, idrogeno, concimi e non singoli prodotti).

Chiara l’idoneità a orientare efficacemente le importazioni verso beni a impatto ambientale minimo e da Stati che, in futuro, abbiano stipulato con l’Unione europea stessa accordi internazionali in tema di energia green, ambiente e concorrenza (cfr. DEL FEDERICO, *Prime riflessioni*, cit., 421; ARMELLA, *CBAM: un nuovo dazio ambientale sulle merci importate* in *Corr. Trib.*, 2024, 92 e ss.; FERRONI, *CBAM: Il nuovo tributo ambientale per la riduzione dei gas serra* in *Il Fisco*, 2023, 3965 e ss.),

pur restando non regolamentato al momento il divieto di qualsiasi forma di traslazione economica del prelievo sull'acquirente del bene importato.

La misura interviene per garantire una parità di posizioni competitive rispetto ai produttori che possano beneficiare di prezzi di produzione molto bassi in ragione dei minori o assenti costi di sostenibilità ambientale; gli effetti finanziari negativi del CBAM sulle importazioni di beni aventi una *carbon footprint* non virtuosa non impatta sulla libertà di scambio e circolazione in ragione del primario e fondamentale obiettivo ambientale.

Tra l'altro essa, per la sua genesi comunitaria, è in grado di superare le resistenze dei singoli stati membri alla gelosa sovranità in materia ambientale nonché, almeno negli auspici, le prassi produttive di stati extracomunitari, finendo per far adottare una misura regolamentare di fatto transnazionale idonea a stimolare, tramite il maggior costo di natura fiscale, produzioni ambientalmente più sostenibili; il tutto in piena coerenza con gli obblighi derivanti per gli stati aderenti all'accordo di cui si sostanzia il Trattato internazionale sui cambiamenti climatici di Parigi entrato in vigore il 4 novembre 2016.

Si deve, però, ammettere che gli effetti potrebbero essere minori delle aspettative e, sicuramente, destinati a dispiegarsi a medio/lungo termine in quanto il maggior costo potrebbe continuare ad essere sostenuto laddove la domanda sia nel b2b sia nel b2C, fosse insensibile all'aumento dei prezzi in cui si sostanzierebbe la traslazione economica del CBAM come costo; è, pur vero, però che le entrate dal CBAM, ove ne fosse meglio chiarita l'eventuale destinazione vincolata, potrebbero costituire un insieme di risorse finanziarie utili per garantire incentivi stabili alle attività produttive *green oriented*.

In ogni caso il meccanismo dovrà essere coordinato con quello già esistente dei c.d. certificati verdi i quali, nel rinnovato contesto normativo comunitario a seguito della direttiva sulla produzione di energia da fonti rinnovabili, da tempo cercano di orientare la produzione di energia elettrica verso l'uso di energie rinnovabili anche in occasione delle importazioni dall'estero.

2. Il Regolamento offre una serie di definizioni (cfr. l'art.3) senza dubbio rilevanti anche per una costruzione di un sistema più articolato di norme tributarie ambientali; si pensi al concetto di "*gas ad effetto serra*", di "*emissioni*", "*emissioni dirette*" ed "*emissioni incorporate*", di "*emissioni effettive*" e di "*emissioni indirette*"; non vi è un riferimento specifico all'attività produttiva non *green* dandosi solo una definizione di "*processi di produzione*"

Il meccanismo, oltre a caratterizzarsi per una articolata attività di reportistica trimestrale decorrente dal 1 ottobre 2023 in capo all'importare o rappresentante doganale nella prima fase transitoria, nella fase di piena introduzione consisterà

nell'applicazione di un "prelievo" legato alle emissioni che si possono presumere connaturate alla produzione di talune merci importate (es. metalli, fertilizzanti, energia,) da uno Stato terzo extracomunitario nel quale, per l'appunto, la localizzazione del partner sia stata scelta per i suoi diversi costi o la delocalizzazione sia stata perfezionata o mantenuta proprio per non dover sottostare a regole sia comunitarie che nazionali in tema di contrasto alle produzioni inquinanti.

L'*iter* è chiaramente proceduralizzato e, terminato il periodo transitorio, dal 1 gennaio 2026 vede coinvolte direttamente le autorità (anche) italiane.

Ai sensi dell'art. 5 prima dell'importazione l'importatore stabilito in uno Stato membro deve chiedere e ottenere la qualifica di "*dichiarante CBAM*"; la richiesta di autorizzazione e la registrazione dei dichiaranti è gestita a livello nazionale (quindi, si avranno autorizzazioni e registrazioni solo in Italia in ragione del luogo di stabilimento dell'importatore).

Il meccanismo si concretizza nella vendita da parte di ciascuno Stato membro di certificati CBAM a favore di un importatore che abbia ottenuto la qualifica di "*dichiarante CBAM*" (art.5) autorizzato. Nella domanda di autorizzazione l'importatore deve certificare il suo pedigree fiscale ovvero certificare di non essere destinatario "di un ordine di riscossione pendente per debiti fiscali nazionali", di non aver commesso "violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale (...)" e di avere una "capacità finanziaria e operativa" al fine di adempiere agli obblighi derivanti dal regolamento; senza dubbio dovrebbe escludersi che la pendenza di una procedura di riscossione non definitiva possa avere qualche effetto preclusivo ma resta la perplessità sulle conseguenze di una certificazione dell'accertamento di violazioni della normativa tributaria/doganale *sub iudice*.

L'acquisto da parte dell'importatore comunitario ha ad oggetto un "*certificato CBAM*" ovvero, nella relativa definizione, "*un certificato in formato elettronico corrispondente a una tonnellata di emissioni di CO2 incorporate nelle merci*"

Il soggetto autorizzato che abbia acquistato i certificati dovrà presentare, scaduto l'anno, una "*dichiarazione CBAM*" relativa all'"*anno civile precedente*"; questa dichiarazione (cfr. art.6) assume un ruolo fondamentale nel meccanismo sia solutorio che informativo in quanto, (i) oltre a dare informazioni in termini di megawatt e tonnellate per l'energia o le altre merci importate, deve indicare (ii) "*le emissioni totali incorporate nelle merci (...) espresse in tonnellate di emissioni di C=2 e per megawatt ora di energia elettrica*" nonché (iii) "*il numero totale di certificati CBAM da restituire corrispondenti alle emissioni incorporate totali*" allegando la relazione sulle emissioni incorporate fatta dal verificatore accreditato (cfr. art.8) al netto di eventuali riduzioni dei certificati da restituire in ragione dell'eventuale effettivo pagamento del prezzo del carbonio nello Stato dell'esportatore (cfr. art.9).

Le dichiarazioni trimestrali - le quali dovrebbero essere gestite dal Dipartimento Energia del Ministero dell'Ambiente e della Sicurezza energetica e, dunque, resterebbe da approfondire il ruolo dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli - hanno la funzione di fornire le esatte informazioni necessarie per determinare le effettive emissioni incorporate nel bene oppure per indicare i valori predeterminati pubblicati dalla Commissione il 22 dicembre 2023; fino al 31 dicembre 2024 in ogni caso si potranno utilizzare metodi equivalenti...tutti da verificare, però, nella loro efficienza. L'importatore, quando l'istituto entrerà a regime dal 1 gennaio 2026, al fine di assolvere al proprio onere finanziario probabilmente all'inizio dell'anno dovrà acquistare i c.d. certificati Cbam il cui prezzo, calcolato in euro rapportati alle tonnellate di emissioni, sarà fissato rispetto al pezzo medio delle aste settimanali delle quote Eu Ets (cioè dei certificati verdi)

L'istituzione del registro è gestita a livello centrale comunitario anche se le singole autorità doganali e autorità competenti vi accedono in tempo reale (art.14); la concessione della qualifica di "*dichiarante CBAM*" è disposta dalla singola autorità competente dello stato dell'importatore e, comunque, vale per tutti gli altri Stati membri.

La vendita dei certificati è effettuata direttamente da ciascun Stato membro ai dichiaranti Cbam stabilizzati nel proprio territorio attraverso una piattaforma centrale istituita e gestita dalla Commissione (art.20) previa fissazione e calcolo del prezzo dei certificati CBAM da parte della Commissione "*come media dei prezzi di chiusura delle quote EU ETS sulla piattaforma d'asta*" (art.21).

3. La procedura di riscossione è articolata in 2 fasi: (i) in un primo momento si perfeziona la vendita dei certificati prima dell'importazione e successivo caricamento dei medesimi sul registro con l'effetto finanziario per l'importatore che dovrebbe ex ante prevedere la quantità di emissioni per tonnellata o megawatt; (ii) quindi, entro "*il 31 maggio di ogni anno, per la prima volta nel 2007 per l'anno 2006*" la restituzione attraverso il registro di "*un numero di certificati CBAM corrispondente alle emissioni incorporate dichiarate (...) e verificate*" con l'obbligo dell'importatore dichiarante di avere sul proprio conto registrato al termine di ogni trimestre un numero di certificati pari "*ad almeno l'80% delle emissioni incorporate (...) in tutte le merci che ha importato dall'inizio dell'anno civile*"

La riscossione delle entrate ovvero dei prezzi dei certificati è attribuita ai singoli Stati i quali dovranno, infatti, essere "*responsabili della corretta determinazione e riscossione delle entrate*" CBAM (considerando n.64).

Ciò che non emerge chiaramente è la destinazione delle risorse che l'Italia, come ciascun altro Stato, otterrà; ove, infatti, l'entrata derivante dalla vendita dei certificati CBAM venisse qualificata come entrata propria della Ue il ruolo statale sarebbe

meramente di gestore della riscossione e la destinazione con relativo impiego rimesso alla UE.

4. L'impronta di carbonio caratterizzante la merce importata costituisce, quindi, l'elemento di discriminazione nell'imposizione la quale ultima ha un indubbio carattere funzionale in quanto dovrebbe orientare i metodi produttivi e non i prodotti finali di per sé (cfr. BEVILACQUA, *The Green Deal through Transnational Governance: the Case of CBAM in The Italian Journal of Public Law*, 2/2024, 389). Si è di fronte ad una prestazione patrimoniale (obbligo di pagamento una somma pari al valore del certificato CBAM) rispetto al cui presupposto emergono circostanze oggettive di natura ambientale riferibili al profilo soggettivo dell'esportatore ed oggettive della merce/modalità di produzione nello Stato estero.

L'approvazione in sede comunitaria alla maggioranza e non all'unanimità, ove consapevolmente adottata, potrebbe, però, far escludere la natura tributaria e far configurare una sorta di prezzo pubblico (cfr. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, spec.223 e ss.), salvo ritenere che si sia violata la regola dell'unanimità essendo indubbia la natura tributaria (cfr. quanto così addotto dalla Polonia nel ricorso proposto il 17 luglio 2023 dinanzi alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea C-445/23 e nel ricorso proposto l'8 agosto 2023 dinanzi alla medesima Corte, C-505/23).

Semberebbe, in base ad una prima ricostruzione, si tratti di un dazio doganale con finalità di tutela ambientale secondo il tradizionale schema proprio del principio del c.d. "chi inquina paga" dato che è palese l'intenzione di evitare il rischio di rilocalizzazione delle emissioni di carbonio non modificando i propri *partner* storici oppure attraverso scelte di trasferimento delle produzioni dalla Ue in stati extra UE in cui i costi della transizione ambientale siano assenti e non vi siano obblighi di riduzione delle emissioni di CO₂ (nel senso che si tratti di un tributo fondato sul principio "chi inquina paga" cfr. ARMELLA, *CBAM: un nuovo dazio ambientale sulle merci importate*, cit., 98).

L'effetto dissuasivo nelle intenzioni dovrebbe comportare sia la scelta di localizzazione extra Ue in Stati che promuovano anch'essi la decarbonizzazione sia una più rapida concentrazione delle sedi delle filiere produttive nella Ue.

La somiglianza con l'obbligo già presente di acquisto e scambio di quote di emissione (i c.d. certificati verdi relativi all'*Emission Trading System*) come forme di integrazione *ex lege* di un prezzo determinato fra privati potrebbe far accantonare la configurazione come dazio doganale che si porterebbe appresso delicate questioni di eventualmente illegittime limitazioni alle esportazioni verso Stati comunitari.

La peculiare connotazione derivante dal legame con la *carbon footprint* potrebbe fondare una natura apparentemente ambivalente del fenomeno in cui la finalità extratributaria legata alla finalità ambientale di orientare le importazioni verso

esportatori dall'impronta di carbonio virtuosa coesiste a quella, diversa, di colpire talune operazioni di cessione di beni di importazione ad alto impatto inquinante nella fase della loro previa produzione nello Stato di esportazione extracomunitaria in ragione della loro intrinseca qualità ambientale non green (sulla multifunzionalità cfr. DEL FEDERICO, *Prime riflessioni*, cit., 427 e ss. e 435 e ss. il quale ne puntualizza la natura alla stregua di una sovrainposta aggiuntiva al tributo doganale quale *carbon tax* sulle importazioni assumendo come presupposto il principio "chi inquina paga"). L'approdo più innovativo potrebbe essere, allora, quello di ipotizzare la natura come tributo ambientale in senso proprio il cui presupposto assume come manifestazione di capacità contributiva la negativa *carbon footprint* del produttore e, quindi, la circostanza dell'importazione di un prodotto non green.

5. Una specifica regolamentazione è dedicata all'energia.

Qualora l'importazione abbia ad oggetto energia da fonti non rinnovabili e non si provveda ad immettere una quota prodotta da fonti rinnovabili, si dovranno acquistare da altri operatori certificati verdi già attribuiti gratuitamente a qualsiasi produttore italiano di elettricità verde proporzionalmente all'elettricità verde prodotta; i certificati verdi nella loro possibilità di circolazione a titolo corrispettivo non sembrano, però misure efficaci nella prevenzione e nella eliminazione dei danni ambientali così come veramente idonee ad una transizione ecologica *cross border* quando il fenomeno produttivo dell'energia coinvolge operatori residenti in stati diversi; la possibilità per l'importare di acquistare i certificati verdi è solo una misura per sanare una scelta gestionale – quella di non rivolgersi ad esportatori produttori green e, quindi, di non voler/poter presentare le c.d. garanzie di origine – il cui costo potrebbe essere neutralizzato attraverso una traslazione economica del prezzo nel B2C in assenza di un controllo *ad hoc*.

Nonostante ciò, è pur vero che, in assenza di impiego di risorse statali, il meccanismo di assegnare gratuitamente dei bonus pari al valore predeterminato dell'energia verde o non verde da importare consente di sostenere il costo della transizione per quanti effettivamente vogliono aumentare l'importazione di energia *green* e, contemporaneamente, di onerare dal punto di vista finanziario, con una discriminazione qualitativa basata sulla diversa natura dell'energia oggetto di importazione senza il rischio di dare luogo ad un aiuto di stato a favore degli importatori *green* attraverso una misura equiparabile ad una tassa ad effetto equivalente a un dazio doganale con effetti di restrizione quantitativa alle importazioni.

Alcune riflessioni di dettaglio possono essere svolte con riguardo alla contigua figura, appunto, dei c.d. certificati verdi (da ultimo anche per riferimenti BARABINO, *I certificati co2 tra tutela ambientale e fiscalità* (nota a sent. Cass. civ. sez. V 10 ottobre 2019 n. 25492) in *Riv. Trim. Dir. Trib.* 2021, 1018 e ss.) alla luce di una recente posizione presa dalla giurisprudenza comunitaria (cfr. CGE 7 marzo 2024

causa C-558/22 caso Esperia a seguito del rinvio operato dal Consiglio di Stato italiano) in cui i giudici comunitari, hanno confermato che il meccanismo dei certificati verdi è idoneo a contribuire alla realizzazione dell'obiettivo già fissato nella Direttiva 2001/77 del 27 settembre 2001 sulla promozione dell'energia elettrica prodotta da fonti energetiche rinnovabili nel mercato interno comunitario dell'elettricità; inoltre la stessa Corte ha riconosciuto legittimo che uno Stato, nei margini di discrezionalità previsti dalla Direttiva 2009/28 del 23 aprile 2009, opti per una misura di sostegno alla transizione ecologica attraverso assegnazioni gratuite e obblighi di acquisto di certificati verdi.

I produttori di energia verde italiani hanno un duplice vantaggio: quello di vendere elettricità *green* senza dover acquistare i certificati verdi e quello di poter vendere quelli ricevuti gratuitamente agli importatori o produttori non *green*. Senza dubbio tali vantaggi possono incidere sulla concorrenza ma essi non si riportano ad un trasferimento di risorse statali a favore degli operatori *green* in quanto il finanziamento che l'operatore *green* riceverebbe deriverebbe dal pagamento del prezzo da parte del suo concorrente non *green*.

Il rischio di un indebito vantaggio c.d. selettivo a favore dei produttori nazionali di elettricità verde è escluso se esiste una sostanziale differenziazione tra le imprese risultante dalla loro natura e struttura del sistema produttivo e di mercato di riferimento.

In particolare, la “*necessità di garantire la tutela dell'ambiente*” può giustificare che il “*sistema generale che disciplina la produzione, la commercializzazione e il consumo di energia elettrica in Italia*” recepisca al suo interno una differenziazione fra operatori a sostegno di quanti, quelli che producono e acquistano energia da fonti rinnovabili, devono sostenere un “*costo di produzione più elevato*” (cfr. CGE 7 marzo 2024 causa C-558/22 caso Esperia §92-93).

In altri termini se nel mercato devono coesistere operatori che hanno una differenza qualitativa nell'origine *green* o meno dell'energia prodotta o acquistata e se i costi sono più elevati per quelli *green*, la misura selettiva è giustificata.

Infine, tale costo (il prezzo di acquisto dei certificati verdi da parte degli operatori che importino energia prodotta non da fonti rinnovabili) non può essere equiparato ad un dazio doganale né ad una tassa ad effetto equivalente in quanto nella sua gestione non sarebbe coinvolta alcuna autorità nazionale né il relativo pagamento avverrebbe in occasione della movimentazione alle frontiere (cfr. CGE 7 marzo 2024 causa C-558/22 caso Esperia §99).

Infine, come segnato dalla stessa giurisprudenza comunitaria, l'effetto di poter limitare le importazioni di energia seppur quella non *green* sarebbe giustificato da un motivo di interesse generale identificato esplicitamente nelle “*esigenze imperative attinenti alla tutela dell'ambiente*” la quale si può garantire con il “*promuovere un*

maggior uso delle fonti di energia rinnovabili per la produzione di energia elettrica nonché alla “*tutela della salute e della vita delle persone e degli animali nonché alla preservazione dei vegetali, motivi di interesse generale elencati all’articolo 36 TFUE*” (cfr. CGE 7 marzo 2024 causa C-558/22 caso Esperia §108. 118-121).