# Nuove indicazioni applicative per le volture e le nuove licenze dei depositi di prodotti energetici e per la gestione dei depositi di carburanti

Annalisa Fuso

Nei mesi scorsi sono stati emanati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (di seguito "ADM") due provvedimenti contenenti alcune indicazioni operative sulle modalità di gestione della variazione nella titolarità soggettiva dei depositi di prodotti energetici e sui requisiti tecnico – organizzativi minimi per lo svolgimento delle attività di deposito carburanti ad accisa assolta. I provvedimenti in questione sono stati emanati in un quadro di repressione delle frodi sul commercio dei prodotti energetici destando, per la verità, non poche perplessità per l'ampiezza dei poteri di controllo riservati all'ADM.

I provvedimenti in questione sono, rispettivamente, la circolare ADM n. 38 del 15 novembre 2021 che ha fornito gli indirizzi applicativi per la variazione della titolarità/trasferimento della gestione del deposito e per le modalità di acquisizione del relativo nulla osta da parte dell'ADM e la Determinazione del Direttore generale dell'ADM, prot. n. 426358/RU emessa in pari data, con cui sono stati indicati i requisiti tecnico-organizzativi minimi per lo svolgimento di un'attività di deposito di carburanti ad accisa assolta.

Nel Libro Blu 2020 per l'anno 2021 l'ADM si era espressamente posta l'obiettivo di "eradicare" le frodi fiscali sui carburanti, in applicazione delle norme introdotte con l'art. 1, commi 1077 e 1128 della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (di seguito: "Legge di Bilancio 2021), attraverso – tra l'altro – la previsione di licenze e ulteriori autorizzazioni fiscali per l'individuazione di criteri di affidabilità economica e requisiti tecnico-organizzativi specifici, da ritenersi necessari per l'esercizio di un deposito di prodotti energetici.

In quest'ottica, l'art. 1, comma 1077 citato aveva previsto che

> *"la validità e l'efficacia della variazione della titolarità o del trasferimento della gestione"* fossero subordinate alla *"preventiva comunicazione di inizio attività da trasmettere alle competenti autorità amministrative e all'Agenzia delle dogane e dei monopoli, nonché al successivo nulla osta, rilasciato dalla medesima Agenzia previa verifica, in capo al soggetto subentrante, della sussistenza del requisito dell'affidabilità economica nonché dei requisiti soggettivi prescritti dagli articoli 23 e 25 del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504"*.

La circolare 38/D/2021, pubblicata a valle del citato comma 1077 si propone di fornire dei semplici indirizzi applicativi per l'adempimento dei detti obblighi di comunicazione inizio attività e contestuale acquisizione del relativo nulla osta da parte dell'ADM, ma in realtà, come già anticipato, sembra andare ben oltre l'orizzonte della norma originaria.

La disposizione sopra riportata trova applicazione per i depositi costieri di oli minerali, a prescindere dalla capacità di stoccaggio (per questi il procedimento autorizzatorio è incardinato presso il Ministero della Transizione Ecologica) e per i depositi di stoccaggio di oli minerali, eccezion fatta per gli impianti di GPL, con capacità inferiore a 10.000 metri cubi (assoggettati ad un'autorizzazione rilasciata dalla Regione).

Per questi la validità e l'efficacia delle variazioni soggettive è subordinata alla preventiva comunicazione di inizio attività, da trasmettere, sia all'Autorità amministrativa (statale o regionale) che presiede al regime autorizzatorio, sia all'ADM. L'ADM, in particolare, deve rilasciare un nulla osta finalizzato a valutare il pregiudizio alla tutela dell'interesse erariale derivante dal trasferimento della titolarità o della gestione di un deposito di prodotti soggetti ad un elevato rischio di frode.

Il mancato rilascio del nulla osta rende l'accordo contrattuale privo di valore giuridico e inopponibile all'Amministrazione; il procedimento tributario per il rilascio della licenza fiscale di deposito commerciale di prodotti energetici assoggettati ad accisa *ex* art. 25, commi 1 e 6 del D. Lgs. 504/95 (TUA) può essere avviato solo dopo l'ottenimento di tale nulla osta. Laddove sussistano i presupposti potranno essere richieste, in via complementare, anche le autorizzazioni al regime di deposito fiscale o ad operare come destinatario registrato.

Il rilascio del nulla osta è vincolato al possesso, da parte del soggetto subentrante (i) dei requisiti soggettivi di cui all'art. 23, commi 6, 7, 8, 9, e, nel caso di persone giuridiche, 11, ed all'art. 25, commi 6-*bis* e 7 del TUA e (ii) di una posizione di affidabilità economica che discenda da una valutazione tecnico – discrezionale dell'ADM.

A tale proposito nella comunicazione di inizio attività dovranno essere dichiarate informazioni dettagliate sulla sfera proprietaria e gestionale dell'azienda e, nella specie, del soggetto economico che esercita i poteri decisionali influenzanti le scelte strategiche e operative, deve, poi, essere reso noto l'elenco dei soci e la distribuzione dei ruoli e delle responsabilità gestorie dei singoli soggetti. Vanno, inoltre, indicati l'ubicazione e la sede legale dell'impresa e le eventuali sedi secondarie. Il soggetto che esercita i poteri gestori dell'impianto deve comprovare, poi, il possesso di capacità tecnico/professionali e di pregressa esperienza (a

riguardo l'ADM ritiene congrua un'iscrizione camerale dell'impresa, antecedente di almeno sei mesi alla comunicazione di subentro nella gestione del deposito).

Con questa circolare l'ADM sembra essere stata autorizzata ad esercitare un potere espressamente qualificato come "discrezionale", per l'individuazione e la valutazione della ricorrenza dei requisiti soggettivi e di affidabilità economica richiesti dalla norma. Attraverso le dette verifiche, infatti, la Dogana svolge un vero e proprio controllo nel merito dei poteri gestori della società subentrante.

Le disposizioni introdotte dalla circolare vanno viste nell'ottica del contrasto alle frodi nel settore dei carburanti e vanno collocate nel solco dei numerosi provvedimenti degli ultimi anni, volti a gestire e reprimere comportamenti scorretti, a tutela delle esigenze erariali, in altre parole, tali disposizioni sono state pensate al fine di rafforzare il contrasto alle frodi, impedendo ad operatori di dubbia provenienza di rilevare la conduzione di depositi preordinata alla cessione di prodotti energetici sottocosto che non hanno scontato il pagamento delle imposte indirette e degli altri oneri di legge.

In realtà, pur comprendendosi le sopra indicate esigenze anti frode, la disposizione in commento presenta comunque dei profili di criticità; l'ampiezza dei poteri di valutazione "discrezionale" riservati all'ADM, infatti, non sembrano ancorati ad alcun parametro oggettivo né a precisi limiti quantitativi. Ciò potrebbe comportare l'esercizio arbitrario di queste prerogative e la non uniforme applicazione delle dette indicazioni operative, soprattutto alla luce del fatto che ciascun ufficio doganale locale potrebbe esercitare questi poteri di verifica con le modalità ritenute più consone.

E' stato, poi, fatto rilevare come un tale *modus procedendi* possa porre anche problemi di compatibilità con il principio unionale di libera circolazione dei beni, nella misura in cui la mancata concessione del nulla osta basata su valutazioni pericolosamente discrezionali renderebbe *"inefficace"* e, comunque, *"inopponibile all'ADM"* la variazione di titolarità soggettiva del deposito. Se da un lato, infatti, è importante delimitare il fenomeno delle frodi, dall'altro occorre garantire la libera circolazione dei beni senza ingessare eccessivamente l'operatività dei depositi. Bloccare o rallentare la libera circolazione della titolarità del deposito o delle quote della società che lo detiene può determinare un'evidente lesione dei principi comunitari sulla libera circolazione.

Sul punto anche il secondo provvedimento (Determinazione Direttoriale, prot. n. 426358/RU) in materia di *«requisiti tecnico-organizzativi minimi per lo svolgimento dell'attività del*

*deposito* [di carburanti] *rapportati alla capacità dei serbatoi, ai servizi strumentali all'esercizio ovvero al conto economico previsionale»* pare presentare criticità della stessa natura.

Con la detta determina, infatti, è stato declinato l'articolo 1, comma 1128, lett. b) della Legge di Bilancio 2021 (nella parte in cui ha aggiunto un nuovo comma 6-*ter* all'art. 25 del TUA sui depositi commerciali di prodotti energetici ad accisa assolta) a mente del quale

> *"…la licenza di cui al comma 4 è altresì negata ai soggetti che, a seguito di verifica, risultano privi dei requisiti tecnico-organizzativi minimi per lo svolgimento dell'attività del deposito rapportati alla capacità dei serbatoi, ai servizi strumentali all'esercizio ovvero al conto economico previsionale, in base alle specifiche stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli".*

Più in dettaglio, la seconda disposizione in commento, partendo dalla norma sopra trascritta ha individuato oltre 30 requisiti che gli operatori devono osservare per ottenere (e mantenere) la licenza di esercizio di un deposito di prodotti energetici ad accisa assolta.

Anche qui, come e – forse – più che per la parallela circolare 38, l'Agenzia ha scelto un approccio molto restrittivo, individuando minuziosamente i requisiti e le prerogative che un deposito commerciale deve possedere, rivelando il reale intento dell'Amministrazione che, come per la circolare 38, non era tanto quello di approntare un procedimento autorizzatorio amministrativo, quanto quello di reprimere le frodi in un settore particolarmente "caldo" quale è quello del commercio di carburanti.

L'art. 4 del provvedimento indica i criteri generali per il rilascio della licenza di esercizio, mentre l'art. 5 indica i requisiti tecnico-organizzativi rapportati ai servizi strumentali all'esercizio del deposito. Il successivo art. 6 elenca, infine, i requisisti tecnico-organizzativi rapportati al conto economico previsionale.

Quanto ai criteri generali (art. 4), il richiedente licenza è, tra l'altro, tenuto a dimostrare la sua idoneità alla gestione del deposito illustrando:

- la composizione della compagine sociale e l'assetto organizzativo della struttura aziendale;

- la disponibilità e la funzionalità del deposito, delle relative infrastrutture e del relativo sistema contabile anche per la gestione dei depositanti;
- le capacità tecnico-professionali;
- la disponibilità di una struttura logistica idonea per la movimentazione dei carburanti.

La capacità economico-finanziaria, invece (art. 4) dovrà essere documentata attraverso:

- la solida posizione economica, patrimoniale e finanziaria, desunta dai documenti contabili, in riferimento all'attività svolta o che si intende svolgere;
- la sostenibilità del piano industriale connesso con la gestione del deposito;
- l'affidabilità fiscale della propria catena di approvvigionamento.

I requisiti tecnico-organizzativi rapportati ai servizi strumentali all'esercizio del deposito (art. 5) dovranno essere dimostrati mediante la predisposizione presso il deposito di:

- un sistema elettronico per il dialogo con il sistema informativo dell'ADM e per la storicizzazione dei documenti fiscali relativi alla movimentazione ed alla commercializzazione dei carburanti;
- un registro di carico e scarico di cui all'art. 25, comma 4 TUA, con distinte sezioni per ogni carburante movimentato, secondo le prescrizioni dell'ufficio competente;
- l'elenco dei depositanti che operano presso il proprio deposito, a seguito di contratto regolarmente registrato, con indicazione della relativa quota di stoccaggio. La somma delle quote di stoccaggio di ciascun depositante non può eccedere la capacità dei serbatoi del deposito;
- una contabilità dei quantitativi di carburanti caricati, scaricati e giacenti, nonché dei relativi documenti di trasporto, secondo le prescrizioni delle dogane competenti, divisi per ciascun soggetto depositante.

Il richiedente licenza dovrà anche ottenere l'autorizzazione all'impiego dell'e-das.

Quanto infine ai requisiti tecnico-organizzativi rapportati al conto economico previsionale (art. 6) dovranno essere indicati o esibiti i seguenti indicatori:

- una solida posizione economica e patrimoniale da valutarsi sulla base dei dati dei tre ultimi esercizi;

- liquidità sufficiente per garantire gli approvvigionamenti di carburante e coprire lo sbilancio di valuta ad essi correlato, anche tramite fideiussioni bancarie;
- un conto economico previsionale, riferito ad almeno un esercizio che dovrà consentire di desumere il margine operativo lordo per ogni carburante movimentato e dovrà essere corredato da un piano finanziario, dalla situazione patrimoniale di previsione e da una nota illustrativa. Ciò servirà per inquadrare la redditività dell'attività che il richiedente licenza intende svolgere;
- l'elenco aggiornato dei contratti e degli accordi commerciali a supporto delle previsioni di ricavo e di costo con la precisazione delle quantità e qualità del carburante, il prezzo, i depositi di approvvigionamento e le clausole *incoterms* di consegna.

Gli indicatori economici dovranno poi essere in linea con quelli dei *competitors*.

Anche questo provvedimento consente all'ADM, sia a livello centrale, che a livello territoriale, ampi poteri di controllo che investono la sfera economica e gestionale del richiedente licenza. L'amministrazione può, ad esempio, disporre controlli a campione per verificare, anche con prove teoriche o pratiche, la conoscenza e la perizia nella gestione degli impianti petroliferi, con riferimento sia al richiedente licenza, sia anche al capo deposito.

Da quanto sopra si può concludere che le due disposizioni sopra descritte garantiscano all'ADM un'eccessiva discrezionalità che potrebbe facilmente sconfinare nell'arbitrio.

Amplificando i contenuti delle disposizioni della Legge di Bilancio 2021, infatti, i due provvedimenti in commento finiscono per assumere funzioni indebitamente additive rispetto alle norme primarie che si propongono di attuare. Essi, infatti, non si limitano ad impartire istruzioni meramente "operative" rispetto alla legge di cui intendono chiarire i contenuti, prestando il fianco a critiche sia sotto il profilo del merito, nella misura in cui la loro ampia portata potrebbe tradire la *ratio* della legge originaria, sia sotto quello del metodo, poiché è evidente che interventi siffatti richiederebbero un'altra veste normativa.

Si auspica pertanto che in futuro i margini di discrezionalità valutativa riservati all'ADM possano essere sempre più ancorati a parametri precisi ed oggettivi.