

La riforma delle accise introduce il “destinatario certificato” e lo “speditore certificato” ma li àncora alle vecchie figure

Anna Diana

Nella Gazzetta Ufficiale n. 284 del 29 novembre 2021 è stato pubblicato il decreto legislativo del 5 novembre 2021, n. 180, il quale ha apportato significative modifiche al TUA (d. lgs. n. 504 del 1995) per recepire nell’ordinamento italiano la Direttiva (UE) 2020/262 del Consiglio del 19 dicembre 2019, introducendo – tra l’altro – le nuove figure dello speditore e del destinatario certificato.

Principale obiettivo della Direttiva è quello di migliorare il livello di armonizzazione del settore delle accise in tutti gli Stati membri, raccogliendo all’interno di un unico testo le modifiche alla vecchia Direttiva 2008/118 susseguitesesi nel corso degli anni. Le previsioni della nuova Direttiva sono entrate in vigore il 21 marzo dello scorso anno, anche se alcuni articoli – relativi in particolare all’oggetto del tributo, al debitore e alle condizioni di esigibilità – si applicheranno solo a partire dal 13 febbraio 2023, al fine di consentire agli Stati membri UE un progressivo adeguamento. Fra le principali novità introdotte dalla direttiva in commento e recepite dal d.lgs. n. 180, cit. (per approfondimenti in merito, si veda *amplius* un altro [contributo pubblicato su questo sito](#)), vale la pena menzionare:

- l’individuazione del momento in cui sorge, in taluni casi, l’obbligazione tributaria e l’individuazione del momento e del luogo di esigibilità dell’imposta (al fine di evitare una sovrapposizione di competenze tra Stati membri);
- la definizione puntuale di soglie comuni relative alla perdita parziale dovuta alla natura dei prodotti sottoposti ad accisa durante il loro trasporto tra più Stati membri dell’UE, al di sotto delle quali il calo o la perdita non viene considerato come immissione in consumo;
- la previsione di modalità telematiche di tracciamento dei trasferimenti di prodotti immessi in consumo nel territorio di uno Stato membro spediti verso il territorio di un altro Stato membro al fine di essere consegnati per scopi commerciali (e-DAS);
- l’introduzione di una nuova ipotesi di responsabilità solidale d’imposta tra il soggetto che detiene il prodotto e colui che ne ha effettuato l’immagazzinamento;
- l’introduzione di due nuove figure di soggetti obbligati: lo **speditore certificato** ed il **destinatario certificato**, in capo ai quali vengono posti obblighi strumentali al contrasto alle frodi.

Proprio con riferimento a quest'ultimo aspetto, va detto sin da subito che l'obiettivo dell'introduzione di tali figure è dettato, anzitutto, da esigenze di speditezza dei traffici dei prodotti soggetti ad accisa già immessi in consumo nel territorio di uno Stato membro e successivamente trasportati verso un altro Stato UE (movimenti *intra* UE di prodotti sottoposti ad accisa). Tuttavia, di importanza non secondaria è anche il contrasto alle frodi. Infatti, come anticipato, la normativa pone in capo a tali soggetti specifici obblighi volti a ridurre sensibilmente il rischio di movimentazioni irregolari, introducendo modalità di tracciamento telematico dei beni e, in particolare, prevedendo l'utilizzo di un documento amministrativo elettronico semplificato (e-DAS).

La Direttiva offre una definizione volutamente generica delle due figure all'art. 3, il quale prevede che:

"Ai fini della presente direttiva si intende per (...):

12) **"speditore certificato"** *una persona fisica o giuridica registrata presso le autorità competenti dello Stato membro di spedizione al fine di spedire, nell'esercizio della sua attività, prodotti sottoposti ad accisa immessi in consumo nel territorio di uno Stato membro e successivamente trasportati verso il territorio di un altro Stato membro;*

13) **"destinatario certificato"** *una persona fisica o giuridica registrata presso le autorità competenti dello Stato membro di spedizione al fine di ricevere, nell'esercizio della sua attività, prodotti sottoposti ad accisa immessi in consumo nel territorio di uno Stato membro e successivamente trasportati verso il territorio di un altro Stato membro".*

A livello interno, le lettere g) e i) del decreto n. 180 hanno introdotto nel TUA le due nuove figure, inserendo nel Testo unico i nuovi artt. 8-*bis* e 9-*bis*.

Venendo alle definizioni, il nuovo art. 8-*bis* prevede, al comma 1, che il soggetto che intende operare quale destinatario certificato deve essere

"autorizzato preventivamente dall'Amministrazione finanziaria e deve avere, per i prodotti sottoposti ad accisa diversi dai tabacchi lavorati, la qualifica di depositario autorizzato o di destinatario registrato e, per i tabacchi lavorati,

la qualifica di destinatario registrato.”

Risulta subito evidente dalla lettura del comma 1 come la norma interna non solo vincoli l'ottenimento dello *status* di destinatario certificato ad una previa autorizzazione amministrativa, come previsto dalla Direttiva, ma richieda, ulteriormente e a monte, che il soggetto in questione rivesta già una delle due “vecchie” qualifiche, ossia quella di destinatario registrato o di depositario autorizzato, il cui ottenimento passa - notoriamente - attraverso un *iter* autorizzativo tutt'altro che agevole.

Tale scelta legislativa sarebbe dettata, come evidenziato nella Relazione illustrativa allo schema di decreto, da esigenze di maggiore tutela delle ragioni erariali e, in particolare, dalla considerazione che l'accisa già versata nello Stato membro di prima immissione in consumo debba comunque essere assolta in Italia proprio dal destinatario certificato nazionale.

Sotto questo profilo, nonostante senza dubbio la lotta alle frodi costituisca una delle ragioni ispiratrici del riordino della disciplina a livello europeo, non può tuttavia sottacersi come la norma interna si ponga in forte disallineamento rispetto a quella unionale e vanifichi, di fatto, gli obiettivi di semplificazione procedurale auspicati in seno all'UE.

Quanto appena detto vale, a maggior ragione, se si considera che tanto la Direttiva, quanto la normativa interna comunque pongono in capo al destinatario certificato precisi obblighi volti proprio ad evitare condotte fraudolente. Nel dettaglio, l'art. 8-*bis*, cit., prevede che il destinatario certificato ha l'obbligo, anzitutto, di prestare idonea garanzia (pari al 100% dell'accisa gravante sui prodotti movimentati) e versare l'imposta entro il giorno successivo a quello di arrivo dei prodotti presso di lui; inoltre, è tenuto ad iscriverli in appositi registri e, infine, ha l'obbligo di detenere i prodotti in apposita area separata del proprio deposito, per finalità di controllo da parte dell'Amministrazione.

Alla luce di ciò sarebbe forse auspicabile, dunque, l'introduzione di un regime semplificato per consentire quantomeno ai “vecchi” soggetti, quali il depositario autorizzato e il destinatario registrato - tenuti, in forza delle relative norme del TUA, a numerosi adempimenti e già responsabili verso l'Amministrazione finanziaria in caso di violazioni - di ottenere la qualità di destinatario certificato senza *step* autorizzativi eccessivamente gravosi, così da rendere più “snella” la circolazione dei prodotti ad accisa assolta all'interno dell'Unione.

Si segnala, peraltro, che è anche prevista la possibilità, a determinate condizioni e previa autorizzazione, di operare come “**destinatario certificato occasionale**” in relazione a un unico movimento e per una quantità prestabilita di prodotti.

Passando all'esame dell'altra figura di nuovo conio, l'art. 9-bis TUA stabilisce che

*“Il soggetto che intende operare come **speditore certificato** è preventivamente autorizzato dall'Amministrazione finanziaria; l'autorizzazione, valida fino a revoca, è rilasciata in considerazione dell'attività economica svolta dal soggetto.”*

A differenza del destinatario certificato, il TUA non richiede per lo speditore certificato il possesso di particolari requisiti soggettivi. La ragione è presto detta: come sottolineato dal Governo in sede di approvazione dello schema di decreto, con riferimento alla movimentazione di prodotti da parte dello speditore certificato nazionale non si presenterebbero particolari rischi per le casse erariali, dal momento che l'accisa dovrebbe essere anzitutto versata in Italia e, in seguito, definitivamente rimborsata allo speditore solo se e quando sia fornita la prova dell'avvenuto versamento nel Paese di destinazione.

Passando all'esame degli obblighi che, nonostante la semplificazione, sono comunque posti in capo allo speditore certificato, si evidenzia che questi è tenuto, in primo luogo, ad iscrivere i prodotti spediti in un altro Stato dell'UE in un apposito registro, con l'indicazione del documento elettronico di accompagnamento e del luogo di consegna e, in secondo luogo, a fornire al trasportatore il codice elettronico semplificato assegnato alla specifica movimentazione.

Anche in questo caso, così come per il destinatario certificato, è ammessa la possibilità di autorizzazione quale “**speditore certificato occasionale**” in relazione a un unico movimento e per una quantità prestabilita di prodotti.

Si noti, da ultimo, che restano esclusi dall'ambito di applicazione dei nuovi articoli 8-bis e 9-bis i prodotti **non unionali** sottoposti ad accisa, mentre una disciplina particolare è riservata ai tabacchi lavorati, stanti le peculiarità di commercializzazione e liquidazione dell'imposta che li caratterizzano.

In conclusione, sebbene la riforma del sistema generale delle accise prenda le mosse da

istanze di semplificazione e speditezza dei traffici intraunionali (come dimostrano le numerose novità introdotte dalla Direttiva 262/2020, tra cui la previsione di strumenti telematici in grado di tracciare le movimentazioni delle merci e di individuare i soggetti a vario titolo coinvolti in modo sempre più rapido e preciso), il legislatore italiano in sede di recepimento si è dimostrato, quantomeno con riferimento alla disciplina delle nuove figure del destinatario e dello spedite certificato, poco incline a riformare l'impianto autorizzativo legato alla circolazione dei prodotti *de quibus*, lasciando le nuove figure, di fatto, assorbite in quelle storicamente disciplinate dal previgente impianto normativo, con tutto ciò che tale scelta indubbiamente comporta nell'ottica della (ancora) tanto attesa semplificazione.