

ENERGIA: Combustibili, carburanti e gas – Trader prodotti energetici – Autorizzazione per attività – Requisiti legali – Riconoscimento da parte dell’Autorità doganale – Affidabilità fiscale e adeguatezza patrimoniale – Non necessari.

Tar Umbria – Perugia, Sez. I, 25 maggio 2022, n. 332

- in *Guida al diritto*, 23, 2022, pag. 96 e ss., con commento di Laura Biarella, *Una valutazione che non può basarsi su scelti imprenditoriali e patrimonio*.

“[...] Non sfugge al Collegio la delicatezza del settore del commercio degli oli minerali e la necessità che sia mantenuta un’alta soglia di vigilanza da parte delle Amministrazioni deputate al fine di prevenire e contrastare fenomeni di frode o evasione fiscale. Tuttavia dalla lettura delle disposizioni sopra richiamate emerge che il Legislatore del 2018, nel porre la richiamata disciplina finalizzata alla prevenzione ed al contrasto dell’evasione fiscale e dei fenomeni fraudolenti in materia di pagamento dell’Iva nel campo dell’estrazione dei prodotti energetici dai depositi (art. 1, commi da 945 a 959, legge n. 205 del 2017), pur prevedendo l’identificazione ed il monitoraggio da parte dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli dei soggetti che intendono stoccare prodotti energetici presso depositi di terzi (depositi fiscali o depositi di destinatari registrati), non si è spinto sino ad introdurre un preventivo vaglio di affidabilità fiscale di tali soggetti, non ponendo, inoltre, alcun parametro di “adeguatezza patrimoniale”. Sono stati, piuttosto previsti precisi requisiti che danno diritto all’identificazione – dettagliati dal d.m. 12 aprile 2018 – nonché codificate singole cause di sospensione o diniego dell’autorizzazione [...]”.

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio dell’Agenzia delle Accise Dogane e Monopoli;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 15 marzo 2022 la dott.ssa Daniela Carrarelli e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO e DIRITTO

1. Riferisce la ricorrente -OMISSIS-, società unipersonale con sede legale a Terni, di aver presentato in data -OMISSIS-, all’Ufficio delle Dogane di Perugia, istanza per il rilascio dell’autorizzazione all’attività di stoccaggio dei prodotti energetici presso depositi di terzi.

A fronte di richieste di chiarimenti da parte dell’Ufficio precedente, la Società forniva i dettagli in merito alla provenienza del prodotto e alle modalità di approvvigionamento e di stoccaggio (comunicazione del -OMISSIS-) ribadendo le intenzioni operative, una volta ottenuta

l'autorizzazione, a stoccare presso depositi terzi (comunicazione del -OMISSIS-). Seguivano ulteriori scambi di corrispondenza con richiesta di informazioni e due preavvisi di diniego (rispettivamente in data -OMISSIS- e -OMISSIS-), ai quali la Società faceva riscontro con chiarimenti.

Con provvedimento prot. -OMISSIS- del -OMISSIS-, notificato con pec del -OMISSIS-, l'Agenzia comunicava il mancato accoglimento dell'istanza della -OMISSIS-.

2. L'odierna ricorrente ha chiesto l'annullamento del citato provvedimento di diniego, articolando due motivi di censura per:

i. violazione e falsa applicazione dell'art. 67 del d.lgs. n. 504 del 1995 e dei commi dal 945 al 959 della legge 27 dicembre 2017 n. 205, nonché del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 12 aprile 2018, in quanto l'Amministrazione, nella motivazione del gravato provvedimento di diniego, avrebbe dichiaratamente ed illegittimamente ampliato il portato della richiamata normativa, andando a limitare, in ragione di non disciplinati requisiti economico/finanziari/patrimoniali, l'accesso all'attività di *trader*, praticabile in regime di libero mercato. In sintesi, l'Ufficio di Perugia sarebbe andato ben oltre il potere attribuitogli dalla legge, entrando nel merito della consistenza economico finanziaria della Società ed esprimendo valutazioni circa i possibili fornitori/clienti, addebitando alla ricorrente una presunzione di potenziale attività in frode indimostrata ed infondata; ciò senza che sia stata documentalmente dimostrato la sussistenza delle ipotesi di diniego di cui all'art. 23 del TU Accise, d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504;

ii. vizio di motivazione, manifesta irragionevolezza del provvedimento, eccesso di potere, mancato rispetto del principio economicità amministrativa, in quanto l'Agenzia si è pronunciata oltre il disposto normativo e considerando al riguardo insussistente il requisito dell'adeguatezza patrimoniale in capo alla ricorrente, ponendo tale valutazione – contestata nel merito dalla parte ricorrente – quale principale motivazione del diniego. Evidenzia, inoltre, la parte ricorrente che l'Amministrazione nella propria motivazione fa riferimento ad una non meglio quantificata ed identificata capacità patrimoniale, che neanche l'Ufficio è in grado di determinare, tant'è che non indica quale debba essere l'ammontare del capitale da rendere disponibile.

3. Si è costituita in giudizio l'Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli soffermandosi diffusamente su di una pluralità di circostanze in fatto che, nell'ambito del procedimento amministrativo di cui è causa, sarebbero state considerate dall'Amministrazione ostative a riconoscere un profilo di affidabilità fiscale in capo alla -OMISSIS- e al suo rappresentante legale, affidabilità ritenuta indispensabile per garantire il pieno rispetto delle disposizioni in materia di

contrasto alle frodi nel settore degli oli minerali cui la l. n. 205 del/2017 è finalizzata. Ad avviso della difesa erariale, il Legislatore ha inteso affidare all’Agenzia, in sede di istruttoria, un controllo non meramente contabilistico sulla sussistenza dei requisiti di cui all’art. 2 del d.m. 12 aprile 2018, bensì un controllo sostanziale mirante ad “evitare fenomeni di frode” (così il citato art. 7 del decreto) che conduce l’Agenzia non solo a verificare (secondo le regole generali di cui all’art. 71 d.P.R. n. 445 del 2000) la veridicità dei requisiti in questione (di cui l’art. 2 chiede l’autodichiarazione al titolare della ditta o al legale rappresentante) ma anche, sulla base del potere riconosciuto in via generale all’Agenzia dall’art. 67 TU Accise, di procedere al “riconoscimento delle qualità del destinatario registrato”. Nell’esercizio di tale potere l’Agenzia ha, nel caso di specie, rilevato che la richiedente si attegga come una società senza capitali, creata ad hoc pochi mesi prima della richiesta ad operare come *trader*, senza strutture operative e con un rappresentante legale “improbabile”, che, infine, nel suo *business plan* segnala possibili affari con soggetti ad alto rischio fiscale, il che non garantisce proprio la finalità per cui il d.l. n. 124 ha inteso modificare la preesistente normativa ovvero quella repressione delle frodi nel settore dei carburanti. Dall’istruttoria compiuta sarebbe emerso che l’operazione sia etero diretta e che, per i soggetti potenzialmente coinvolti (imprese con cui la -OMISSIS- ha dichiarato di voler operare), per la (inesistente) compagine sociale e per l’inconsistenza di strutture operative e di personale, l’attività di *trader* possa essere finalizzata solo a creare un’ennesima “cartiera”.

4. A seguito della trattazione alla camera di consiglio del 23 novembre 2021, con ordinanza n. -OMISSIS- l’istanza cautelare è stata accolta nei limiti di cui all’art. 55, comma 10, cod. proc. amm. con fissazione per la trattazione del merito dell’udienza pubblica del 15 marzo 2022.

5. Le parti hanno depositato memorie e repliche in vista della trattazione in pubblica udienza, puntualizzando le difese già svolte.

6. All’udienza pubblica del 15 marzo 2022, uditi per le parti i difensori come specificato a verbale, la causa è stata trattenuta in decisione.

7. *In limine litis*, deve essere dichiarate l’inutilizzabilità della memoria della difesa erariale del 14 febbraio 2022, in quanto depositata oltre i termini perentori di cui all’art. 73, comma 3, cod. proc. amm., come eccepito dalla difesa di parte ricorrente.

8. I due motivi di ricorso possono essere trattati congiuntamente, in quanto sviluppo di un medesimo *iter* logico.

8.1. Giova premettere all’esame del merito della controversia la ricostruzione del contesto normativo di riferimento.

L'art. 1, commi da 945 a 959, della l. n. 205 del 2017 (legge di Stabilità 2018) ha introdotto una serie di disposizioni finalizzate alla prevenzione ed al contrasto dell'evasione fiscale e dei fenomeni fraudolenti in materia di pagamento dell'Iva nel campo dell'estrazione dei prodotti energetici dai depositi. In particolare è stato previsto che *«[i]l soggetto che intende avvalersi, per lo stoccaggio di prodotti energetici, di un deposito fiscale o del deposito di un destinatario registrato di cui rispettivamente agli articoli 23 e 8 del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, dei quali non sia il titolare, è preventivamente autorizzato dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli all'esercizio di tale attività, previa presentazione di apposita istanza. L'autorizzazione di cui al presente comma ha validità biennale e ai soggetti autorizzati è attribuito un codice identificativo»* (art. 1, comma 945, l n. 205 del 2017). I soggetti che intendono stoccare prodotti energetici presso depositi di terzi sono comunemente denominati “traders”; i *traders* sono operatori commerciali del settore petrolifero che, non avendo a disposizione proprie strutture di deposito ovvero avendole in luoghi diversi da quelli in cui i prodotti vengono esitati, si avvalgono di impianti di proprietà di terzi appartenenti a depositari autorizzati o di destinatari registrati.

Tali soggetti devono, pertanto, prima di iniziare l'attività di stoccaggio presso depositi di terzi, ottenere un'autorizzazione dal competente Ufficio delle Dogane previa presentazione di un'apposita istanza; tale autorizzazione, avente durata biennale, *«è negata e l'istruttoria per il relativo rilascio è sospesa allorché ricorrano, nei confronti del soggetto di cui al medesimo comma 945, rispettivamente le condizioni di cui ai commi 6 e 7 dell'articolo 23 del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504; la medesima autorizzazione è revocata allorché ricorrano, nei confronti dello stesso soggetto, le condizioni di cui al comma 9 del medesimo articolo 23»* (art. 1, comma 948, l n. 205 del 2017).

Inoltre, l'autorizzazione può essere sospesa, ai sensi del successivo comma 949, *«allorché ricorrano, nei confronti del soggetto di cui al medesimo comma 945, le condizioni di cui all'articolo 23, comma 8, secondo periodo, del testo unico di cui al decreto legislativo n. 504 del 1995. L'autorizzazione è sempre sospesa dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, anche su segnalazione dell'Agenzia delle entrate, qualora il soggetto autorizzato di cui al comma 945 sia incorso in violazioni gravi degli obblighi stabiliti in materia di IVA»*.

Al fine di evitare facili elusioni della citata disciplina, il Legislatore ha, altresì, previsto che, nel caso di persone giuridiche e di società, al fine dell'applicazione delle disposizioni in materia di diniego, di sospensione e di revoca dell'autorizzazione nonché di sospensione dell'istruttoria per il rilascio della medesima autorizzazione, si abbia riguardo alle persone che ne rivestono funzioni di

rappresentanza, di amministrazione o di direzione, nonché alle persone che ne esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo (art. 1, comma 950, l. 205 del 2017).

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 12 aprile 2018, in attuazione del comma 957 del citato art. 1, sono state stabilite le modalità attuative dei commi da 945 a 959. In particolare, l'art. 2 del decreto ministeriale disciplina il "Contenuto dell'istanza": *«1. I soggetti di cui all'art. 1 che non sono esercenti di un deposito di cui all'art. 23 del TUA presentano un'istanza telematica prima dell'inizio dello stoccaggio dei propri prodotti energetici presso un deposito ausiliario, recante le seguenti informazioni, a pena di inammissibilità: a) la denominazione dell'impresa, la sede, la partita IVA, le generalità del titolare o del rappresentante legale nonché, nel caso di persone giuridiche e di società, anche l'elenco dei soci; b) l'indirizzo presso il quale si intende ricevere ogni comunicazione ovvero la propria casella di posta elettronica certificata di cui all'art. 1, comma 2, lettera g), del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, d'ora in avanti denominata PEC, qualora posseduta; c) la tipologia di prodotti energetici che intendono stoccare, identificati dai rispettivi codici di cui al regolamento (CE) n. 684/2009 della Commissione del 24 luglio 2009, Allegato II, punto 11 (CPA); d) gli estremi della licenza fiscale di cui all'art. 25 del TUA, qualora posseduta; e) gli estremi dell'autorizzazione ad operare in qualità di destinatario registrato di cui all'art. 8, comma 1, del TUA, qualora posseduta; f) gli estremi del pagamento del diritto annuale dovuto ai sensi dell'art. 1, comma 954, della legge n. 205 del 2017.*

2. All'istanza telematica di cui al comma 1, è allegata una dichiarazione, resa ai sensi degli articoli 46 e 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa adottato con il decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, in seguito denominato decreto del Presidente della Repubblica n. 445/2000, con la quale il soggetto titolare dell'impresa o il rappresentante legale della società istante attesta che, nel quinquennio antecedente la richiesta, non sia stata pronunciata nei propri confronti sentenza irrevocabile di condanna ai sensi dell'art. 648 del codice di procedura penale, ovvero sentenza definitiva di applicazione della pena su richiesta, ai sensi dell'art. 444 del codice di procedura penale, per reati di natura tributaria, finanziaria e fallimentare e per i delitti non colposi previsti dai titoli II, V, VII, VIII e XIII del libro secondo del codice penale, per i quali sia prevista la pena della reclusione.

3. Nella dichiarazione di cui al comma 2 il soggetto titolare dell'impresa o il rappresentante legale della società istante attesta che, nei confronti dell'impresa ovvero della società rappresentata, non sono in corso, nel territorio dello Stato, procedure concorsuali, che le stesse procedure non sono state definite nell'ultimo quinquennio e che il medesimo soggetto non ha commesso nel territorio

nazionale violazioni gravi e ripetute, per loro natura od entità, alle disposizioni che disciplinano l'accisa, l'imposta sul valore aggiunto e i tributi doganali, in relazione alle quali sono state contestate sanzioni amministrative nell'ultimo quinquennio. Nella medesima dichiarazione di cui al comma 2 il soggetto titolare dell'impresa o il rappresentante legale della società istante attesta che nei propri confronti non è stato emesso, ai sensi dell'art. 424 del codice di procedura penale, decreto che dispone il giudizio per uno dei reati di cui al comma 2 e che non è stata pronunciata sentenza di condanna non definitiva, con applicazione della pena della reclusione, per i medesimi reati di cui al comma 2».

Il successivo art. 3 disciplina l'“Attività di riscontro delle istanze”, prevedendo che l'Ufficio delle dogane verifichi la completezza delle istanze alla luce «*degli elementi richiesti ai sensi dell'art. 2*» e, previo riscontro dell'avvenuto pagamento del diritto annuale dovuto ai sensi dell'art. 1, comma 954, della l. n. 205 del 2017, rilasci, entro trenta giorni dalla presentazione dell'istanza o dall'eventuale integrazione della stessa, l'autorizzazione che permette lo stoccaggio presso i depositi ausiliari e attribuisce al soggetto autorizzato il codice identificativo. L'art. 3 espressamente prevede che l'Ufficio neghi l'autorizzazione «*qualora nei confronti del soggetto di cui all'art. 1 si sia verificata una delle condizioni previste, per il predetto diniego, dall'art. 1, comma 948, della legge n. 205 del 2017. ... 6. L'autorizzazione di cui al comma 3 è revocata o sospesa dall'Ufficio delle dogane qualora nei confronti dei soggetti autorizzati si sia verificata una delle condizioni previste, rispettivamente, dai commi 948 e 949 dell'art. 1, della legge n. 205 del 2017, per la revoca o la sospensione della medesima autorizzazione*».

Va, infine, evidenziato che la figura del “trader” sopra delineata – cui è riferita l'istanza della Società ricorrente – deve essere tenuta distinta da quella del “destinatario registrato” (così come definita dall'art. 1, comma 2, lett. 1, del d.lgs. 504 1995), erroneamente richiamata in alcuni passaggi delle difese dell'Amministrazione. Mentre, come già ricordato, il *trader* si avvale per lo stoccaggio dei prodotti energetici di depositi di terzi, il “destinatario registrato” è un soggetto – persona fisica o giuridica – autorizzato dall'Amministrazione finanziaria a ricevere prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo presso un proprio deposito, secondo la disciplina dell'art. 8 del TUA.

8.2. Passando all'esame della vicenda per cui è causa, deve essere, in primo luogo, evidenziato come diverse delle argomentazioni spese dalla difesa erariale, con particolare riferimento alla sede legale ed al reale ruolo assunto nell'ambito societario da soggetti terzi, non trovano riscontro nella motivazione del provvedimento, che ricalca pedissequamente il secondo preavviso di rigetto. Nella premessa dello stesso, piuttosto, si fa riferimento al riscontro al primo preavviso di diniego

pervenuto *«da parte di un soggetto estraneo all'istanza prodotta da -OMISSIS-. e al conseguente procedimento amministrativo, estraneità acclarata dal fatto che tale soggetto non risulta censito quale doganalista/spedizionario doganale... né risulta pervenuto a questo ufficio alcun formale mandato di rappresentanza ...»*; quindi espressamente nel secondo preavviso di diniego e nel provvedimento finale l'Agenzia ha individuato tale soggetto come *«estraneo alla Società istante»*.

8.3. Ciò posto, si presentano fondate le censure di falsa applicazione di legge e di sviamento di potere avanzate dalla Società ricorrente.

Non sfugge al Collegio la delicatezza del settore del commercio degli oli minerali e la necessità che sia mantenuta un'alta soglia di vigilanza da parte delle Amministrazioni deputate al fine di prevenire e contrastare fenomeni di frode o evasione fiscale. Tuttavia dalla lettura delle disposizioni sopra richiamate emerge che il Legislatore del 2018, nel porre la richiamata disciplina finalizzata alla prevenzione ed al contrasto dell'evasione fiscale e dei fenomeni fraudolenti in materia di pagamento dell'Iva nel campo dell'estrazione dei prodotti energetici dai depositi (art. 1, commi da 945 a 959, legge n. 205 del 2017), pur prevedendo l'identificazione ed il monitoraggio da parte dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli dei soggetti che intendono stoccare prodotti energetici presso depositi di terzi (depositi fiscali o depositi di destinatari registrati), non si è spinto sino ad introdurre un preventivo vaglio di affidabilità fiscale di tali soggetti, non ponendo, inoltre, alcun parametro di "adeguatezza patrimoniale". Sono stati, piuttosto previsti precisi requisiti che danno diritto all'identificazione – dettagliati dal d.m. 12 aprile 2018 – nonché codificate singole cause di sospensione o diniego dell'autorizzazione, nessuna delle quali è stata espressamente contestata nel caso in esame.

Né può diversamente opinarsi alla luce all'art. 7 del citato d.m. 12 aprile 2018 - che si limita a disciplinare lo scambio di informazioni l'Agenzia delle dogane e dei monopoli e l'Agenzia delle entrate mediante l'interoperabilità delle rispettive banche dati – né del generico riferimento all'art. 67 del TUA.

La motivazione del gravato diniego è incentrata sulla sussistenza di elementi che *«ostano al riconoscere un profilo di affidabilità fiscale in capo alla -OMISSIS-. ed al suo rappresentante legale»*, nello specifico l'assenza di *«una capacità patrimoniale compatibile per onorare le obbligazioni fiscali tributarie connesse all'immissione in consumo di prodotti energetici a mente della legge 205/2017»* e una *«strategia di selezione dei fornitori ...[che] non assicura il necessario livello di sicurezza tributaria nella propria supply chain connessa alla commercializzazione di prodotti energetici in regime fiscale sospensivo»*.

Pertanto, l’Agenzia resistente ha fondato il proprio diniego su valutazioni, inerenti le scelte imprenditoriali della Società richiedente e la disponibilità di risorse economiche in capo alla stessa, che non sono contemplate dalla normativa di riferimento sopra richiamata disciplinante il rilascio dell’autorizzazione ex art. 1, comma 945, l. n. 205 del 2017.

Allo stesso tempo, non sono state contestate violazioni dei requisiti previsti dall’art. 1, comma 948, della predetta legge n. 205 del 2017, vale a dire le condizioni di cui ai commi 6 e 7, dell’art. 23, del d.lgs. 504 del 1995 (TUA), né la sussistenza di violazioni gravi degli obblighi stabiliti in materia di IVA addebitabili alla Società richiedente o alle persone che ne rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione, nonché alle persone che ne esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo.

9. Per quanto esposto, il ricorso deve trovare accoglimento, con il conseguente annullamento del provvedimento gravato.

Le spese possono essere compensate attesa la novità delle questioni trattate.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per l’Umbria (Sezione Prima), definitivamente pronunciando sul ricorso, come in epigrafe proposto, lo accoglie e, per l’effetto, annulla il gravato provvedimento di diniego.

Spese compensate.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall’autorità amministrativa.

Ritenuto che sussistano i presupposti di cui all’articolo 52, commi 1 e 2, del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196 (e degli articoli 5 e 6 del Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016), a tutela dei diritti o della dignità della parte interessata, manda alla Segreteria di procedere all’oscuramento delle generalità.

Così deciso in Perugia nella camera di consiglio del giorno 15 marzo 2022 con l’intervento dei magistrati:

Raffaele Potenza, Presidente

Enrico Mattei, Consigliere

Daniela Carrarelli, Primo Referendario, Estensore

L’ESTENSORE

Daniela Carrarelli

IL PRESIDENTE

Raffaele Potenza

IL SEGRETARIO

In caso di diffusione omettere le generalità e gli altri dati identificativi dei soggetti interessati nei termini indicati.