

Prot. 426333/RU

Roma, 15 novembre 2021

## **CIRCOLARE N. 38/2021**

### **ACCISE SUI PRODOTTI ENERGETICI. VARIAZIONE TITOLARITÀ O TRASFERIMENTO DELLA GESTIONE DEL DEPOSITO. OBBLIGO DI COMUNICAZIONE INIZIO ATTIVITÀ E DI ACQUISIZIONE NULLA OSTA EMESSO DA ADM. INDIRIZZI APPLICATIVI.**

I. L'art. 1, comma 1077, della legge n. 178/2020 ha ripristinato un regime di vigilanza fiscale sulle fattispecie che producono la modifica del soggetto giuridico responsabile dell'esercizio del deposito, così rivisitando la liberalizzazione operata dalla legge n. 239/2004 in materia di disciplina amministrativa degli impianti di stoccaggio di oli minerali.

La misura trova applicazione per i:

- depositi costieri di oli minerali, qualificati infrastrutture energetiche strategiche dall'art. 57, comma 1, lett. b), del decreto legge n. 5/2012, a prescindere dalla capacità di stoccaggio, il cui procedimento autorizzatorio è incardinato presso il Ministero della transizione ecologica;
- depositi di stoccaggio di oli minerali, eccettuati gli impianti di GPL, aventi capacità inferiore a metri cubi 10.000 ricadenti nell'ambito di applicazione dell'art. 1, comma 56, lett. a), della suddetta legge n. 239/2004, sottoposti ad autorizzazione rilasciata dalla regione.

Per entrambe le menzionate categorie di depositi l'art. 1, comma 1077, introduce una condizione legale che sospende, quanto al profilo tributario, la rilevanza degli effetti della variazione di titolarità del deposito o del trasferimento della gestione, in ogni forma intervenuta ivi inclusa la riattivazione dell'esercizio di un impianto che sia rimasto inoperativo entro il limite temporale di cui al comma 1078, dell'art. 1, della legge n. 178/2020. In linea con la nuova disciplina speciale, per queste fattispecie non trova più applicazione il par. 3 della circolare n. 18/D del 6 maggio 2005.

La validità e l'efficacia delle variazioni soggettive sono espressamente subordinate a:

- o preventiva comunicazione di inizio attività che il soggetto subentrante, acquisita la disponibilità dell'impianto, è tenuto a trasmettere all'autorità amministrativa, sia essa statale o regionale, che presiede al regime autorizzatorio ed all'Agenzia delle dogane e dei monopoli;
- o nulla osta riservato alla competenza della medesima Agenzia, finalizzato a riscontrare l'eventuale pregiudizio alla tutela dell'interesse fiscale derivante dal programmato

trasferimento della titolarità o della gestione del deposito di prodotti soggetti ad elevata imposizione e rischio di frode.

La mancanza o il diniego del nulla osta rende l'accordo contrattuale privo di valore giuridico e definitivamente inefficace nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Il nuovo regime trascende qualsivoglia clausola frapposta dalle parti private che facesse riferimento a vulture di licenza fiscale (*in primis*, deposito commerciale) o di autorizzazione (in specie, deposito fiscale od anche destinatario registrato, esonero dal prestare la cauzione sul deposito, etc..) emesse da organi di questa Agenzia a favore del precedente esercente intestatario o che vincolasse l'esecuzione del contratto al loro trasferimento.

Viene escluso qualunque automatismo degli effetti contrattuali in termini di trasmissione delle utilità ricavabili dai suddetti atti, di per sé non negoziabili in quanto espressione di potestà autorizzatoria dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

L'emissione del nulla osta da parte dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, per il carattere pregiudiziale che riveste, necessariamente precede e subordina l'avvio del procedimento, esclusivamente tributario, da parte del soggetto subentrante 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. n. 504/95 (TUA), categoria generale di originaria appartenenza dell'impianto interessato dalla variazione della titolarità o della gestione.

Laddove sussistano i presupposti e le condizioni di operatività e di approvvigionamento, l'esercente potrà richiedere, in via complementare, le autorizzazioni al regime di deposito fiscale ai sensi dell'art. 23, comma 4, del TUA o ad operare come destinatario registrato ex art. 8 del medesimo TUA solo successivamente, raggiunta una consolidata ed effettiva operatività del deposito che comprovi la loro funzionalità allo svolgimento delle attività in esso espletate.

Al fine di rafforzare il contrasto alle frodi nel settore impedendo ad operatori di dubbia provenienza di rilevare la conduzione di depositi preordinata alla cessione sul mercato di prodotti energetici sottocosto per via dell'omesso pagamento delle imposte indirette su di essi gravanti e degli altri oneri di legge<sup>[1]</sup> su di essi gravanti, la fonte di rango primario vincola il rilascio del nulla osta al possesso da parte del soggetto subentrante:

- o dei requisiti soggettivi di cui all'art. 23, commi 6, 7, 8, 9 e, nel caso di persone giuridiche e società, 11, ed all'art. 25, commi 6-bis e 7, del TUA;
- o di una posizione di affidabilità economica.

---

<sup>[1]</sup> Trattasi dei costi legati all'obbligo di immissione in consumo di biocarburanti, di tenuta delle scorte e di riduzione delle emissioni di gas serra.

**II.** L'accertamento dell'affidabilità economica, canone comportamentale costantemente adottato da questa Agenzia ed ora legificato, discende da una complessiva valutazione tecnico-discrezionale degli organi dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di taluni dati, oggettivi e riscontrabili, che investono sia il profilo del soggetto subentrante che la gestione dell'impresa; trattasi in particolare di:

- composizione della compagine sociale;
- assetto organizzativo impresso alla struttura aziendale;
- capacità tecnico/professionale;
- solida posizione economica, patrimoniale e finanziaria in rapporto all'attività che si propone di svolgere ed alla sostenibilità del piano industriale elaborato per l'approvvigionamento e per la gestione del deposito.

Nella comunicazione di inizio attività il rappresentante legale della ditta che subentra nella titolarità o nella gestione del deposito, fornisce dettagliate informazioni sulla sfera proprietaria dell'azienda e, in specie, sul soggetto economico che esercita i poteri decisionali influenzanti le scelte strategiche ed operative rendendo noto l'elenco dei soci; qualora sussistenti, la comunicazione riporta la descrizione dei rapporti di controllo societario da partecipazione o di tipo indiretto, le relazioni partecipative od anche gli accordi stabili di collaborazione con altre imprese.

Con l'occasione appare utile precisare che ricadono nell'obbligo di cui in oggetto anche i casi di ingresso di nuovi soci, mediante acquisto di quote od azioni, che assumono il centro decisionale della società o poteri di condizionamento della gestione aziendale, pur non rappresentando necessariamente una partecipazione maggioritaria del capitale sociale ed a prescindere dalla modifica della denominazione sociale e della partita IVA.

Giova rammentare che l'esercente deposito di prodotti energetici, intestatario di licenza di esercizio rilasciata dall'Ufficio delle dogane, ha in ogni tempo l'onere di comunicare la sostituzione del rappresentante legale o dei soggetti cui sono affidati i poteri di gestione.

Relativamente all'assetto organizzativo della struttura aziendale, vanno indicati l'ubicazione della sede legale dell'impresa, le eventuali sedi secondarie, la distribuzione dei ruoli e delle responsabilità gestorie ai singoli membri che ne fanno parte od anche a terzi estranei, identificando le persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione.

Con riguardo al profilo esperienziale, il soggetto che esercita i poteri gestori dell'impianto deve comprovare il possesso di capacità tecnico/professionale e pregressa esperienza adeguate al livello di operazioni ordinariamente eseguite in un deposito di prodotti energetici, con indicazione del personale dipendente incaricato della gestione e facente capo al medesimo.

In tale ambito, si ritiene congrua un'iscrizione camerale dell'impresa risultante antecedente di almeno sei mesi la comunicazione effettuata ai sensi dell'art. 1, comma 1077, legge n.

178/2020. Va da sé che l'utilizzo del deposito di prodotti energetici deve essere strumentale all'esecuzione di specifiche e connesse attività che l'impresa si propone di svolgere quali indicate nell'oggetto sociale.

Vale il principio generale ai sensi del quale la serie di specifici obblighi tributari gravanti sul gestore del deposito commerciale determina che la responsabilità della gestione dell'impianto sia univocamente assunta in via diretta dall'esercente intestatario della licenza fiscale: non può valere al riguardo alcuna forma di esternalizzazione della conduzione del deposito o di avvalimento di altri soggetti giuridici al medesimo fine.

Il soggetto subentrante documenta attraverso le scritture contabili e commerciali la solida posizione economica dell'impresa evidenziando anche la consistenza patrimoniale nonché la disponibilità di risorse finanziarie riservate allo specifico settore di attività ed idonee alla copertura dei costi di approvvigionamento, tramite *supply-chain* fiscalmente affidabile, dei volumi di prodotto che si intendono detenere e movimentare.

Le caratteristiche delle componenti dell'affidabilità economica sopradescritte hanno valore meramente ricognitivo e rappresentano il contenuto minimo delle informazioni richieste. In sede istruttoria potranno essere acquisiti ulteriori elementi che di volta in volta, secondo le peculiarità dei singoli casi che si prospetteranno, si rendessero necessari.

**III.** Per quanto attiene l'iter procedimentale, il soggetto subentrante nella titolarità e/o nella gestione dell'impianto presenta la comunicazione di inizio attività all'Ufficio delle dogane territorialmente competente sul deposito e, per il suo tramite, all'organo cui è rimessa l'emissione del nulla osta ovvero:

- Direzione Accise – Energie e Alcoli, per i depositi costieri;
- Direzione Territoriale territorialmente competente sull'impianto, per i depositi di stoccaggio (non costieri).

Qualora nell'operazione negoziale siano coinvolti diversi depositi di stoccaggio dislocati in più parti del territorio nazionale ricadenti nella competenza di distinte Direzioni Territoriali la comunicazione di inizio attività è presentata all'Ufficio delle dogane territorialmente competente sulla sede legale dell'impresa subentrante e, per il suo tramite, alla Direzione Accise – Energie e Alcoli.

Nella comunicazione di inizio attività, sottoscritta dal rappresentante legale, il richiedente riporta i dati identificativi dell'azienda, la sede legale, la partita IVA, il numero di iscrizione al registro delle imprese nonché tutte le informazioni utili a comprovare gli elementi di giudizio descritti al par. II.

Il medesimo soggetto attesta sotto la propria responsabilità, con dichiarazione resa ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.P.R. n. 445/2000, l'insussistenza delle condizioni soggettive richiamate

dall'art. 23, commi 6, 7, 8 e 9, nonché dall'art. 25, commi 6-*bis* e 7, del D.Lgs. n. 504/95 che impediscono lo svolgimento dell'attività.

Analoga dichiarazione viene resa, ai fini dell'applicazione dell'art. 23, comma 11, del TUA, dalle persone che all'interno della società rivestono a qualunque titolo funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione.

Nella medesima comunicazione il soggetto subentrante richiede il rilascio del nulla osta alla validità ed efficacia a proprio favore della variazione della titolarità o del trasferimento della gestione dell'impianto allegando a tal fine copia del contratto scritto, conferente la disponibilità, stipulato nelle forme di rito, registrato nei casi previsti, e depositato presso la Camera di commercio, industria, artigianato ed agricoltura nonché ogni eventuale ulteriore documento ad esso afferente.

L'Ufficio delle dogane, conclusa la fase preliminare di verifica della regolarità dell'istanza e della completezza della documentazione presentata, ove necessario invitando anche l'interessato a sanare eventuali carenze informative, trasmette alla Direzione sovraordinata le risultanze istruttorie sulla sussistenza dei requisiti prescritti per l'emissione del nulla osta.

Va da sé che gli stringenti requisiti normativi richiesti in capo al soggetto subentrante che effettua la comunicazione ex art. 1, comma 1077, della legge n. 178/2020 devono sussistere al momento del conseguimento del nulla osta ed essere mantenuti nel corso dell'esercizio dell'attività, permanendo all'Agenzia delle dogane e dei monopoli la titolarità del potere di verificarne il costante possesso nel tempo. Il venir meno anche di uno solo di tali requisiti durante l'esercizio del deposito impone all'Amministrazione finanziaria di disporre la revoca della licenza fiscale e degli altri eventuali connessi atti autorizzativi.

Ottenuto il nulla osta, al fine di immettersi nella concreta gestione dell'impianto la ditta subentrante potrà avviare lo specifico procedimento di rilascio della licenza mediante presentazione della denuncia di esercizio di deposito commerciale di prodotti energetici ai sensi dell'art. 25, commi 1 o 6, del D.Lgs. n. 504/95 all'Ufficio delle dogane territorialmente competente sullo stesso.

Nei casi di depositi commerciali di prodotti energetici assoggettati ad accisa che movimentano benzina e gasolio usato come carburante si procederà per il rilascio della licenza di esercizio ai sensi dell'art. 25, comma 6-*ter*, del TUA e, in particolare, alla verifica dei requisiti tecnico-organizzativi specifici fissati dalla determinazione del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli prot. n. 426358 del 15 novembre 2021.

In questa circostanza, per economicità dell'azione amministrativa, la verifica dell'affidabilità economica per il rilascio del nulla osta ricomprende anche la valutazione della sussistenza dei

predetti requisiti tecnico-organizzativi rapportati al conto economico previsionale<sup>[2]</sup>, il cui esame viene anticipato. Pertanto, unitamente alla comunicazione di inizio attività il soggetto subentrante fornisce gli elementi istruttori necessari ai prescritti riscontri.

Al fine di garantire continuità allo svolgimento delle attività del deposito, l'esercente uscente può proseguire la gestione in attesa della conclusione dei distinti procedimenti di emissione del nulla osta e di rilascio della licenza di esercizio a favore del soggetto subentrante.

**IV.** Come scandito in premessa, a fronte di variazione della titolarità o della gestione del deposito, non sono direttamente trasmissibili al soggetto subentrante le autorizzazioni ad operare in qualità di depositario autorizzato ex art. 5 del TUA o di destinatario registrato ai sensi dell'art. 8, comma 1, del medesimo TUA, già rilasciate al precedente responsabile.

Ricorrono in tali fattispecie dei provvedimenti di natura costitutiva conseguenti a specifici procedimenti tributari di secondo grado che abilitano l'esercente deposito commerciale, situazione giuridica legittimante, ad avvalersi di determinate prerogative valide a renderlo soggetto obbligato d'accisa, giustificate dallo stretto nesso con le effettive modalità di esercizio dell'impianto.

Basti richiamare, con riguardo al depositario autorizzato, la rispondenza della detenzione di prodotti in regime di sospensione da accisa alla concreta operatività del deposito commerciale, ancor più caratterizzata nel caso di appartenenza alla categoria di cui all'art. 23, comma 4, del TUA (si rinvia alla circolare n. 14/D del 4/12/2017). In ordine al destinatario registrato, valga il criterio legale della complementarità di tale qualificazione all'attività di commercializzazione svolta nel deposito ex art. 25, comma 1, del D.Lgs. n. 504/95, sulla quale si innesta la ricezione di prodotti energetici in regime sospensivo (si rimanda alla circolare n. 8/D dell'1/6/2017).

Stante il forte rilievo attribuito alla qualità soggettiva del responsabile dell'impianto ed alle caratteristiche gestionali dal medesimo imprese, la sostituzione dell'esercente il deposito esclude la prosecuzione degli effetti delle autorizzazioni già rilasciate, le quali decadono con conseguente disabilitazione del codice di accisa rilasciato.

Così, per le imprese di nuova costituzione o non operanti in precedenza nel settore dei prodotti energetici subentrate nella titolarità o gestione dell'impianto, eventuali richieste da parte del rappresentante legale di autorizzazione ad istituire un deposito fiscale dei medesimi prodotti o di poter operare come destinatario registrato sono ammissibili soltanto dopo l'acquisizione del nulla osta di questa Agenzia e della licenza fiscale di deposito commerciale nonché il pieno funzionamento dell'impianto per un arco di tempo ragionevolmente significativo.

---

<sup>[2]</sup> Cfr articolo 6 della determinazione prot.426358 del 15 novembre 2021



Tanto valevole in via generale, relativamente ai depositi costieri in esercizio, la loro qualificazione legale di infrastrutture energetiche strategiche fa emergere l'esigenza di dare continuità all'esercizio dell'impianto; in tal senso, una volta emesso il nulla osta, il soggetto subentrante può presentare una richiesta di proseguire nella gestione del deposito fiscale mediante volturazione degli atti autorizzativi intestati all'esercente uscente, senza interruzione di efficacia.

Il soggetto subentrante assicura il compimento, direttamente presso l'Ufficio delle dogane territorialmente competente sull'impianto, delle attività propedeutiche all'adempimento degli obblighi di cui all'art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 504/95. Si richiama in particolare la prestazione della cauzione per l'esercizio del deposito fiscale di cui alla lett. a), del medesimo comma 3.

Sempre nel rispetto del requisito dell'affidabilità economica del soggetto subentrante, analogo trattamento sarà accordabile anche ai casi di variazione della titolarità o trasferimento della gestione di un deposito fiscale di prodotti energetici conseguenti ad operazioni straordinarie coinvolgenti società legate da stabili rapporti partecipativi od a riassetti di attività all'interno del medesimo gruppo societario.

In questa circostanza, con valutazione caso per caso si renderà possibile attestare la capacità tecnico/professionale in via indiretta avvalendosi dei requisiti posseduti dall'impresa appartenente al gruppo, già intestataria del deposito fiscale, nonché riscontrare l'affidabilità economica in capo al soggetto subentrante anche tenendo conto delle risultanze del pregresso esercizio dell'impianto da parte del gestore uscente.

Al di fuori delle descritte fattispecie, laddove ricorrano esigenze di continuità aziendale, negli stessi termini potrà procedersi quando il soggetto subentrante sia un esercente intestatario di licenza di esercizio di deposito di prodotti energetici, di comprovata affidabilità economica, che gestisce da almeno cinque anni l'impianto senza aver commesso violazioni gravi e reiterate alla disciplina delle accise, dell'IVA e dei tributi doganali.

In attesa del perfezionarsi dei procedimenti di autorizzazione ex art. 23, comma 3 o 4, del TUA e di licenza fiscale ex art. 23, comma 5, del TUA, la responsabilità dell'esercizio dell'impianto permane in capo al gestore che sta per uscire.

Marcello Minenna