



SENATO DELLA REPUBBLICA
COMMISSIONE FINANZE E TESORO

Audizione del Direttore dell'Agenzia delle Accise, delle Dogane e dei Monopoli

Dott. Marcello Minenna

Audizione in materia di autorizzazione all'esercizio dei depositi fiscali

Roma, 23 giugno 2022

Onorevole Presidente, Onorevoli Commissari, vorrei cogliere l'opportunità che mi viene offerta per illustrare caratteristiche e funzione del regime del deposito fiscale allorché autorizzato ai depositi commerciali di prodotti energetici, in modo da poter chiarire le ragioni che non ci consentono di valutare positivamente il recente intervento legislativo adottato con riguardo alla disciplina dell'efficacia della relativa autorizzazione in assenza di condizioni legali.

L'autorizzazione alla gestione in regime di deposito fiscale può essere accordata ai depositi commerciali di prodotti energetici che svolgono attività di mera intermediazione di carburanti ad imposta assoluta. Con l'autorizzazione, l'esercente diviene soggetto obbligato al pagamento con facoltà di detenere prodotto in sospensione di imposta.

In particolare, il depositario autorizzato:

- a) può ricevere prodotto in sospensione di accisa dalla UE o da altri depositi fiscali nazionali;
- b) imprime la destinazione d'uso ai prodotti che immette in consumo;
- c) ove necessario per estrazioni in impieghi in usi esenti o ad aliquota ridotta può denaturare, previa specifica autorizzazione ADM, i prodotti detenuti.

La disciplina dei depositi fiscali è armonizzata a livello unionale. L'apertura e l'esercizio di un deposito fiscale sono sottoposte ad autorizzazione dell'autorità competente la quale ha il diritto di stabilire specifiche condizioni per impedire ogni forma di evasione o abuso. Giocoforza, l'esercente è soggetto ad una vigilanza rafforzata nelle forme stabilite da ciascun SM.

Trattandosi di materia che rientra nella sovranità nazionale, ogni Stato membro stabilisce la regolamentazione in materia sulla base dei principi fondanti il proprio ordinamento e delle sussistenti condizioni di mercato. Ferme restando le forti peculiarità nazionali che rendono non immediata la comparazione dei distinti ordinamenti, si cita, quale esempio, la disciplina autorizzativa dei depositi fiscali di stoccaggio di oli minerali del Regno Unito¹.

In particolare, in UK, possono essere autorizzati al regime di deposito fiscale le raffinerie e taluni depositi di carburanti.

Fattispecie tassative²: depositi annessi alla raffineria, di importazione, di esportazione, di GPL e prodotti energetici "speciali". In 12 mesi, le immissioni in consumo possono essere al massimo il 20% del carburante ricevuto nel deposito (80% deve essere per l'export). Se in 12 mesi è superato il limite del 20% l'autorizzazione è revocata.

Si tratta, quindi, di condizioni autorizzative molto più stringenti di quelle previste in Italia.

In ambito nazionale la legge 232/2016 ha introdotto nell'art. 23 del TUA stringenti requisiti soggettivi ed oggettivi per il rilascio ed il mantenimento dell'autorizzazione. Su tale norma "base" è stata, poi, innestata la successiva normazione per il contrasto delle

¹ Cfr "Motor and heating fuels general information and accounting for excise duty and VAT (Excise Notice 179)", pubblicato sul sito internet della UK Revenue and tax Administration: <https://www.gov.uk/guidance/motor-and-heating-fuels-general-information-and-accounting-for-excise-duty-and-vatexcise-notice-179>.

² cfr par.3.7.2 della guidance 179

frodi fiscali, sull'accisa e soprattutto sull'IVA, sui carburanti.

La procedura autorizzativa per la gestione in regime di depositi fiscali c.d. sottosoglia è dettagliatamente descritta in un video processo pubblicato sul sito internet dell'Agenzia. Ad ogni modo viene allegata (All. 1) per comodità di consultazione una scheda relativa alle fasi procedurali.

Per i depositi commerciali sotto i 10.000 mc, oltreché ricorrere effettive necessità operative e di approvvigionamento, deve sussistere la condizione dell'art. 23, comma 4, lettera a), cioè che il deposito effettui estrazioni di prodotto agevolato, esporti o trasferisca in UE per almeno il 30 per cento delle proprie estrazioni complessive in un biennio.

Riguardo a tale percentuale va evidenziato che nel periodo 2006-2016, dieci anni di applicazione in via amministrativa, l'Agenzia ha sperimentato fisiologie e patologie della predetta soglia ed ha riscontrato che il 30% - altrimenti non si giustifica la richiesta di sottoposizione a regimi aggravati tributari e di controllo – è un limite più che proporzionato.

Nel 2020, l'attuale Direzione Generale di ADM ha adottato, esaurito il periodo transitorio triennale, specifica direttiva di monitoraggio sui depositi fiscali per verificare il rispetto della predetta soglia del 30%. Su 126 depositi interessati dal monitoraggio ne sono stati sospesi 10. Analizzate le singole situazioni, necessariamente con approccio *case by case*, 3 di questi depositi (tra l'altro, quelli con maggiori movimentazioni complessive) sono risultati essere tra i principali centri di smistamento dei carburanti in frode sul territorio nazionale, gestiti dalla criminalità organizzata.

Al momento attuale il numero complessivo dei depositi fiscali di prodotti energetici autorizzati ai sensi dei commi 3 e 4 dell'art. 23 del TUA è pari a **237**. La ripartizione territoriale è illustrata nella scheda che si allega (All. 2). Di essi, il numero dei depositi fiscali di carburanti (benzina, gasolio, cherosene, olio combustibile e biodiesel) autorizzati ai sensi del comma 4 lettera a) dell'art. 23 del TUA in esercizio è pari a **120**. La ripartizione territoriale è illustrata nella scheda che si allega (All. 3).

In relazione al criterio di cui all'art. 23, comma 4, lettera a) del TUA va evidenziato che esso non solo è necessario a comprovare che il deposito fiscale sia effettivamente funzionale all'operatività dell'impianto ma costituisce, al medesimo tempo, anche un "allertatore" dell'improprio utilizzo dell'autorizzazione al fine di perpetrare frodi fiscali, artatamente sfruttando la facoltà di ricevere prodotto dalla UE.

L'azione dell'ADM, della GdF e dell'AE (che ha investito i depositi fiscali ed anche i destinatari registrati, pur essi esercenti depositi commerciali) ha portato a ridurre le frodi fiscali per un recupero di gettito, stimato da ADM, di oltre 1 miliardo di euro/anno. In tale ambito le autorizzazioni revocate sono incrementate fino a 5. Allo stato, la sola ADM ha pendenti verifiche con potenziali constatazioni IVA per oltre 50 milioni di euro, che potrebbero essere pregiudicati dalla novella intervenuta che fa venir meno la sospensione dell'esercizio del deposito.

Per maggiori dettagli nella scheda allegata (All. 4) è riportato il numero di verifiche (ispezioni e controlli) nel settore di imposta Prodotti Energetici, combinato con i relativi Maggiori Diritti Accertati (MDA)^[3], con riferimento al decennio 2011-2021.

Le forme più comuni di frodi rilevate durante l'attività di controllo di ADM nella filiera distributiva dei carburanti possono essere ascritte a tre macro-categorie:

- **Frode sui *Designer fuel***

Si tratta dell'introduzione clandestina da altri Stati Membri di prodotti energetici (spesso oli lubrificanti a bassa viscosità) che:

- non sono sottoposti al tracciamento elettronico (e-AD) nella movimentazione tra Stati Membri, in quanto esclusi dai vincoli di circolazione armonizzati previsti dal regime generale delle accise;
- possono essere impiegati, per caratteristiche chimico-fisiche, quali succedanei del gasolio per autotrazione, tal quali o miscelati.

Con il D.L.124/2019 sono stati introdotti, con decorrenza dal 1° ottobre 2020:

- il tracciamento nazionale delle spedizioni di oli lubrificanti da altri Stati Membri;
- il DAS nazionale in formato elettronico (e-DAS) per il gasolio.

In tal modo, è stato possibile contrastare strutturalmente tale fenomenologia fraudolenta “a monte” e “a valle”, procedendo a sequestri di carburante in nero presso decine di depositi e distributori.

- **Frodi accisa attuate mediante falsa dichiarazione di denaturazione**

La denaturazione è l'aggiunta di uno o più prodotti chimici ad un prodotto sottoposto ad accisa (ad esempio, gasolio) la cui presenza, anche in tracce, può essere immediatamente riconoscibile *de visu* o all'analisi chimica. Il prodotto viene denaturato quando destinato ad un impiego avente minor tassazione o esente. Ne è un esempio il gasolio per uso agricolo, al quale si applica un'accisa pari al 22% di quella normale e l'aliquota IVA del 10% invece che del 22%. La denaturazione dei prodotti energetici è effettuata sotto la responsabilità dell'esercente, previa dichiarazione preventiva e consuntiva. L'intervento dell'Amministrazione finanziaria alle operazioni è solo eventuale.

Presso taluni depositi fiscali è stata riscontrata la falsità di talune dichiarazioni di denaturazione: asseritamente sottoposto a denaturazione, il prodotto è stato invece immesso in consumo tal quale per l'uso maggiormente tassato, configurando il reato di sottrazione all'accertamento dell'accisa (art. 40 TUA).

^[3] Per Maggiori Diritti Accertati (MDA) si intende l'entità complessiva dei tributi recuperati per mezzo delle attività di verifica, paradossalmente protesa, nell'ottica prioritaria di agevolare la *compliance* del contribuente, a evitare che ci sia bisogno di procedere a recuperi di imposta. Ovviamente tale auspicio non è mai perfettamente realizzabile (per errori e talvolta per dolo del contribuente), pertanto ne discendono contestazioni tributarie alle quali i maggiori diritti accertati sono connessi.

- **Frodi IVA sui carburanti**

Si tratta di traffici fraudolenti finalizzati a immettere in consumo, in ogni parte del territorio nazionale, importanti volumi di carburante per autotrazione a un prezzo inferiore rispetto al valore normale, aggirando i pagamenti dell'IVA. È il classico caso della Frode "carosello" attraverso l'utilizzo di "missing trader", ossia società fittizie (cartiere), interposte all'interno di un'operazione commerciale per far sorgere un diritto (inesistente) a detrarre l'IVA sugli acquisti. Tali società si interpongono, quali meri intermediari commerciali, nella catena del valore del carburante distribuito nel territorio dello Stato con il solo fine di evadere l'IVA. Non pagando l'imposta, il carburante può essere venduto "sottocosto" al consumatore finale.

Nel contesto descritto si innesta l'originario comma 12 dell'art. 23 che, accertato il mancato raggiungimento della soglia, prevede la sospensione fino ad un anno dell'autorizzazione a deposito fiscale e la possibilità per l'esercente di gestire l'impianto come deposito commerciale. Durante l'anno di sospensione l'esercente può fornire all'ADM fondate evidenze che consentano in chiave prospettica (al pari di quanto avviene al momento dell'apertura) il ripristino della gestione del deposito in regime sospensivo, ripristino che non si potrebbe altrimenti concretizzare, se non attivando *ex novo* l'iter autorizzatorio, laddove il legislatore avesse disposto, in luogo della sospensione, l'immediata revoca.

Le disposizioni da ultimo inserite presentano profili di asistematicità rispetto alla struttura giuridica dell'imposta imponendo all'ADM un'automatica conversione, su mera istanza di parte, della sospensione dell'autorizzazione in una proroga dei suoi effetti che, seppure condizionata a misure apparentemente incisive (inasprimento cauzione ed esclusione delle deroghe dal versamento immediato dell'IVA all'estrazione), fa proseguire per dodici mesi l'operatività di depositi privi dei requisiti e, stanti le percentuali conseguite (soglia sotto il 5%) difficilmente recuperabili, appetibili ad operatori che nulla hanno da perdere.

L'incremento della misura della cauzione sul deposito (100% dell'accisa dovuta) e la forzosa modalità di sua prestazione (in denaro o titoli di Stato) non soddisfa e non può esaurire le esigenze di tutela dell'interesse fiscale a fronte delle ingenti disponibilità di risorse di cui sono in possesso i soggetti che fanno un uso distorto ed abusano della figura del deposito fiscale.

La nuova disposizione, rimandando ad un decreto ministeriale l'individuazione di ulteriori modalità attuative, è anche di problematica applicazione, irrigidendo profili ordinariamente gestiti con atti di dettaglio di ADM che tengono conto delle concrete situazioni operative che emergono in ciascun impianto.

Pertanto, il comma 12 andrebbe quanto meno così emendato:

a) ripristinare il ruolo di autorità procedente di ADM nel consentire la prosecuzione dell'attività in regime di deposito fiscale ("*può consentire*" in luogo di "*consente*");

b) delegare a determinazioni dell'ADM l'individuazione di congruenti modalità attuative.

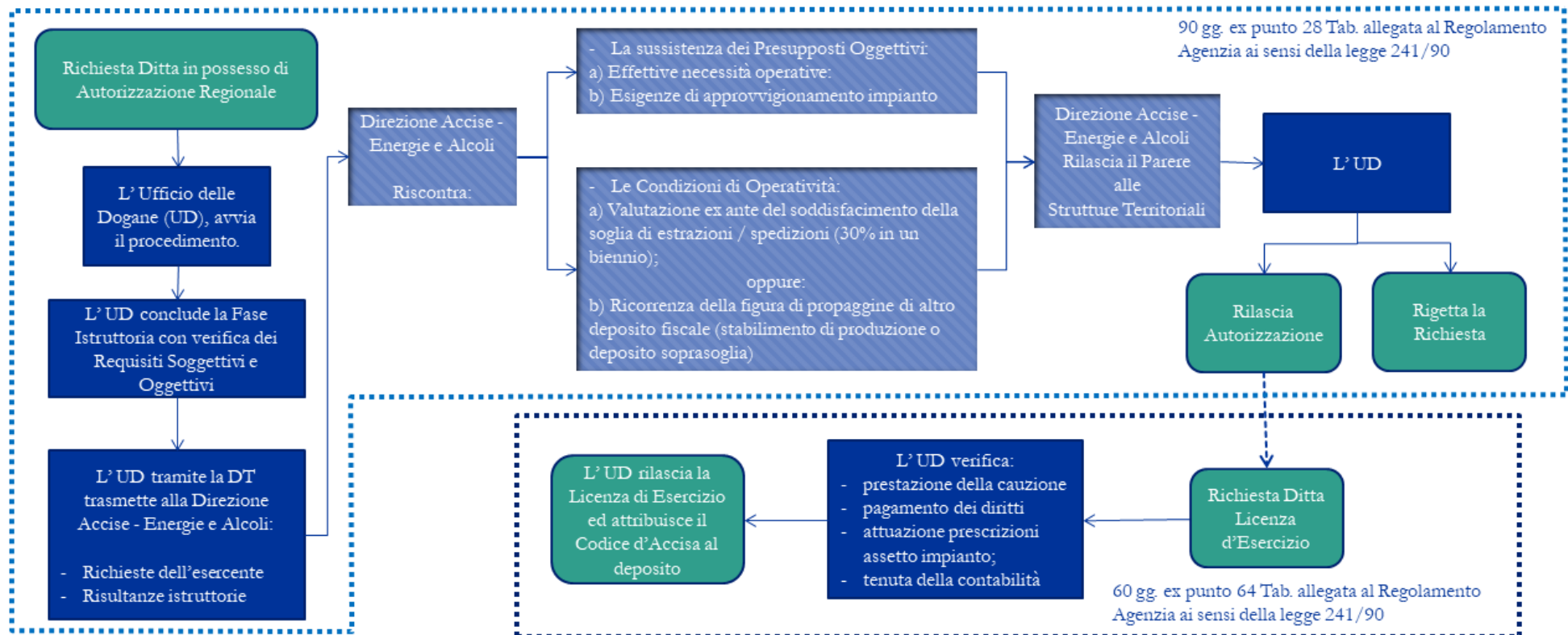
In conclusione, alcuni dati sul gettito dell'accisa relativo all'anno 2021 derivante dai versamenti effettuati per le immissioni in consumo dei prodotti energetici (capitoli di entrata 1409, 1410 e 1414) da parte dei depositari autorizzati ai sensi dell'art. 23, commi 3 e 4: circa 18,6 miliardi di euro di cui la componente versata dagli esercenti depositi c.d. sottosoglia ammonta a circa 900 milioni di euro. Aggiungendo raffinerie, stabilimenti di produzione e destinatari registrati si arriva ad un importo totale di circa 24,4 miliardi di euro.

Ringrazio per l'attenzione che mi è stata data.

Istituzione Deposito Fiscale di Prodotti Energetici Deposito Sottosoglia (fino a 10.000m³)

Autorizzazione ex art.23, comma 4, D.Lgs. n. 504/95

Allegato 1



Allegato 2

Deposti Commerciali autorizzati alla gestione in regime di deposito fiscale.

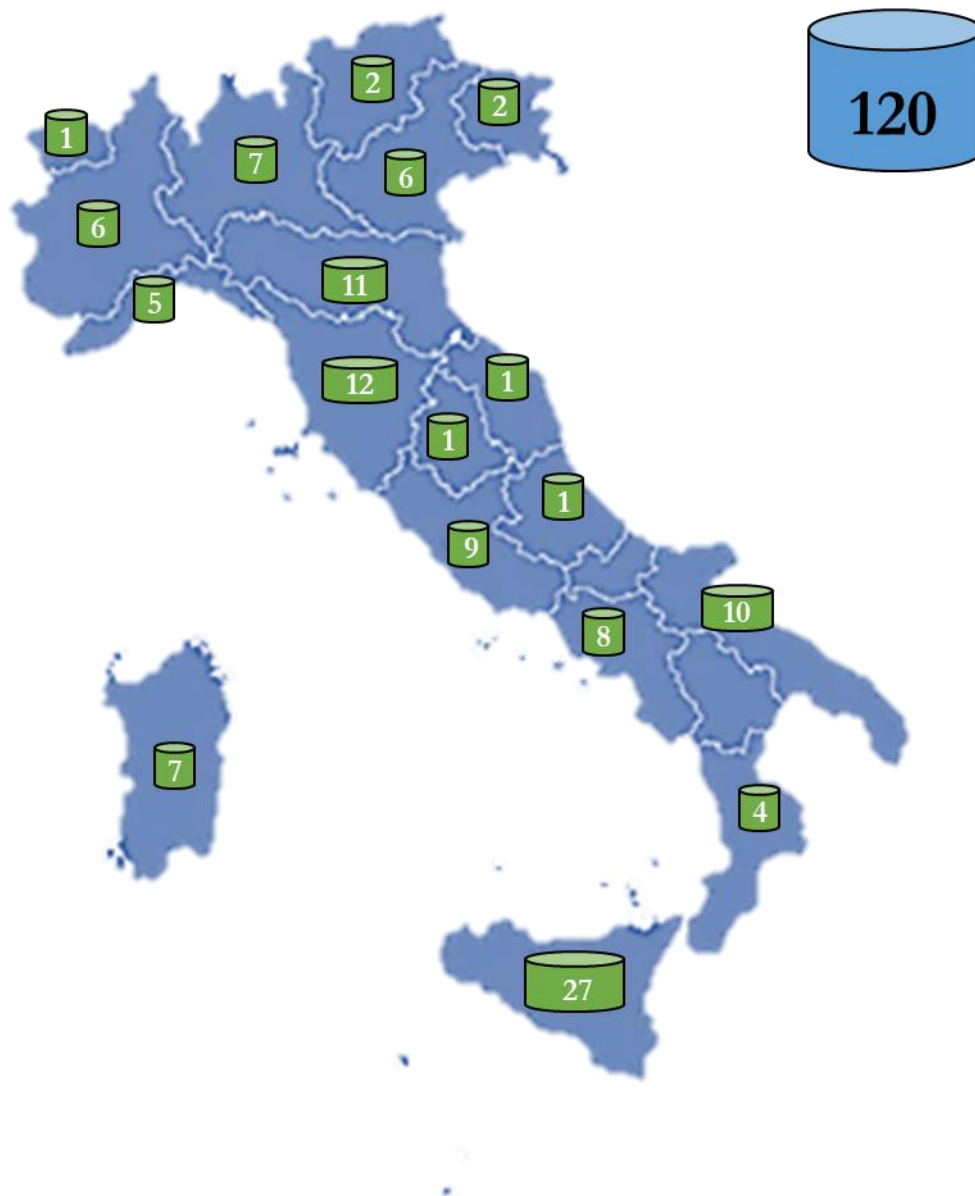
(Attivi al 21 giugno 2022)



**Depositi fiscali autorizzati ai sensi dell'art. 23, comma 4-lett. a), TUA
per i quali vige l'obbligo della soglia del 30%**

(Attivi al 21 giugno 2022)

(prodotti selezionati: benzina, gasolio, oli combustibili, cherosene e biodiesel)



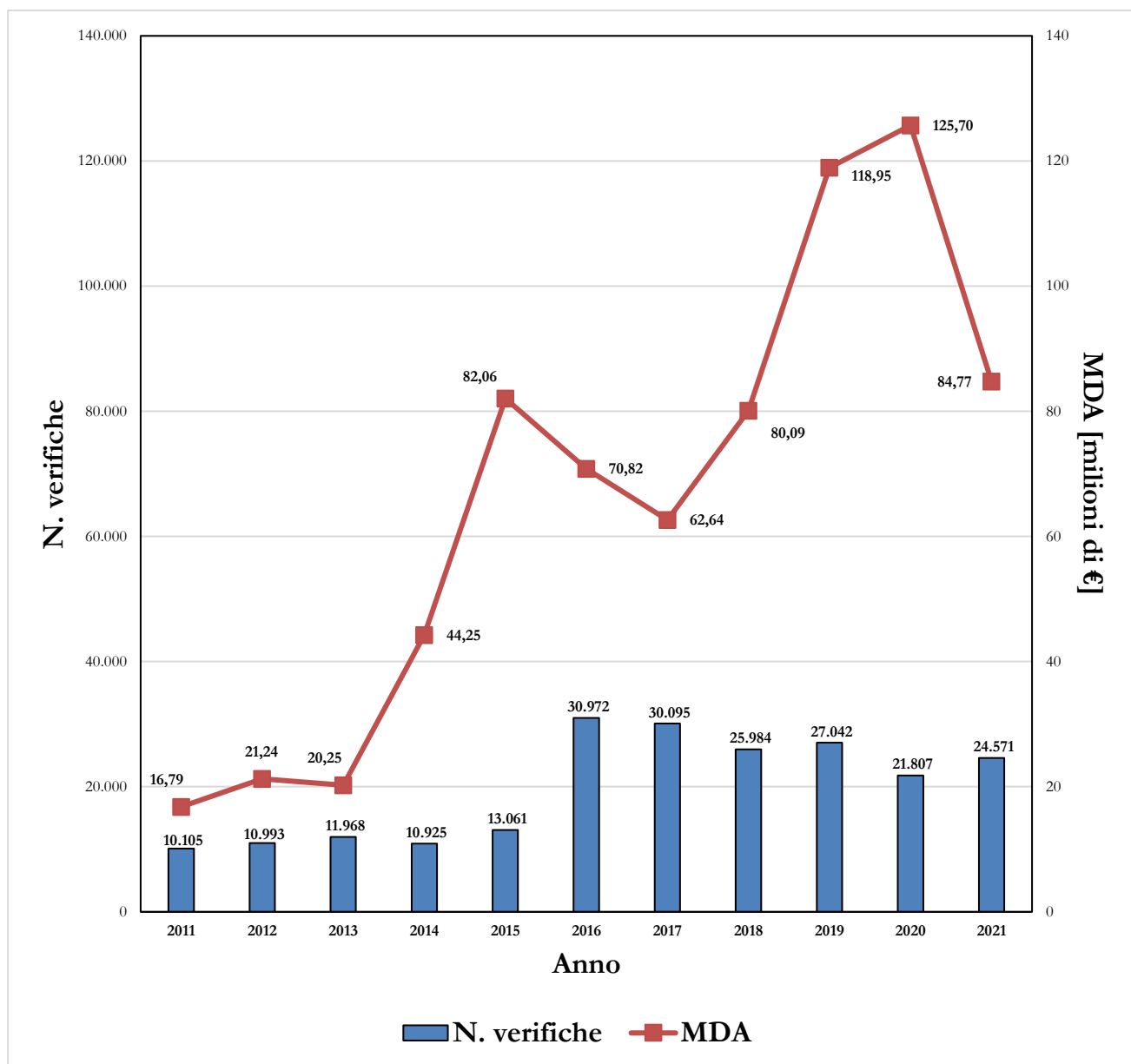


Figura 9.1: Numero di verifiche e MDA nel settore di imposta Prodotti Energetici (decennio 2011-2021)