

Carbon Border Adjustment Mechanism e tributi doganali nell'Unione Europea

di Lorenzo del Federico

Università di Chieti – Pescara

Il Carbon Border Adjustment Mechanism – CBAM rappresenta una importante novità nel panorama finanziario e tributario dell'Unione Europea.

Il 10 marzo 2021 il Parlamento europeo ha adottato una risoluzione per l'introduzione del CBAM.

Questa misura rappresenta la nuova frontiera del Carbon Pricing in Europa: consiste in un meccanismo da applicare alla frontiera europea che adegui il prezzo dei prodotti importati al quantitativo di emissioni di CO₂ in essi incorporato.

La proposta è parte integrante del *Green Deal* ed è considerata dai vertici della Commissione Europea una delle iniziative chiave del 2021.

Il commissario al *Green Deal*, Franz Timmermans, ha evidenziato che l'introduzione di tale misura rappresenta “una questione di sopravvivenza” per l'industria e il mercato interno europeo.

I nuovi obiettivi di decarbonizzazione fissati per il 2030 e il 2050 dall'Unione, l'inasprimento delle misure per il clima e l'incremento del prezzo della CO₂ sotto il sistema dell'Emissions Trading System (ETS) accresceranno i rischi del c.d. “carbon leakage”. Questo fenomeno distorsivo, basato sulle differenze di prezzo determinate da processi produttivi più inquinanti e poco rispettosi dei requisiti ambientali, alimenta la competizione sleale, la delocalizzazione delle aziende europee e la sostituzione dei prodotti europei con prodotti importati.

Il Parlamento europeo ha evidenziato che, se le emissioni prodotte all'interno dell'UE sono diminuite negli ultimi anni, viceversa, le emissioni di gas serra aggregate alle importazioni sono in costante crescita. È quindi fondamentale creare dei presupposti perché le industrie straniere inizino un processo di decarbonizzazione al pari di quelle europee¹.

Il CBAM dovrebbe entrare in funzione nel 2026 e contribuire al bilancio europeo con un gettito che oscilla dai 5 ai 14 miliardi all'anno. I guadagni verrebbero investiti per facilitare il raggiungimento degli obiettivi prefissati nel *Green Deal*, aumentare il sostegno europeo verso i Paesi meno sviluppati e più esposti ai rischi del cambiamento climatico e infine, per ripagare i prestiti del *Recovery Plan*.

¹ Sui profili comparatistici v.: State and Trends of Carbon Pricing 2021, World Bank; S. LIACI, Il Carbon pricing durante il Covid-19: un confronto Internazionale, in OCPI, 4 giugno 2021.

A livello internazionale è ampiamente condivisa l'esigenza di quantificare il costo delle emissioni di carbonio

L'esigenza di quantificare il costo del carbonio è valorizzata e promossa anche dall'OCSE², dalla Banca Mondiale³ e dal Fondo Monetario Internazionale.

In particolare, il FMI suggerisce una politica fiscale per mitigare gli effetti dei cambiamenti climatici attraverso una incisiva tassazione del carbonio.

Nell'autunno del 2019 il Fiscal Monitor del FMI ha elaborato indicazioni concrete per la classe politica internazionale con l'intento di rimodellare i sistemi fiscali, scoraggiare le emissioni di carbonio e mitigare così gli effetti dei cambiamenti climatici.

Esistono due fondamentali forme di "carbon pricing", che disincentivano l'uso di combustibili inquinanti: -le carbon taxes, direttamente legate al contenuto di CO₂ nei combustibili fossili; -gli Emissions Trading Systems (ETS), nei quali le imprese devono acquistare un "permesso" per ogni tonnellata di CO₂ emessa, rimanendo entro una certa soglia per non ricevere sanzioni⁴.

Nel sistema Unionale gli ETS sono diffusi e sperimentati ormai da tempo. Tali permessi sono acquistati dagli Stati membri tramite asta, con una parte assegnata gratuitamente, o dalle imprese che ne hanno in eccesso.

Il CBAM è una carbon tax gravante sulle importazioni, certamente rispondente al principio chi inquina paga (art. 191, TFEU) e conforme ai parametri della capacità contributiva (art. 53 Cost.) e dell'ability to pay più in generale, così come lo sono i normali tributi doganali.

L'attuale sistema Unionale degli ETS penalizza le industrie europee, inducendole a delocalizzare le produzioni inquinanti. E quindi, proprio per scongiurare questo fenomeno del c.d. carbon leakage, negli ultimi anni il sistema ETS attribuisce quote gratuite di CO₂ alle industrie europee più "energivore", in particolare del settore energetico e siderurgico. Il CBAM comporterà un'imposizione alle frontiere Unionali gravante sui prodotti energivori provenienti dall'estero. Conseguentemente la Commissione Europea ipotizza interventi restrittivi sul fronte delle emissioni gratuite di ETS; il commissario europeo per gli Affari Economici e Monetari Paolo Gentiloni, ha chiarito la necessità di abolire gradualmente l'assegnazione di quote di emissioni gratuite in concomitanza con l'avanzare del CBAM.

² OECD, Taxing Energy Use 2019: Using Taxes for Climate Action, 2019; OECD, Tax Policy Reforms 2021.

³ State and Trends of Carbon Pricing 2021, World Bank.

⁴ Per una descrizione del quadro istituzionale v. B. BONINI, Carbon tax: il prezzo da pagare per salvare il pianeta, in OCPI, 15 novembre 2019.

Il Green Deal Europeo ed il pacchetto “Fit for 55”

La Commissione europea ha delineato un pacchetto estremamente ambizioso di misure sull'ambiente. L'obiettivo è ridurre le emissioni di gas serra di almeno il 55% entro il 2030 rispetto ai livelli del 1990.

Le misure "Fit for 55" interessano diverse aree, compresa la leva fiscale, con la previsione di una tassa minima sui carburanti inquinanti per l'aviazione e, soprattutto, l'introduzione del CBAM, una nuova tassa sulle importazioni delle industrie pesanti che non soddisfano gli standard europei di protezione dell'ambiente.

Si tratta della misura più controversa e dibattuta, non tanto nel principio quanto nelle modalità attuative prescelte, in quanto rispetto alle altre carbon tax assumono rilievo fondamentale il sistema delle importazioni e dei dazi doganali⁵.

Sul piano del commercio internazionale è chiaro che un sovrapprezzo sulle importazioni che non soddisfano gli standard climatici fissati dall'UE darà luogo a forti tensioni con gli Stati che risulteranno in concreto svantaggiati dalla misura.

Non soltanto digitalizzazione: il CBAM riaccende l'attenzione sulla rilevanza delle frontiere, sui tributi doganali e sui fattori fisici e materiali della fiscalità e del commercio internazionale.

Il progetto Unionale per l'introduzione del CBAM è molto avanzato, come risulta dalla proposta della Commissione -14 luglio 2021, COM(2021) 564- per un regolamento del Parlamento Europeo e del Consiglio, volta ad istituire un meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere.

Il regolamento dovrebbe entrare in vigore il 1° gennaio 2023.

Il CBAM, presenta particolare interesse ai nostri fini, in quanto nell'attuale dibattito fiscale sulla tassazione dell'economia digitalizzata, sulla dematerializzazione dei modelli di business, sulla catena di creazione del valore ecc., riaccende l'attenzione sulla rilevanza delle frontiere, sui tributi doganali e sui fattori fisici e materiali della fiscalità e del commercio internazionale.

Il CBAM induce gli studiosi della fiscalità a recuperare tutto il ventaglio delle classiche discussioni sui tributi doganali, alquanto trascurati negli ultimi anni.

Il CBAM si inserisce nel sistema delle risorse proprie del bilancio dell'UE (prelievi agricoli, i dazi doganali e risorsa su quota IVA).

⁵ V. I rilievi critici di A. PIRLOT, Carbon Border Adjustment Measures: A Straightforward Multi-Purpose Climate Change Instrument? in Journal of Environmental Law, 2021, 00, 1–28.

Più specificamente il CBAM si configura come dazio doganale.

I dazi vengono imposti sulle importazioni di prodotti da paesi non appartenenti all'UE secondo aliquote determinate nella tariffa doganale comune.

Gli Stati membri sono responsabili della riscossione dei dazi doganali, conformemente alle norme stabilite dal regolamento del Consiglio recante modalità di esecuzione della decisione sulle risorse proprie.

Nel periodo 2021-2027 gli Stati membri tratterranno il 25% dei dazi doganali riscossi. Ciò serve non soltanto a coprire le spese di riscossione, ma anche da incentivo a garantire una riscossione diligente degli importi dovuti.

Il 75% del gettito del CBAM è destinato al bilancio dell'Unione con la prioritaria finalità di fronteggiare l'indebitamento Unionale derivante dalle politiche di spesa attuate per contrastare l'emergenza sanitaria Covid e rilanciare l'economia.

La polifunzionalità del CBAM e la sua dimensione fiscale

Il CBAM si presenta come strumento multifunzionale, volto a mitigare il cambiamento climatico, neutralizzare i vantaggi competitivi commerciali per i soggetti inquinanti, rafforzare la leadership climatica, reperire risorse per la finanza pubblica.

La misura è stata fortemente criticata dalla dottrina, secondo cui “the EU CBAM is inconsistent with the Commission’s main objectives of promoting fair competition and climate mitigation in line with the Paris Agreement”⁶.

Ciononostante, si ritiene che gli aspetti positivi prevalgano sugli aspetti criticabili e soprattutto che la strada tracciata sia strategicamente irrinunciabile.

Del resto, la base giuridica è stata individuata dalla Commissione negli artt. 191-193 del TFUE, quindi incentrata sulle politiche ambientali e non nell'ambito della fiscalità, in parte per ovvie e condivisibili interconnessioni tematiche, ma di certo anche per evitare le endemiche e croniche paralisi generate dalla regola dell'unanimità in materia fiscale. Sono quindi comprensibili l'equilibrismo e le ambiguità che caratterizzano, per esigenze politiche i lavori preparatori in tema di CBAM.

Nonostante l'ambiziosa proposta di regolamento, l'elaborazione del CBAM è in corso, ed è probabile, anzi auspicabile, che il progetto iniziale subirà molteplici modifiche, tuttavia, è utile avviare sin da questa prima fase una riflessione sui profili finanziari e tributari della misura.

⁶ A. PIRLOT, Carbon Border Adjustment Measures cit.

L'Unione concepisce il CBAM come una tassazione ancorata al fattore carbonio per le importazioni di determinati prodotti ad alto impatto inquinante, con l'intento di evitare che le politiche ambientali europee portino alla delocalizzazione all'estero degli impianti industriali ovvero che le produzioni estere risultino avvantaggiate dalla inesistenza di vincoli ambientali nei loro Stati di appartenenza.

Sul piano delle politiche economiche ciò comporterà la riduzione delle emissioni in Europa ed il calo delle emissioni a livello mondiale, impedendo che le produzioni ad alta intensità di carbonio vengano delocalizzate.

Si avvierà inoltre un effetto virtuoso in quanto l'industria extra europea e gli Stati interessati saranno spinti ad adottare misure armoniche rispetto alle politiche ambientali dell'Unione.

In concreto gli importatori dovranno pagare una sorta di sovraimposta aggiuntiva rispetto al normale tributo doganale, in base al fattore carbonio relativo ai beni importati, in modo da riflettere i costi di scambio delle emissioni che un produttore europeo dovrebbe affrontare se inquinasse nella medesima quantità.

Il CBAM sarà introdotto gradualmente e applicato solo a un elenco minimo di settori: ferro, acciaio, cemento, alluminio, fertilizzanti e importazioni di elettricità (reg., art. 2, "Ambito di applicazione" e relativi elenchi).

Nel biennio 23/25, l'Unione monitorerà le informazioni che le società comunicano sulle loro emissioni; nel 2026, inizierà ad essere applicato un tributo aggiuntivo ai dazi doganali sull'importazione dei beni nel mercato unico Unionale.

Tax design.

Dagli studi preliminari confluiti nella proposta di regolamento CBAM emerge una netta preferenza per un modello di CBAM concepito come tributo applicato alle importazioni, mediante un sistema che riproduce il regime ETS applicabile alla produzione nazionale (reg., art. 1, "Oggetto", art. 4 "Importazione di merci").

Questa opzione comporta, analogamente al sistema di quote ETS, la restituzione (consegna) di appositi certificati CBAM da parte degli importatori sulla base dell'intensità integrata delle emissioni dei prodotti che importano nell'Unione e acquistati a un prezzo corrispondente a quello delle quote ETS in qualsiasi momento.

I certificati CBAM non saranno collegati al sistema ETS, bensì rispecchieranno il prezzo di tali quote per garantire un approccio coerente alla fissazione dei prezzi nell'ambito del sistema ETS.

Le autorità nazionali per il clima gestiranno la vendita dei certificati (reg., art. 20, "Vendita dei certificati CBAM") e gli importatori presenteranno le dichiarazioni delle

emissioni incorporate verificate nei prodotti importati a tali autorità incaricate di gestire il CBAM e restituiranno un certo numero di certificati CBAM corrispondenti alle emissioni dichiarate (reg., art. 22, “Restituzione dei certificati CBAM”).

La dichiarazione e la restituzione saranno effettuate, analogamente a quanto avviene nell'ambito del sistema ETS dell'UE, in occasione di un esercizio annuale di riconciliazione che avrà luogo nell'anno successivo a quello di importazione e si baserà sui volumi delle importazioni commerciali annuali (reg., art. 6, “Dichiarazione CBAM”).

L'intensità delle emissioni di carbonio dei prodotti sarebbe basata su valori standard; tuttavia, gli importatori avrebbero la possibilità, al momento dell'esercizio di riconciliazione annuale, di chiedere una riduzione del CBAM sulla base dei loro risultati in termini di emissioni individuali (reg., art. 7, “Calcolo delle emissioni incorporate”).

Inoltre, gli importatori avrebbero il diritto di chiedere una riduzione del CBAM per qualsiasi prezzo del carbonio pagato nel paese di produzione, che non è reintegrato o altrimenti compensato al momento dell'esportazione (reg., art. 9, “Prezzo del carbonio pagato in un paese di origine”).

L'integrazione tra ETS e CBAM viene rafforzata anche dalla previsione di un regime transitorio di graduale eliminazione delle assegnazioni gratuite (reg., art. 1, “Oggetto”). Viene infatti ipotizzato un periodo transitorio di 10 anni, a partire dal 2026, durante il quale le assegnazioni a titolo gratuito di quote nell'ambito del sistema ETS vanno gradualmente eliminate di 10 punti percentuali all'anno, mentre il CBAM viene introdotto gradualmente. Durante questo periodo di introduzione graduale, il CBAM sarebbe ridotto proporzionalmente al quantitativo di quote gratuite assegnate in un determinato settore.

Le competenze amministrative, relative ai certificati CBAM e più in generale all'attuazione del regolamento, sono affidate alle autorità nazionali, ma con un importante ruolo di coordinamento affidato alla Commissione (reg., art. 15 “Amministrazione centrale”); i singoli Stati hanno la facoltà di designare le loro specifiche autorità (reg., art. 11, “Autorità competenti”), che quindi non necessariamente dovranno coincidere con le autorità doganali nazionali. I profili procedurali attinenti alla circolazione delle merci sono incentrati sul Codice Doganale dell'Unione⁷, come risulta chiaramente dall'art. 25 della proposta di regolamento, dedicato alle “Procedure alla frontiera all'atto dell'importazione delle merci”.

Profili territoriali e problematiche relativa all'OMC.

⁷ Regolamento (UE) n. 952/2013 che istituisce il codice doganale dell'Unione.

Dal punto della territorialità il CBAM non verrà applicato ai Paesi facenti parte l'Unione doganale dell'UE ovvero Islanda, Norvegia, Liechtenstein e Svizzera e nemmeno ai territori europei oltreoceano (saranno quindi tassate le importazioni dal Regno Unito...- reg., art. 2, “Ambito di applicazione” e relativo allegato II).

Ovviamente gli Stati interessati tenderanno a contestare il CBAM come misura protezionistica, che penalizza ingiustamente le loro esportazioni. Inoltre, almeno in una prima fase, la misura comporterà un aumento dei costi delle materie prime ed una alterazione dei normali e genuini flussi commerciali.

Russia, Ucraina, Cina, Turchia ed Australia sono tra i Paesi più colpiti e potrebbero scegliere di contestare la misura dinanzi all'OMC.

L'Unione ritiene di essere in linea con le regole del commercio internazionale e sottolinea che il CBAM si rivolge ai prodotti, non ai Paesi. Ed in effetti sembra che laddove il CBAM sia configurato senza riduzioni / sconti all'esportazione⁸ e non sia discriminatorio tra prodotti Unionali ed extra Unionali, non siano ipotizzabili violazioni della regolazione dell'OMC.

Summary

Overview

A carbon border adjustment mechanism CBAM, announced in the European Green Deal, is part of that package and will serve as an essential element of the EU toolbox to meet the objective of a climate-neutral EU by 2050 in line with the Paris Agreement by addressing risks of carbon leakage as a result of the increased Union climate ambition. The European Parliament adopted in March 2021 a resolution advocating for the introduction of a WTO-compatible carbon border adjustment mechanism.

The Commission announced its intention to propose a CBAM in the European Green Deal. As indicated in the Communication ‘Should differences in levels of ambition worldwide persist, as the EU increases its climate ambition, the Commission will propose a carbon border adjustment mechanism, for selected sectors, to reduce the risk of carbon leakage. This would ensure that the price of imports reflect more accurately their carbon content. This measure will be designed to comply with World Trade Organization rules and other international obligations of the EU.

⁸ Tutti gli atti delle istituzioni Unionali chiariscono che “se il CBAM venisse semplicemente affiancato all’attuale ricollocamento delle quote gratuite di emissioni di carbonio sotto il sistema dell’ETS, si giungerebbe a una eccessiva e ingiustificata protezione delle industrie europee” (così la risoluzione del PE 10 marzo 2021).

This mechanism is an alternative to the measures that address the risk of carbon leakage in the EU's Emissions Trading System ('EU ETS') and is meant to avoid that the emissions reduction efforts of the Union are offset by increasing emissions outside the Union through relocation of production or increased imports of less carbon-intensive products. Without such a mechanism, carbon leakage could result in an overall increase in global emissions.

Tax design

CBAM involves the application on imports of a system that replicates the EU ETS regime applicable to domestic production.

The regulatory proposal entails – similar to the system of allowances under the EU ETS – the surrendering of certificates ('CBAM certificates') by importers based on embedded emission intensity of the products they import into the Union, and purchased at a price corresponding to that of the EU ETS allowances at any given point in time. These certificates will not be linked to the EU ETS system of allowances but will mirror the price of these allowances to ensure a coherent approach to the pricing under the EU ETS. National climate authorities will administer the sale of the CBAM certificates and importers will submit declarations of verified embedded emissions in the imported products to these authorities tasked with managing the CBAM and surrender a number of CBAM certificates corresponding to the declared emissions. Such declaration and surrendering will occur – similar to that under the EU ETS – at a yearly reconciliation exercise taking place in the year following the year of importation and based on yearly trade import volumes. The carbon emission intensity of products would be based on default values; however, importers would be given the opportunity, at the moment of the yearly reconciliation exercise, to claim a reduction of the CBAM on the basis of their individual emission performance. They would also be entitled to claim a reduction of the CBAM for any carbon price paid in the country of production (which is not rebated or in other way compensated upon export).

However, the regulatory proposal considers a 10 years phasing in period starting in 2026 during which the free allocations of allowances under the EU ETS would be gradually phased out by 10 percentage points each year and the CBAM would be phased in. During this phasing in period, the CBAM would be reduced proportionally to the amount of free allowances distributed in a given sector.

Highlight

The CBAM, is of particular interest for our purposes, as in the current discussion on the taxation of the digitized economy, on the dematerialization of business models, value creation chains, etc., it rekindles attention to the relevance of borders, customs duties and on the physical and material factors of taxation and international trade.

The CBAM induces the scholars of taxation to recover the whole range of the classics on customs taxes, somewhat neglected in recent years.

The CBAM is part of the system of resources of the EU budget (agricultural levies, customs duties and resource on VAT).

More added the CBAM is configured as customs duty.

The CBAM is a carbon tax imposed on imports, certainly complying with the polluter pays principle (Article 191, TFEU) and complying with the parameters of the ability to pay, as well as normal customs duties are.