



**AGENZIA  
DOGANE  
MONOPOLI**

RISOLUZIONE N. 1/D

Protocollo: 3263/RU

Rif:

Direzione Accise  
Accise sui prodotti energetici ed alcolici

Alle Direzioni Interregionali, Regionali  
ed Interprovinciale delle dogane

e, per conoscenza:  
Alla Direzione Antifrode e controlli

*Roma, 10 maggio 2019*

**OGGETTO:** Prodotti energetici. Deposito commerciale di mero stoccaggio gestito in regime di deposito fiscale. Obbligo di prestazione della cauzione. Criteri di determinazione dell'importo. Indirizzi applicativi.

Con specifico quesito formulato a questa Direzione Centrale un'associazione di categoria ha richiesto chiarimenti sulla portata dell'obbligo di prestazione della cauzione previsto dall'art. 5, comma 3, lett. a) del D.Lgs. n. 504/95 con riguardo ad esercente deposito fiscale di mero stoccaggio che si limita ad effettuare servizi di detenzione di prodotti per conto terzi e non interviene nella commercializzazione dei prodotti detenuti.

Per meglio intendere il contenuto dell'adempimento di che trattasi giova affrontare la problematica in una visione più ampia e prospettica premettendo alcune considerazioni di ordine generale sul regime del deposito fiscale e sui profili di responsabilità del depositario autorizzato, utili anche al fine di rivalutare assetti già definiti.

I. La prima precisazione che si rende opportuna attiene all'istituto del deposito fiscale il quale costituisce una categoria giuridicamente unitaria, anche se può assumere diversa fisionomia in ragione dell'attività condotta nell'impianto ovvero fabbricazione, trasformazione, lavorazione e/o stoccaggio dei prodotti sottoposti ad accisa.

Ciascun depositario autorizzato è tenuto in egual misura ad assolvere gli obblighi previsti dall'art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 504/95 e ad osservare le prescrizioni disposte per la loro applicazione, non rilevando il titolo proprietario dei prodotti detenuti o la natura del servizio commerciale reso dall'esercente medesimo.

In tal senso, si conferma che l'esercente il deposito fiscale, in quanto titolare della gestione dell'impianto, è il soggetto obbligato d'accisa ai sensi dell'art. 2, comma 4, lett. a) del D.Lgs. n. 504/95 e rimane responsabile degli adempimenti derivanti dall'esercizio dell'impianto operante in regime sospensivo, qualsivoglia sia la tipologia di attività in esso svolta, incluso il pagamento dell'accisa dovuta sui prodotti estratti ed immessi in consumo.

Anche laddove intervenga con la prestazione della cauzione in qualità di depositante, il proprietario, rendendosi coobbligato in virtù del vincolo di solidarietà paritetica previsto a tutela dell'interesse fiscale, effettua il pagamento del tributo in proprio nome e per conto del depositario autorizzato, il quale permane soggetto passivo dell'obbligazione tributaria.

Qualora il versamento dell'accisa da parte del proprietario garante non estingua il debito d'imposta, il depositario autorizzato deve essere immediatamente invitato alla regolarizzazione del pagamento.

II. All'interno della descritta cornice giuridica s'innesta l'obbligo gravante sul depositario autorizzato di prestare la cauzione sul deposito ex art. 5, comma 3, lett. a) del D.Lgs. n. 504/95 che, unica (circolare 19.3.1997 n. 85/D, pubblicata nella G.U. n.126 del 2.6.1997), deve garantire l'Amministrazione sia per eventuali ammanchi dei prodotti in giacenza che per la mancata corresponsione dell'imposta sui prodotti immessi in consumo e relative obbligazioni accessorie. Stesso principio vale in presenza di garanzia di pari natura (cioè sul deposito) prestata dal proprietario che risponderà nei medesimi termini per l'importo garantito così riducendo la cauzione, preventivamente determinata dall'Ufficio delle dogane competente, dovuta dal depositario il quale comunque non viene liberato dall'obbligazione garantita. Nel caso di più proprietari che prestano

cauzione riferita al medesimo deposito, qualora si giunga alla fase di escussione delle garanzie in precedenza accettate, l'Ufficio delle dogane individua la società garante cui richiedere il versamento della somma dovuta per l'intero privilegiando, in linea di massima, un ordine decrescente a partire dalla garanzia di importo più elevato fino a concorrenza del debito.

In tema di proprietari, con l'occasione si richiama l'applicazione della disciplina fissata dal D.M. 12.4.2018 in materia di autorizzazione allo stoccaggio di prodotti energetici presso depositi di terzi (pubblicato nella G.U. n. 93 del 21.4.2018), cui sono vincolati gli operatori commerciali del settore petrolifero che si avvalgono dei cosiddetti depositi ausiliari.

L'assenza della cauzione impedisce il rilascio della licenza di esercizio così come la sua mancata integrazione o ricostituzione, qualora escussa, comporta la revoca della predetta licenza (art. 64, comma 1, del D.Lgs. n. 504/95).

**III.I.** Passando alla trattazione dell'importo della garanzia per il deposito, le modalità di calcolo sono fissate dalla citata lettera a), comma 3, dell'art. 5 che la commisura in via ordinaria al 10% dell'imposta che grava sulla quantità massima di prodotti che possono essere detenuti nell'impianto in ragione della capacità dei serbatoi utilizzati.

La disposizione primaria valorizza a fini di tutela dell'interesse fiscale il dato tecnico legato ai volumi massimi di prodotto che possono essere stoccati nel deposito (calcolo della garanzia secondo la capacità di stoccaggio). Ricade in questa fattispecie, ad esempio, il deposito fiscale dal quale sono estratti esclusivamente prodotti soggetti ad accisa, senza che avvengano immissioni in consumo, o dal quale sono effettuate solamente forniture in esenzione.

**III.II.** Tale modalità di calcolo viene ad essere sostituita, ove ne ricorrano i presupposti, dal criterio di determinazione della cauzione recato dalla stessa disposizione in virtù del quale la stessa non può essere, in ogni caso, inferiore all'ammontare dell'imposta mediamente pagata alle prescritte scadenze.

I parametri legali presi in considerazione sono differenti da quelli della regola base venendo in rilievo dati gestionali che riflettono l'operatività del deposito fiscale ossia i volumi di prodotti movimentati ed immessi in consumo; per la concreta commisurazione della cauzione si fa riferimento all'imposta mediamente dovuta in un mese calcolata sulla media dell'anno solare di attività, secondo consolidata prassi (circolare n. 299/D del 16.11.1995) ed in uniformità alla vigente disciplina regolamentare dei depositi fiscali di prodotti alcolici (art. 2, comma 4, D.M. n.153/2001).

**IV.** Fa da necessario complemento del delineato sistema giuridico la norma cogente fissata dall'art. 64, comma 1, del D.Lgs. n. 504/95 che impone di procedere all'integrazione della cauzione, come sopra determinata, ogni qual volta si verifichi una circostanza comportante un aumento pari o superiore al 10% della garanzia prestata. Basti considerare in proposito eventi quali la variazione della capacità complessiva autorizzata di stoccaggio, un repentino incremento di immissioni in consumo od anche l'inasprimento della tassazione.

Ciò presuppone da parte del competente Ufficio delle dogane un continuo monitoraggio e controllo della congruità della cauzione sul deposito nonché della corretta gestione della stessa, con possibilità di agire in via estemporanea e senza attendere la scadenza annuale.

Sempre la circolare n. 85/D ha precisato altresì che è possibile riconoscere l'adeguamento dell'importo della garanzia anche in diminuzione allorchè si constati un decremento in misura pari a quella sopraindicata. Sarà cura del depositario autorizzato, intestatario della licenza di esercizio, presentare specifica richiesta motivando le ragioni della rideterminazione dell'obbligo.

Proprio in questa fase l'Ufficio delle dogane può essere chiamato ad una ponderata valutazione di circostanze oggettive che, di volta in volta e in relazione alla concreta vicenda, incidono sulle modalità di esercizio del deposito fiscale e possono giustificare una sostanziale ridefinizione dell'importo della cauzione.

Si prenda ad esempio la fattispecie astratta di cui in premessa, caso che ricorre negli impianti ricadenti nella tipologia di cui al par. II della circolare n. 14/D del 4.12.2017 (c.d. depositi soprasoglia), qualificati

infrastrutture energetiche strategiche ex art. 57 del D.L. n. 5/2012, all'interno dei quali il depositario autorizzato effettua solo prestazioni di servizio di detenzione e custodia di prodotto altrui.

L'operatività dell'impianto risulta in tal modo condizionata dagli atti di disposizione del depositante, ancor più incisivamente nell'ipotesi di committente che assorba stabilmente l'intera capacità di stoccaggio.

In tale ultima ipotesi, l'estinzione del contratto di deposito stipulato e il procurato fermo dell'impianto può integrare quella peculiare circostanza che conduce ad una rimodulazione della cauzione con applicazione della regola base di calcolo della garanzia (10% dell'imposta che grava sulla quantità massima di prodotti che possono essere detenuti nell'impianto in ragione della capacità dei serbatoi utilizzati) che, perdurante l'inattività, appare l'unica percorribile. Tanto su iniziativa di parte e semprechè riscontrato l'avvenuto pagamento integrale dell'imposta dovuta.

A fronte invece di un piano di sviluppo aziendale che veda l'esercente deposito fiscale acquisire una nuova commessa che preveda la fornitura di un servizio di detenzione di prodotti sottoposti ad accisa, la misura della cauzione sarà completata calibrandola sui parametri costituiti dai quantitativi di merci immesse in consumo stimati nel medio periodo, appositamente evidenziati dal gestore interessato.

∞ ∞

Vorranno codeste Strutture territoriali effettuare le opportune comunicazioni ai propri Uffici locali invitandoli ad improntare la loro azione ai principi contenuti nella presente direttiva così da assicurare la necessaria uniformità di comportamento sul territorio nazionale.

*Il Direttore Centrale*  
**Arturo Tiberi**

Firma autografa sostituita a mezzo stampa ai sensi dell'art.3, comma 2 del D.Lgs. 39/93