

Circolare del 28/04/2006 n. 16 - Agenzia delle Dogane - Area Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti

Regime del deposito doganale, fiscale ai fini accise e ai fini IVA. Modalita' operative per il rilascio di autorizzazioni e per la gestione dei depositi.

Sintesi: La circolare riepiloga e chiarisce, tenuto conto della struttura organizzativa dell'Agenzia, dell'esperienza operativa maturata e al fine di assicurare l'uniformita' di comportamento delle proprie strutture, la disciplina dei regimi del deposito doganale e del deposito fiscale ai fini accise nonche' le modalita' procedurali da seguire per la concessione delle autorizzazioni e per la gestione degli stessi. Viene fatta altresì oggetto di trattazione, in relazione alle specifiche competenze attribuite agli uffici di questa Agenzia e ferme restando le competenze in materia dell'Agenzia delle Entrate, la particolare situazione nella quale gli impianti, autorizzati ad operare come depositi doganali e fiscali accise, operano anche come depositi IVA ai sensi dell'articolo 50 bis del DL 30 agosto 1993, n. 331 convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, e sono gestiti in conformita' con quanto dispone il D.M. 20 ottobre 1997 n. 419.

Testo:

PREMESSA

L'esigenza, per gli operatori economici, di disporre di strutture dove custodire le merci senza che le stesse siano sottoposte alla relativa imposizione tributaria, in attesa di procedere all'attribuzione della destinazione finale, e' assicurata dalle vigenti disposizioni nazionali e comunitarie attraverso gli istituti del:

- a) deposito doganale, per le merci non comunitarie in sospensione di diritti doganali e per le merci comunitarie previste dall'articolo 98, lettera b), del Codice doganale comunitario;
- b) deposito fiscale, per i prodotti nazionali e comunitari in sospensione da accisa;
- c) deposito I.V.A., per i beni nazionali e comunitari in sospensione dall'imposta sul valore aggiunto.

Tenuto conto dell'assetto organizzativo dell'Agenzia, dell'esperienza operativa maturata sulla particolare materia ed al fine di assicurare l'uniformita' di comportamento delle proprie strutture, con la presente circolare si intende riepilogare e chiarire:

- a) la disciplina del regime del deposito doganale quale discende dalle disposizioni contenute nel Codice doganale comunitario istituito con Regolamento (CEE) n. 2913/92, in appresso CDC, e successive modificazioni, e nelle relative disposizioni di applicazione al predetto Codice, emanate con Regolamento (CEE) n. 2454/93, in appresso DAC, e successive modificazioni, nonche' le modalita' procedurali da seguire per la concessione delle autorizzazioni e per la gestione del deposito;
- b) la disciplina del regime del deposito fiscale ai fini accise, di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, in appresso TUA, e le relative modalita' del procedimento autorizzativo;
- c) la particolare situazione nella quale gli impianti, autorizzati ad operare come depositi doganali e fiscali, operano anche come depositi IVA ai sensi dell'articolo 50 bis del DL 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427, e sono gestiti in conformita' con quanto dispone il D.M. 20 ottobre 1997 n. 419, in relazione alle specifiche competenze attribuite agli uffici di questa Agenzia e ferme restando le competenze in materia dell'Agenzia delle Entrate. Per quanto attiene a tale tipologia di deposito, si richiamano le direttive gia' impartite con le note di "Indirizzo operativo ai fini della prevenzione e

del contrasto all'evasione" relative agli anni 2003, 2004, 2005 e 2006. Relativamente a quanto di competenza, l'Agenzia delle Entrate, ha condiviso i contenuti della presente circolare.

Si evidenzia che tutti gli adempimenti relativi alle procedure autorizzative sono concentrati e si concludono presso le Direzioni regionali, strutture di vertice in ambito territoriale e, conseguentemente, non trovano piu' applicazione le precedenti direttive al riguardo.

1. LA DISCIPLINA DEL DEPOSITO DOGANALE

La normativa comunitaria definisce il deposito doganale come un regime economico e sospensivo, in quanto il regime, subordinato al rilascio di apposita autorizzazione da parte dell'autorita' doganale, consente la sospensione del pagamento dei diritti gravanti sulle merci estere depositate, con vantaggi economici connessi al differimento del pagamento di tale gravame al momento della loro destinazione finale.

Per la relativa disciplina, occorre fare riferimento agli artt. 98-113 del Codice doganale comunitario, nonche' alle disposizioni di applicazione al predetto Codice, che detta agli artt. 496 - 523 le disposizioni orizzontali valide per tutti i regimi doganali economici e agli artt. 524-535 le disposizioni specifiche relative al regime del deposito doganale.

1.1 Campo di applicazione - Definizioni e tipologie di deposito

Il campo di applicazione della normativa e' precisato dagli artt. 98 e 99 del CDC che stabiliscono che s'intende per:

- . deposito doganale, qualsiasi luogo autorizzato dall'Autorita' doganale e sottoposto al suo controllo, in cui le merci possono essere immagazzinate alle condizioni stabilite. In detto deposito e' consentito l'immagazzinamento di:
 - merci non comunitarie, senza che tali merci siano soggette ai dazi all'importazione e alle misure di politica commerciale;
 - merci comunitarie per le quali una normativa comunitaria specifica prevede, a motivo del loro collocamento nel deposito doganale, il beneficio di misure connesse in genere con l'esportazione delle merci;
- . deposito pubblico, un deposito doganale utilizzato da qualsiasi persona per l'immagazzinamento della merce;
- . deposito privato, un deposito doganale destinato unicamente ad immagazzinare merci del depositario.
- . depositario, la persona autorizzata a gestire il deposito doganale;
- . depositante, la persona vincolata alla dichiarazione di assoggettamento delle merci al regime del deposito doganale oppure quella a cui i diritti e gli obblighi di tale persona sono stati trasferiti.

Inoltre, in relazione ai prodotti agricoli, si intende per merce con prefinanziamento "qualsiasi merce comunitaria destinata ad essere esportata tal quale fruendo del pagamento anticipato di un ammontare pari alla restituzione all'esportazione, quando tale pagamento sia previsto dal regolamento CEE n. 565/80 del Consiglio" (art.524 del DAC).

Le caratteristiche dei depositi doganali pubblici (tipo A, B ed F) sono indicate agli artt.525 e seguenti del DAC come di seguito riportato in relazione a ciascuna tipologia di impianto.

Tipo A:

- . sono gestiti sotto la responsabilita' del depositario;
- . sono utilizzati da qualsiasi depositante per immagazzinare la merce;
- . e' obbligatoria la contabilita' di magazzino con l'iscrizione della merce a regime;
- . sono applicabili le procedure semplificate di cui all'articolo 76 del CDC, tranne che per le merci agricole soggette a prefinanziamento.

In Italia sono riconosciuti in impianti denominati "magazzini generali", gia' autorizzati con provvedimento formale dal Ministero delle Attivita' Produttive per la movimentazione di merci nazionali. Ai fini dello stoccaggio di merci non comunitarie, successivamente al rilascio di detta autorizzazione, il titolare dell'impianto deve presentare una richiesta all'amministrazione doganale per gestire l'impianto, o parte di esso, come deposito di tipo A.

Tipo B:

- . sono gestiti sotto la responsabilita' di ciascun depositante;
- . in sostituzione della contabilita' di magazzino, l'ufficio doganale di controllo conserva le dichiarazioni di vincolo al regime;
- . non sono applicabili le procedure semplificate.

Tipo F:

- . sono gestiti direttamente dall'autorita' doganale;
- . le scritture doganali, tenute dall'ufficio che gestisce il deposito, sostituiscono la contabilita' di magazzino;
- . non sono applicabili le procedure semplificate.

Le stesse disposizioni prima citate (artt.525 e seguenti) recano anche le caratteristiche dei depositi doganali privati (tipo C, D ed E) come di seguito riportate in relazione a ciascuna tipologia di impianto.

Tipo C:

- . sono depositi la cui responsabilita' ricade sul depositante delle merci che si identifica con il depositario, senza essere necessariamente il proprietario della merce;
- . il depositario e' la persona responsabile della tenuta della contabilita' di magazzino;
- . sono applicabili le procedure semplificate, tranne che per le merci agricole soggette al prefinanziamento.

Tipo D :

- . sono uguali al tipo C tranne che per gli elementi di tassazione (specie, valore in dogana e quantita') da prendere in considerazione all'atto dell'immissione delle merci in libera pratica o in consumo, che sono quelli riconosciuti o ammessi al momento del vincolo della merce al regime di deposito doganale (cfr. art. 112, paragrafo 3, del CDC);
- . all'entrata in deposito, la merce deve essere identificata in tutti i suoi elementi, mentre all'uscita, tenuto conto dell'accertamento gia' effettuato al momento del vincolo, non e' necessaria una preventiva autorizzazione alla procedura domiciliata per l'appuramento del regime con l'immissione in libera pratica o in consumo delle merci. Tuttavia, quando gli elementi di tassazione non possono essere controllati senza

visitare la merce, tale procedura non puo' essere applicata (cfr. art. 278 p.3 lett. C del DAC);

- . sono escluse da questa procedura le merci agricole soggette al prefinanziamento.

Tipo E:

- . sono uguali al tipo C, tranne che non e' necessario predeterminare il locale di stoccaggio, anche se il responsabile deve indicare, in qualsiasi momento, all'ufficio doganale di controllo, l'esatta ubicazione della merce;
- . permette l'immagazzinamento della merce in impianti di stoccaggio del titolare dell'autorizzazione; in particolare costituisce luogo, ove e' ammesso il deposito delle merci soggette a vincolo doganale, l'insieme delle installazioni, costituito da magazzini, anche non confinanti, dell'impresa del titolare dell'autorizzazione;
- . il depositario deve tenere una contabilita' di magazzino dalla quale possa evincersi in qualsiasi momento la consistenza delle installazioni e la posizione delle merci;
- . possono essere applicate le procedure semplificate tranne che per le merci agricole soggette al prefinanziamento;
- . un'autorizzazione per un deposito di tipo E puo' prevedere il ricorso alle procedure relative al tipo D;
- . qualora siano utilizzati anche come depositi IVA e' necessario che si individuino i locali o gli spazi a tal fine destinati.

1.2 Funzioni economiche

La funzione principale del deposito doganale e' quella di consentire l'immagazzinamento di merce non comunitaria e, pertanto, risponde alle esigenze degli operatori economici cui non e' nota la destinazione finale di tali merci e che hanno interesse ad immagazzinarle, per periodi piu' o meno lunghi, senza che esse siano oggetto di dazi all'importazione o di applicazione di misure di politica commerciale.

Le autorizzazioni concesse nell'ambito del regime di deposito doganale non sono soggette a limiti di validita', ai sensi dell'articolo 507, p. 2, del DAC.

Le disposizioni di settore consentono:

- . lo stoccaggio di merci non comunitarie e comunitarie di cui all'articolo 98 e secondo le previsioni dell'articolo 106 del CDC;
- . lo stoccaggio comune tanto per merci in colli identificabili, quanto per merci alla rinfusa, purché rispondenti alle condizioni di equivalenza fissate dagli artt 534 e seguenti DAC;
- . l'assoggettamento al regime (vincolo) in un ufficio doganale diverso da quello di controllo del regime stesso, come specificato all'articolo 496 punto f) del DAC, senza ricorrere alla procedura del transito;
- . le manipolazioni usuali, ai sensi dell'articolo 531 del DAC e in relazione a quanto previsto dall'allegato 72 del DAC, al fine di assicurare la conservazione, migliorare la presentazione delle merci immagazzinate o la loro qualita', e di prepararle per la distribuzione o la vendita;
- . la rimozione temporanea, per periodi di tempo limitati e per il

conseguimento di specifiche finalita', valutate caso per caso, ai sensi degli articoli 532 e 533 del DAC;

- . il trasferimento da un deposito all'altro, secondo la procedura normale o semplificata di cui all'allegato 68 del DAC;
- . le operazioni di perfezionamento attivo o di trasformazione sotto controllo doganale, ai sensi dell'articolo 535 del DAC.

Con riguardo alle previste operazioni di manipolazione usuale, di perfezionamento attivo o di trasformazione sotto controllo doganale, l'articolo 527, p.1, del DAC dispone che tali operazioni non devono essere predominanti rispetto all'attivita' di immagazzinamento.

1.3 Presupposti per la concessione del regime

La normativa comunitaria dispone che la concessione del regime di che trattasi e' subordinata al possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi di seguito specificati.

Requisiti soggettivi (articoli 86 e 100 del CDC)

A titolo generale, possono essere abilitati alla gestione del deposito doganale i soggetti residenti nella Comunita', che riscuotono la fiducia dell'Amministrazione finanziaria, che dimostrino una reale esigenza economica all'immagazzinamento delle merci nel deposito doganale e assicurino una corretta applicazione del regime.

Pertanto, l'autorizzazione a gestire un deposito doganale viene rilasciata ai soggetti interessati se questi:

- a) non risultano formalmente imputati per un delitto previsto dalla normativa doganale o fiscale o da ogni altra legge la cui applicazione sia demandata alla dogana, nonche' per uno dei delitti non colposi previsti dai titoli II, VII e VIII, capo II del libro secondo del codice penale;
- b) non abbiano riportato condanne per reati di cui alla precedente lettera a);
- c) non abbiano commesso violazioni amministrative gravi e ripetute in materia doganale o fiscale, ivi compresa la violazione dell'articolo 295 bis del T.U.L.D. DPR n. 43 del 28.3.1973 e successive modificazioni, tali da compromettere il rapporto fiduciario con l'Amministrazione finanziaria (articolo 86 del Codice doganale comunitario);
- d) non siano sottoposti a procedure fallimentari, di concordato preventivo, di amministrazione controllata, ne' si trovino in stato di liquidazione.

Per le Societa' e gli Enti, i requisiti di cui alle anzi citate lettere a), b) e c) debbono sussistere nei confronti dei legali rappresentanti degli stessi.

Requisiti oggettivi

- a) Giustificazione economica (art. 100 del CDC)

La documentazione giustificativa delle ragioni che inducono l'operatore a chiedere l'istituzione del deposito deve dimostrare l'esigenza dell'immagazzinamento, con riferimento ai traffici internazionali realmente esistenti o programmati, da comprovare a mezzo di idonea corrispondenza commerciale, contratti, lettere d'intenti, richieste della clientela ecc, e

con riferimento alle effettive necessita' della locale realta' economico/commerciale.

Per il deposito di tipo E, e' necessario acquisire, tra l'altro, una documentazione che permetta di stabilire la sussistenza di un'attivita' economica gia' avviata e l'esigenza di immagazzinamento in impianti correlati a tale attivita'.

b) Idoneita' dei locali e degli spazi (art. 526 del DAC)

Le aree richieste a deposito doganale, per i depositi di tipo A,B,C e D, devono essere riconosciute idonee alla custodia delle merci terze anche in vista della tutela degli interessi fiscali correlati all'utilizzo del regime. Questa valutazione deve risultare dal verbale di sopralluogo predisposto dall'ufficio di controllo.

c) Prestazione della garanzia (articoli 88, 104 e 189 del CDC)

La normativa comunitaria dispone che gli Stati membri hanno la facolta' di applicare una garanzia afferente le merci in deposito ai sensi degli articoli 88 e 104 del Codice.

La normativa nazionale prevede la prestazione di una garanzia (artt. 87 e 150, terzo comma, del T.U.L.D.), a meno che si renda applicabile l'articolo 90 del T.U.L.D. che prevede la possibilita' di esonero dalla prestazione della garanzia(cfr.Circolare 3/D del 21.1.2005).

Pertanto, salvo che non goda del beneficio anzi citato, il richiedente e' tenuto, prima dell'attivazione del deposito doganale, alla prestazione di idonea garanzia stabilita secondo le modalita' previste dalla vigente normativa, in relazione alle responsabilita' di cui all'articolo 101 del CDC e con riferimento ai diritti doganali afferenti le merci. Al riguardo si precisa che:

- . l'entita' della garanzia e' fissata dal Ricevitore della Dogana competente ovvero dal responsabile dell'Area Gestione Tributi dell'Ufficio delle Dogane, ove istituito, sulla base della presumibile entita' dei diritti doganali relativi alle merci da movimentare nell'arco di un anno, e deve essere comunicata alla Direzione regionale;
- . sara', ovviamente, cura del Ricevitore della Dogana competente ovvero del responsabile dell'Area Gestione Tributi dell'Ufficio delle Dogane, revisionare ed adeguare annualmente l'importo della garanzia;
- . le Direzioni regionali seguiranno con attenzione tale adeguamento.

A parziale modifica di quanto stabilito con la circolare 212 del 9.7.1993, tale procedura sara' osservata anche per i depositi di tipo A.

d) Contabilita' di magazzino (articolo 105 del CDC)

Il controllo delle operazioni in regime del deposito doganale si svolge attraverso l'esame delle scritture e della contabilita' tenuta dal depositario.

E' indispensabile, pertanto, la predisposizione di una contabilita', approvata dalla Direzione regionale competente sul deposito, che deve conformarsi alle disposizioni contenute negli artt. 516, 528, 529, 530 del DAC e che consenta i dovuti riscontri, anche fisici, da parte dell'Amministrazione per il controllo della movimentazione delle merci, anche con riferimento alla loro posizione fiscale, e l'esito delle stesse.

Infatti, dalla contabilita' di magazzino, istituita anche con procedura informatica, deve risultare tutta la movimentazione nonche' le relative giacenze all'interno del deposito doganale, non soltanto delle merci assoggettate al particolare regime, ma anche di quelle di cui viene parimenti consentito l'immagazzinamento negli stessi locali del deposito ai sensi degli artt. 98 e 106 del CDC.

La contabilita' di magazzino sopra indicata deve essere tenuta presso il deposito, fermo restando che responsabile della corretta tenuta della contabilita' e' il legale rappresentante della Societa'.

Anche per l'adozione della sola contabilita' informatica dovranno essere adottate le cautele e le procedure richieste per l'uso della contabilita' manuale.

Si richiama, in proposito, la dipartimentale 22.6.1999, prot. 725/VII/SD sulla tenuta della contabilita' di magazzino in assenza di supporto cartaceo.

1.4 Procedura per il rilascio dell' autorizzazione

La richiesta per l'utilizzo del regime, con i relativi allegati, deve essere inoltrata alla Direzione regionale territorialmente competente.

Le istanze, redatte in carta semplice, devono essere compilate conformemente al modello di cui all'allegato 67 del DAC, seguendo le indicazioni delle note esplicative, e contenere tutti gli elementi necessari al rilascio dell'autorizzazione medesima. (cfr. Circolare n. 30/D del 28.6.2001)

Alla richiesta, va allegata tutta la documentazione attinente alle indicazioni richieste e necessarie per il suo esame, tenendo presente che restano impregiudicati gli adempimenti, permessi, nulla osta, ecc. di competenza di altre Amministrazioni, previsti da disposizioni aventi finalita' diverse.

All'istanza sono allegati, in particolare, i seguenti documenti:

a) documenti relativi ai luoghi:

1. planimetrie e relazione tecnica, da cui risulti l'idoneita' dei locali allo stoccaggio delle merci da custodire;
2. per il deposito di tipo A, il decreto rilasciato dal competente Ministero delle Attivita' Produttive attestante l'esistenza di impianti di magazzino generale e la titolarita' di esso.

b) documenti relativi alla Societa' ed al rappresentante legale:

1. certificato del casellario giudiziale relativo al rappresentante legale;
2. certificato dei carichi pendenti rilasciato dai competenti organi dell'Autorita' giudiziaria relativo al rappresentante legale;
3. certificato delle C.C.I.A.A completo dell'attestazione di inesistenza di procedure esecutive e concorsuali e del nullaosta ai sensi dell'articolo 10 della legge n.575/65 (n.o. antimafia);
4. bilancio dell'ultimo esercizio, o in mancanza, copia dell'ultima dichiarazione dei redditi.

I certificati indicati ai nn. 1 e 2 possono essere sostituiti con una dichiarazione sostitutiva da parte del richiedente, secondo le prescrizioni

della normativa vigente in materia di autocertificazioni.

c) nel caso di legali rappresentanti stranieri:

1. il certificato giudiziale rilasciato dal Casellario presso il Tribunale di Roma (art. 685, secondo comma, del c.c.p.);
2. il certificato dei carichi pendenti rilasciato dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale competente in relazione alla sede legale della Ditta richiedente.

Entrambi i certificati possono essere sostituiti con una dichiarazione sostitutiva da parte del richiedente, secondo le prescrizioni della normativa vigente in materia.

Si richiama l'attenzione sui controlli previsti ai fini della verifica della veridicità delle dichiarazioni sostitutive, ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n.445.

d) Documentazione comprovante la giustificazione economica (cfr.pagg.8 e 9)

Le Direzioni regionali dell'Agenzia delle Dogane procedono preliminarmente alla verifica della regolarità delle istanze. Se esse sono irregolari o incomplete, ne danno formale tempestiva comunicazione all'interessato, specificando che il termine iniziale del procedimento decorrerà dal ricevimento della domanda regolarizzata o completata.

Instauratosi regolarmente il procedimento, le Direzioni regionali valutano le condizioni per l'accoglimento dell'istanza verificando il possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi e il rispetto delle condizioni prescritte dal regime. Pertanto procedono a:

- 1) accertare che le istanze siano compilate in conformità del modello di cui all'allegato 67 del DAC;
- 2) verificare la sussistenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti dalla normativa ed anzi esplicitati;
- 3) verificare la sussistenza delle esigenze economiche e funzionali dell'operatore ed il tipo di attività;
- 4) redigere il verbale di sopralluogo dei locali destinati a deposito doganale;
- 5) verificare la contabilità di magazzino, attestare la sua idoneità e la validità della metodologia usata, non mancando, altresì, di identificare il luogo ove è tenuta;
- 6) verificare l'eventuale tenuta di altri registri o scritture integrative, contenenti gli elementi contabili previsti dalla normativa.

Gli adempimenti di cui ai punti 4), 5) e 6) possono essere delegati all'ufficio doganale territorialmente competente in base all'ubicazione del deposito.

Le Direzioni regionali provvedono quindi, entro 60 gg. dall'inizio del procedimento, come previsto dall'articolo 506 del DAC, al rilascio dell'autorizzazione, compilata secondo il citato formulario 67 allegato al DAC e conformemente alle istruzioni impartite dalle relative note esplicative. In proposito, si richiama l'attenzione sulle disposizioni contenute nell'articolo 6 del CDC.

Le Direzioni regionali, in ogni caso, trasmettono all'ufficio di controllo, di cui all'art.496, lettera e) del DAC, copia

dell'autorizzazione, con le opportune eventuali disposizioni, per gli adempimenti di competenza legati alla gestione ed al controllo del deposito.

L'eventuale respingimento dell'istanza, debitamente motivato, sarà redatto per iscritto e trasmesso al richiedente ai sensi delle citate disposizioni, entro il medesimo termine di 60 gg..

Eventuali richieste di modifica, ampliamento o riduzione del sito già autorizzato a deposito, o di voltura alla gestione - corredate dalle nuove relative certificazioni - sono soggette ad autorizzazione da parte delle Direzioni regionali territorialmente competenti.

L'autorizzazione perde la sua efficacia nei casi di rinuncia alla gestione del deposito e, pertanto, alla rinuncia segue apposito verbale di verifica per constatare l'appuramento delle scritture e le eventuali merci rimanenti.

Il mancato esercizio della gestione del deposito, inteso come assenza di attività di immagazzinamento e movimentazione di merce terza, ovvero il venir meno delle condizioni in base alle quali è stata rilasciata l'autorizzazione, oppure la condanna definitiva per reati finanziari, comportano la revoca dell'autorizzazione.

1.5 Adempimenti successivi al rilascio dell'autorizzazione

Successivamente al rilascio dell'autorizzazione, l'ufficio doganale abilitato dall'autorizzazione al controllo del regime redige e notifica alla parte apposito disciplinare di servizio. Il suddetto disciplinare reca disposizioni particolareggiate sulle procedure operative per la gestione del deposito, con riferimento sia agli adempimenti a carico dell'operatore sia a quelli degli uffici doganali.

Il documento, redatto con riferimento alla tipologia del deposito e alla sua ubicazione, riporta ogni utile informazione sulle procedure richieste e consentite dalla normativa indicando in particolare:

- . le merci da vincolare a regime e non;
- . gli uffici di vincolo e di appuramento; nel caso di vincolo a regime in uffici diversi da quello di controllo si richiamano le direttive contenute nella nota prot. 5141/VII del 16.9.1999 riguardante la garanzia da prestare;
- . le procedure da seguire in caso di dichiarazione in procedura ordinaria o domiciliata;
- . i riferimenti sulla garanzia prestata o eventualmente sull'esonero per la copertura dei diritti doganali che gravano sulle merci e che restano sospesi nel periodo di giacenza della merce;
- . la metodologia usata per la contabilità di magazzino;
- . i dati da inserire nell'inventario delle merci qualitativamente e quantitativamente definite e distinte per posizione doganale; nell'inventario vanno comunque indicate tutte le merci in giacenza nell'ultimo giorno di scadenza del quadrimestre;
- . le eventuali manipolazioni, rimozioni, o trasferimenti ammessi;
- . in caso di coesistenza di gestione di diversi istituti (cfr. paragrafi che seguono), le modalità da seguire per distinguere le merci al fine di garantire la fiscalità'.

1.6 Coesistenza di diverse autorizzazioni

Una medesima ubicazione non puo' essere autorizzata contemporaneamente per piu' di un deposito doganale, come stabilito espressamente dall'articolo 526, p.2 DAC.

Ricorrendone i presupposti, i requisiti e le condizioni, un medesimo impianto, riconosciuto come deposito doganale, puo' essere autorizzato dall'autorita' doganale ad essere gestito anche come:

- . magazzino di temporanea custodia, per merci provenienti da paesi terzi, ai sensi dell'articolo 526, punto 1 del DAC e disciplinato dagli artt. 49 e seguenti del Codice doganale comunitario.
- . deposito di approvvigionamento, quando le merci ivi introdotte sono destinate unicamente a provviste di bordo per navi o aeromobili, ai sensi dell'articolo 526, punto 4 del DAC e in conformita' a quanto dispone l'articolo 40 del Regolamento CEE n. 800/1999 della Commissione;
- . deposito fiscale accise.

2. LA DISCIPLINA DEL DEPOSITO FISCALE

La disciplina del deposito fiscale e' contenuta nel Testo Unico approvato con D.L.vo 26 ottobre 1995, n.504, adottato in coerenza con le disposizioni comunitarie in materia di accisa.

Il deposito fiscale e' "l'impianto in cui vengono fabbricate, trasformate, detenute, ricevute o spedite merci sottoposte ad accisa, in regime di sospensione dei diritti di accisa, alle condizioni stabilite dall'amministrazione finanziaria" -art.1, comma 2 lett.e), del TUA.

Il depositario autorizzato e' "il soggetto titolare e responsabile della gestione del deposito fiscale"-art.1, comma 2 lett.f), del TUA.

L'art.5 del TUA, che disciplina l'istituto del regime del deposito fiscale, stabilisce che:

- . il regime del deposito fiscale e' autorizzato dall'Amministrazione finanziaria e il relativo esercizio e' subordinato al rilascio di una licenza (secondo le disposizioni di cui all'art.63); a ciascun deposito e' inoltre attribuito un codice di accisa (comma 2);
- . il depositario e' obbligato, fatte salve le disposizioni stabilite per i singoli prodotti, a prestare cauzione nella misura del 10% dell'imposta che grava sulla quantita' massima di prodotti che possono essere detenuti nel deposito fiscale, in relazione alla capacita' di stoccaggio dei serbatoi utilizzabili. In ogni caso, l'importo della cauzione non puo' essere inferiore all'ammontare dell'imposta che mediamente viene pagata alle previste scadenze. In presenza di cauzione prestata da altri soggetti, la cauzione dovuta dal depositario si riduce di pari ammontare. Sono esonerate dall'obbligo di prestazione della cauzione le Amministrazioni dello Stato e degli Enti Pubblici e le Aziende Municipalizzate. L'Amministrazione finanziaria ha facolta' di esonerare dal predetto obbligo le Ditte affidabili e di notoria solvibilita'. L'esonero puo' essere revocato in qualsiasi momento ed in tal caso la cauzione deve essere prestata entro 15 giorni dalla notifica della revoca -lett.a) del comma 3-;
- . il depositario e' altresì obbligato a conformarsi alle prescrizioni stabilite per l'esercizio della vigilanza sul deposito fiscale -lett.b) del comma 3-, a tenere una contabilita' dei prodotti detenuti e movimentati nel deposito fiscale -lett.c) del comma 3- e a presentare i

prodotti ad ogni richiesta sottoponendosi a controlli o accertamenti -lett.d) del comma 3-;

- . i depositi fiscali si intendono compresi nel circuito doganale e sono assoggettati a vigilanza finanziaria; la vigilanza finanziaria deve assicurare, tenendo conto dell'operativita' dell'impianto, la tutela fiscale anche attraverso controlli successivi (comma 4);
- . fatte salve le disposizioni stabilite per i depositi fiscali dei singoli prodotti, l'inosservanza degli obblighi stabiliti dall'articolo in parola, nonche' del divieto di estrazione di cui all'art.3 comma 4 del T.U., indipendentemente dall'esercizio dell'azione penale per le violazioni che costituiscono reato, comporta la revoca della licenza fiscale di esercizio (comma 5).

In materia di oli minerali e g.p.l., l'art.23 del TUA stabilisce che:

- 1) le raffinerie e gli altri stabilimenti di produzione dove si ottengono oli minerali ed altri prodotti, sottoposti ad accisa ai sensi dell'art.21, commi 1,2,5 e 6, operano in regime di deposito fiscale;
- 2) la gestione in regime fiscale puo' essere autorizzata per i depositi, per uso commerciale, di oli minerali di capacita' superiore a 3000 metri cubi e per i depositi di gas di petrolio liquefatto di capacita' superiore a 50 metri cubi e per i depositi di prodotti petroliferi di capacita' inferiore, quando risponde ad effettive necessita' operative e di approvvigionamento dell'impianto.

2.1 Depositi fiscali di oli minerali e GPL - Presupposti per il rilascio dell'autorizzazione

Con Raccomandazione del 29/11/2000, pubblicata nella GUCE serie L n.314/29 del 14/12/2000, recante orientamenti sulle autorizzazioni ai depositari a norma della direttiva 92/12/CEE del 25/02/1992 del Consiglio riguardo ai prodotti soggetti ad accisa, la Commissione Europea ha invitato gli Stati membri ad applicare criteri rigorosi per la concessione dell'autorizzazione alla gestione in regime di deposito fiscale.

Cio' premesso, al fine di instaurare un corretto rapporto fiduciario tra l'Amministrazione finanziaria e gli operatori economici, insito nel riconoscimento della figura del depositario autorizzato, cosi' come del resto definita dalle norme comunitarie in materia, sono stati individuati, quale presupposto fondamentale, i seguenti criteri soggettivi ed oggettivi.

Con riferimento ai criteri soggettivi, il richiedente deve:

- a) possedere una solida posizione economica, desunta dalle scritture contabili e commerciali e da ogni altra utile documentazione;
- b) non essere sottoposto a procedure concorsuali;
- c) non avere precedenti in linea finanziaria a suo carico o procedimenti in corso, di particolare gravita', con specifico riguardo al settore delle accise e delle dogane, nonche' dell'IVA in considerazione che tali depositi possono operare anche come depositi IVA;
- d) essere in regola con la normativa sulle concessioni nonche' essere in possesso di ogni altra autorizzazione non fiscale richiesta per l'esercizio del deposito.

Relativamente ai criteri oggettivi, la gestione dell'impianto in regime di deposito fiscale deve essere giustificata:

- 1) dall'esigenza di estrarre in regime sospensivo prodotti per un ammontare

pari almeno al 30% del totale delle estrazioni. Le operazioni che potranno concorrere al raggiungimento di tale limite sono:

- a) movimentazioni di prodotti petroliferi soggetti ad accisa verso Paesi membri dell'U.E.;
 - b) operazioni di esportazione di prodotti petroliferi verso Paesi terzi, ivi compresi i buncheraggi sottoposti alle procedure doganali;
 - c) forniture di prodotti petroliferi in esenzione o ad accisa agevolata per determinate destinazioni (ad esempio, rifornimenti a Forze Armate o per produzione di energia elettrica);
- 2) dalla particolare natura rivestita da un impianto, costituente propaggine di un esistente deposito fiscale ubicato nelle immediate vicinanze, facenti capo allo stesso gruppo societario oppure, in caso di titolari diversi, se questi siano legati operativamente da consolidati rapporti commerciali;
- 3) dalle difficoltà di tipo logistico dell'impianto che, per la sua posizione geografica, sia costretto, ad esempio, a rifornirsi da depositi ubicati a notevole distanza o raggiungibili attraverso una rete viaria di non agevole percorribilità (per l'alta densità di traffico, strade impervie, permanentemente dissestate) o raggiungibili tramite navigazione resa difficoltosa da tipiche condizioni climatiche che per lunghi periodi stagionali renderebbero impossibile o precario l'approvvigionamento con conseguente inevitabile aggravio economico.

2.2 Depositi fiscali di oli minerali e GPL -Procedura per il rilascio dell'autorizzazione

Ogni società interessata ad ottenere l'autorizzazione deve presentare alla Direzione regionale territorialmente competente specifica istanza.

Ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, art. 3, punto 1, art.1, dell'Allegato A Tariffa- Parte I, la predetta istanza deve essere presentata in bollo, equivalente ad euro14,62 (decreto ministeriale 24/5/2005).

Detta istanza deve essere corredata dei seguenti documenti:

1. decreto di concessione rilasciato dal Ministero delle Attività Produttive o dal Prefetto e, a decorrere dalla data di entrata in vigore delle Legge 23/08/2004 n.239, pubblicata nella G.U. n.215 del 13/09/2004, rilasciato dalla Regione;
2. verbale di collaudo;
3. planimetria aggiornata;
4. certificato camerale;
5. certificato del casellario giudiziale relativo al rappresentante legale;
6. certificato dei carichi pendenti rilasciato dai competenti organi dell'Autorità giudiziaria relativo al rappresentante legale;
7. documentazione attestante la movimentazione dei prodotti petroliferi in esenzione o ad aliquota agevolata (contratti, lettere di intenti od altra idonea documentazione).

I certificati di cui ai nn. 5 e 6 possono essere sostituiti con una dichiarazione sostitutiva da parte del richiedente secondo le prescrizioni della normativa vigente in materia di autocertificazione.

Si richiama l'attenzione sui controlli previsti ai fini della verifica della veridicità delle dichiarazioni sostitutive, ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n.445.

Il procedimento amministrativo in esame è regolamentato decreto ministeriale 19 ottobre 1994, n. 678. L'art. 3 di tale decreto stabilisce che il termine iniziale del procedimento sia la data di ricevimento della domanda e il punto 33, della allegata Tabella, determina il termine entro il quale deve concludersi (180 gg.).

Pertanto l'ufficio preposto al rilascio dell'autorizzazione verifica preliminarmente la regolarità dell'istanza e:

- a) nel caso in cui l'istanza è regolare e completa procede a comunicare all'interessato l'avvio del procedimento;
- b) se l'istanza è irregolare o incompleta provvede, ai sensi dell'art.3 -comma 3- del citato decreto n. 678/94, a darne tempestiva comunicazione all'interessato (comunque entro il previsto termine di 60 giorni dal ricevimento dell'istanza) informandolo che il termine iniziale per la conclusione del procedimento decorrerà dal ricevimento della domanda regolarizzata o completata.

L'autorizzazione all'esercizio in regime di deposito fiscale di un deposito commerciale di oli minerali o di g.p.l. potrà essere revocata qualora venga meno anche uno soltanto dei requisiti soggettivi, nonché nel caso in cui, dall'azione di controllo esercitata sul territorio dai competenti Uffici, emerga che la condizione tassativamente prevista dall'art.23 del TUA riguardante le "effettive necessità operative e di approvvigionamento dell'impianto" non sia soddisfatta.

2.3 - Depositi fiscali di oli minerali e GPL -Procedura per il rilascio dell'autorizzazione alla variazione della titolarità dell'impianto già operante in regime fiscale

La variazione della titolarità di un deposito di oli minerali e/o g.p.l., già operante in regime di deposito fiscale, derivante ad esempio da una modifica della ragione sociale o da trasformazione, fusione o scissione societaria, può avere per oggetto uno o più depositi fiscali.

Pertanto:

- a) nel caso in cui la variazione di titolarità interessi un solo deposito fiscale il soggetto subentrante trasmette la richiesta di voltura dell'autorizzazione al regime fiscale, completa della regolare documentazione comprovante l'intervenuta variazione, alla Direzione regionale territorialmente competente e all'UTF o all'Ufficio delle Dogane competenti sul territorio. L'ufficio territoriale (UTF o Ufficio delle Dogane) provvederà immediatamente a riferire alla propria Direzione regionale in merito alla sussistenza a carico del soggetto subentrante nella titolarità dei requisiti soggettivi specificati al precedente punto 2.1.

La Direzione regionale, conclusa con esito positivo la fase di accertamento del possesso di tali requisiti, provvederà ad emettere formale atto di variazione della titolarità della autorizzazione.

- b) qualora, invece, la variazione di titolarità interessi più depositi fiscali, per i quali la competenza territoriale debba ascrivarsi a diverse Direzioni regionali, la Società subentrante presenterà l'istanza, regolarmente documentata, completa dell'elenco di tutti gli impianti interessati alla variazione, alla Direzione regionale nella cui competenza territoriale è ubicata la propria sede legale, indirizzandola contestualmente a tutte le Direzioni regionali interessate sul territorio

in relazione ai diversi impianti. La Direzione regionale competente in relazione alla sede legale dell'istante procede all'accertamento dei requisiti soggettivi, previa acquisizione delle informazioni in possesso degli altri uffici interessati.

In attesa dell'adozione del provvedimento di autorizzazione alla variazione della titolarità, gli UTF o Uffici delle Dogane competenti territorialmente sui depositi rilasceranno al soggetto subentrante licenze fiscali di esercizio provvisorio.

La mancanza anche di uno solo dei requisiti soggettivi comporterà la revoca dell'autorizzazione alla gestione in regime fiscale.

2.4 Depositi fiscali di alcole etilico e bevande alcoliche - Procedura autorizzativa

Il regime del deposito fiscale nel settore dell'alcole e delle bevande alcoliche è disciplinato dall'art.28 del Testo Unico approvato con Decreto Legislativo 26.10.1995 n.504, che individua gli impianti per i quali è consentito il regime sospensivo.

Con D.M. n.153 del 27/03/2001 "Regolamento recante disposizioni per il controllo della fabbricazione, trasformazione, circolazione e deposito dell'alcool etilico e delle bevande alcoliche, sottoposti al regime delle accise, nonché per l'effettuazione della vigilanza fiscale sugli alcoli metilico, propilico ed isopropilico e sulle materie prime alcoligene" è stata riepilogata e semplificata la normativa del settore adeguandola ai nuovi criteri conseguenti all'avvento del regime delle accise e con successiva circolare n.34 del 12/07/2001, sono state impartite istruzioni sulle principali novità operative.

Appare comunque opportuno sottolineare che la procedura per il rilascio dell'autorizzazione alla gestione in regime fiscale di un impianto di alcole etilico o di bevande alcoliche si instaura e si conclude presso gli Uffici doganali, competenti sul territorio dove è ubicato l'impianto, preposti al rilascio della relativa licenza fiscale.

3. GESTIONE DEI DEPOSITI DOGANALI E FISCALI IN REGIME DI DEPOSITO IVA

Gli speciali depositi fiscali gestiti anche come depositi IVA sono stati istituiti dall'art. 50 bis, inserito nel D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, dall'art.1, comma 2, lett. i), della L. 18 febbraio 1997, n. 28, per la custodia di beni nazionali e comunitari che non siano destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi medesimi.

L'istituzione dei depositi IVA recepisce i principi comunitari contenuti nell'art. 16 della Direttiva CEE del 17/5/1977, n. 388, come modificata dalla Direttiva 95/7/CE del 10 aprile 1995, ed è finalizzata ad evitare che ai beni comunitari venga riservato un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello previsto per i beni provenienti da Paesi terzi.

Com'è noto, il ricorso all'istituto del deposito IVA costituisce una agevolazione soprattutto per gli scambi commerciali in ambito comunitario: l'introduzione delle merci nel deposito IVA comporta, infatti, che l'assolvimento dell'imposta è differito al momento della loro estrazione dal deposito per l'immissione in consumo nello Stato.

3.1 Gestione del deposito IVA

a) Soggetti autorizzati

L'art. 50 bis, primo comma, stabilisce che sono abilitate a gestire un deposito IVA le imprese esercenti magazzini generali munite di autorizzazione doganale, quelle esercenti depositi franchi e quelle operanti nei punti franchi. La medesima disposizione aggiunge che sono altresì considerati depositi IVA:

- i depositi fiscali per i prodotti soggetti ad accisa;
- i depositi doganali, compresi quelli per la custodia e la lavorazione delle lane di cui al D.M. del 28 novembre 1934, relativamente ai beni nazionali o comunitari che in base alle disposizioni doganali possono esservi introdotti.

Il comma successivo prevede che anche altri soggetti possono essere abilitati a custodire beni nazionali e comunitari in regime di deposito IVA, previa autorizzazione del Direttore regionale delle Entrate ovvero del Direttore delle Entrate delle province autonome di Trento e Bolzano e della Valle d'Aosta, conformemente alle modalità e nei termini previsti dal D.M. 20 ottobre 1997, n. 419. Relativamente a detta categoria, il legislatore individua precisi requisiti, soggettivi ed oggettivi, richiesti per la gestione di un deposito destinato a custodire beni in conto terzi: in tale ipotesi, infatti, il depositario può essere soltanto una società di capitali -società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, società cooperative o enti- il cui capitale ovvero fondo di dotazione non sia inferiore a 516.456,89 euro. Tale limitazione non opera, invece, nell'ipotesi in cui il deposito IVA sia finalizzato a custodire beni spediti da un operatore comunitario e destinati ad essere ceduti allo stesso depositario.

b) Adempimenti procedurali

Al riguardo, è necessario precisare che la possibilità, prevista dal comma primo del citato art. 50 bis, di utilizzare un deposito doganale o fiscale ai fini delle accise anche come deposito IVA, deve essere interpretata alla luce delle disposizioni normative proprie delle specifiche categorie dei depositi doganali e dei depositi accise.

Ne consegue che nei depositi accise, utilizzati anche come depositi IVA, potranno essere custoditi soltanto beni soggetti ad accisa.

Riguardo ai depositi doganali, considerata la portata del citato art.50 bis, possono operare come deposito IVA quelli di tipo A, C e D; tale possibilità è invece preclusa per i depositi doganali di tipo B, perché non è prevista la figura del depositario né l'obbligo di istituire una apposita contabilità, così come per quelli di tipo F, in quanto essi sono depositi doganali pubblici gestiti dall'autorità doganale sotto la propria responsabilità. Invece, nell'ipotesi in cui venga richiesto di poter gestire un deposito doganale di tipo E anche come deposito IVA, trattandosi di un regime sospensivo applicabile alle merci ove non è necessario predeterminare il locale, deve essere comprovata la prescritta individuazione di idonei locali.

Inoltre, relativamente alla custodia delle merci nei depositi doganali, laddove siano ivi contemporaneamente presenti merci vincolate al regime di deposito doganale ed a quello IVA, è necessario il ricorso ad opportuni accorgimenti che consentano la corretta individuazione delle merci di cui agli artt. 98 e 106 del CDC, di cui è ammesso lo stoccaggio.

Rientra nelle prerogative del gestore di un deposito doganale o fiscale ai fini delle accise l'utilizzo del medesimo anche come deposito IVA; in tale eventualità è comunque necessaria una preventiva comunicazione all'Ufficio doganale che esercita la vigilanza sul relativo impianto, indirizzata anche alla Direzione regionale delle Entrate territorialmente competente in relazione al luogo di dislocazione del

deposito ovvero a quella provinciale di Trento e Bolzano o a quella della Valle d'Aosta. In tale comunicazione devono essere altresì indicate le modalità adottate ai fini della predetta individuazione delle merci soggette ai diversi regimi, nonché l'importo della cauzione a tal fine prestata allegando il relativo titolo.

Quanto sopra in considerazione del fatto che la circostanza secondo cui per i depositi in parola non è necessaria un'espressa autorizzazione per l'utilizzo degli stessi impianti anche come deposito IVA, non fa tuttavia venir meno il rispetto delle altre condizioni di legge; in particolare, oltre alle garanzie previste per il settore doganale e delle accise, è necessaria anche la garanzia per l'IVA.

Pertanto, avendo ricevuto la suddetta comunicazione da parte di un depositario già autorizzato, entro 60gg., l'Ufficio doganale che esercita la vigilanza sul relativo impianto è tenuto alla verifica dei presupposti previsti dal comma secondo dell'art. 50 bis, soprattutto in relazione ai prescritti requisiti soggettivi ed oggettivi per la gestione di un deposito in conto terzi, nonché di quelli previsti dal citato D.M. n. 419 del 1997.

Nell'ipotesi in cui detta verifica confermi la sussistenza dei citati presupposti, l'ufficio doganale adotta le misure per l'adeguamento della garanzia prestata all'atto della autorizzazione alla gestione del deposito doganale o fiscale ai fini delle accise, in relazione all'IVA gravante sulle merci che si intendono ivi custodire ai sensi dell'art. 50 bis del D.L. 331/93.

Laddove invece la suddetta verifica evidenzia situazioni di fatto non conformi alle suddette disposizioni, sarà cura dei predetti uffici darne tempestiva comunicazione alla Direzione regionale delle Entrate territorialmente competente in relazione al luogo di dislocazione del deposito ovvero a quella provinciale di Trento e Bolzano o a quella della Valle d'Aosta, ed anche alla sovraordinata Direzione regionale delle Dogane. In attesa della decisione in merito, l'ufficio doganale che esercita la vigilanza sull'impianto, comunicandola alla propria Direzione regionale, inibisce l'utilizzo del deposito doganale/accise anche come deposito IVA.

La predetta comunicazione dell'utilizzo di un deposito doganale o fiscale ai fini delle accise anche come deposito IVA, da inoltrare all'ufficio doganale che esercita la vigilanza sull'impianto, deve essere effettuata anche da coloro i quali, anteriormente all'emanazione della presente circolare, abbiano destinato tali impianti altresì come depositi IVA.

Nel caso in cui non risulti verificata la sussistenza dei suddetti requisiti soggettivi ed oggettivi, sarà cura dell'ufficio doganale che esercita la vigilanza sull'impianto darne comunicazione, entro 60gg., alla Direzione regionale delle Entrate, territorialmente competente, in relazione al luogo di dislocazione del deposito ovvero a quella provinciale di Trento e Bolzano o a quella della Valle d'Aosta, ed anche alla sovraordinata Direzione regionale delle Dogane. In attesa della decisione in merito, comunicandolo alla propria Direzione regionale, detto ufficio sospende l'utilizzo del deposito doganale/accise anche come deposito IVA.

Qualora un deposito doganale o fiscale ai fini delle accise venga, di fatto, utilizzato esclusivamente come deposito IVA, venendo meno la condizione economica essenziale per la sussistenza dello stesso, saranno adottati gli adempimenti per la revoca dell'autorizzazione alla gestione del medesimo deposito come deposito doganale o fiscale ai fini accise.

È appena il caso aggiungere che, in ogni caso, una eventuale revoca dell'autorizzazione all'utilizzo dei locali come deposito doganale o fiscale ai fini delle accise comporta l'automatica cessazione anche della funzione di deposito IVA (cfr. nota dell'ex Dipartimento delle Dogane e II. II. prot. n. 730/VII/SD del 12 marzo 1999).

3.2 Introduzione dei beni nel deposito IVA

In base al primo comma dell'art. 50 bis citato, possono essere introdotti e custoditi nei depositi IVA beni nazionali e comunitari - purché non destinati alla vendita al minuto durante la loro giacenza in detti locali - nonché, come indicato al successivo comma quarto, lett. b), beni non comunitari preventivamente immessi in libera pratica.

Pertanto, non possono essere introdotti in un deposito IVA beni non comunitari, né quelli, esistenti in Italia, vincolati al regime di ammissione temporanea ovvero introdotti nei recinti o magazzini di temporanea custodia in attesa di ricevere una destinazione doganale, nonché quelli importati a scarico di un regime di perfezionamento attivo con la modalità dell'esportazione anticipata (art. 115, punto 1 lett. b) del Regolamento (CEE) n. 2913/92).

Ai sensi dell'art. 4 del citato D.M. n. 419/1997, l'introduzione dei beni comunitari nei depositi IVA avviene sulla scorta di un documento amministrativo, commerciale o di trasporto, contenente i dati identificativi dei beni e del soggetto proprietario degli stessi, per conto del quale è effettuata l'operazione; l'introduzione nel deposito IVA di beni non comunitari precedentemente immessi in libera pratica in Italia avviene, invece, sulla base del relativo documento doganale (DAU).

Al riguardo, considerata la funzione svolta dall'istituto in esame, si ribadisce che i beni devono essere materialmente introdotti nel deposito, come peraltro già precisato con nota prot. n. 2162/V/SD del 2 agosto 1999, non essendo sufficiente la mera presa in carico documentale degli stessi nell'apposito registro di cui al citato comma terzo dell'art. 50 bis.

Non v'è dubbio, infatti, che, secondo la portata della norma, il deposito IVA deve comunque assolvere le funzioni di stoccaggio e di custodia dei beni in esso introdotti: non è, pertanto, ammissibile alcuna forma di deposito "virtuale".

3.3 Operazioni agevolate

Il comma quarto dell'art. 50 bis elenca una serie di operazioni che sono effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto in ragione dell'introduzione dei beni in un deposito IVA. Tra queste, relativamente agli aspetti di competenza, si ritiene opportuno porre in evidenza quella indicata alla lettera b), vale a dire l'operazione di immissione in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti in un deposito IVA, la quale è non più in sospensione d'imposta bensì non soggetta all'IVA.

Secondo le disposizioni all'epoca impartite dal Dipartimento delle Dogane con nota prot. n. 1241/VII/SD del 3 aprile 1997 e le istruzioni fornite dall'ex Dipartimento delle Entrate con circolare n. 145/E del 10 giugno 1998, le operazioni della specie sono effettuate senza applicazione dell'IVA sulla base di una dichiarazione dell'importatore circa la destinazione dei beni, circostanza che, tuttavia, deve essere comprovata dalla restituzione di una copia del documento doganale (DAU) munita dell'attestazione, sottoscritta dal depositario, dell'avvenuta presa in carico delle merci nel registro di cui al comma terzo dell'art. 50 bis citato.

Conformemente alle istruzioni suddette, per il mantenimento dell'impegno assunto dall'importatore in ordine alla destinazione dei beni al deposito IVA, debitamente individuato, l'ufficio doganale provvede a far garantire, con le modalità in uso, l'IVA non riscossa (ma esposta nella dichiarazione), sempre che non ricorrano le ipotesi di esonero dall'obbligo di prestare cauzione di cui all'art. 90 del TULD e di cui all'art. 5 del TUA. Nel caso in cui l'esemplare del DAU non venga restituito con la

prescritta attestazione e sottoscrizione del depositario, l'ufficio doganale provvede ad iniziare le pratiche contabili per il recupero della relativa imposta sul valore aggiunto.

L'operazione doganale si conclude, dunque, con la dimostrazione dell'avvenuta introduzione fisica dei beni in questione nel deposito IVA a cui deve fare esplicito riferimento l'attestazione che il depositario deve sottoscrivere sul relativo documento doganale.

Conseguentemente, la successiva estrazione dei beni dal deposito IVA si configura, sotto il profilo fiscale, relativamente alla destinazione dei medesimi, come una cessione all'esportazione, una cessione intracomunitaria ovvero una cessione interna.

In quest'ultimo caso, il soggetto passivo ai fini dell'IVA che procede all'estrazione dei beni precedentemente introdotti nel deposito stesso emette una autofattura, ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, come consentito dal comma sesto dell'art. 50 bis citato. Al riguardo, con risoluzione n. 198 del 21 dicembre 2000, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'autofattura non deve contenere i dati identificativi del cedente estero ma e' sufficiente fare ivi riferimento agli estremi del documento doganale (DAU).

Tuttavia, se i beni estratti sono stati oggetto di precedente acquisto, anche intracomunitario, senza pagamento dell'imposta, da parte del soggetto che procede all'estrazione, questi deve provvedere alla integrazione della relativa fattura, con le modalita' e gli adempimenti indicati nella seconda parte del citato comma 6 dell'art. 50 bis.

Sotto il profilo piu' specificatamente doganale, infine, appare utile aggiungere che la fattispecie sopra descritta puo' essere riferita anche alle operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari mediante il ricorso alla procedura di domiciliazione di cui all'art. 76, par. 1, lettera c) del Regolamento (CEE) n.2913/92. In detta ipotesi, tuttavia, all'atto dell'introduzione nel deposito IVA dei beni immessi in libera pratica, l'operatore non e' ancora in possesso del documento doganale d'importazione (il quale, com'e' noto, puo' essere presentato all'ufficio doganale entro il termine massimo di trenta giorni dalla data di presa in carico delle merci nei registri aziendali che equivale all'accettazione della dichiarazione doganale, cfr. art. 3, comma 2, Decreto direttoriale 7 dicembre 2000). In tale caso, dunque, l'introduzione dei beni nel deposito IVA puo' avvenire sulla base di una copia del registro aziendale del soggetto interessato - sostitutiva a tutti gli effetti del documento doganale - munita della prescritta attestazione del depositario. L'operazione doganale verra' successivamente perfezionata con la presentazione della dichiarazione complementare entro il predetto termine dei trenta giorni (cfr. nota dell'Agenzia delle Dogane prot. 692/IV/AGT del 1 agosto 2001).

3.4 Attivita' di controllo

Il comma quinto dell'art. 50 bis in esame attribuisce il controllo sulla gestione dei depositi IVA all'Ufficio doganale che gia' esercita la vigilanza sull'impianto, e, per quelli soggetti a preventiva autorizzazione, all'Ufficio locale delle Entrate indicato nel provvedimento autorizzativo medesimo.

Previa intesa con il competente Ufficio doganale, gli Uffici delle Entrate ed i comandi del Corpo della Guardia di finanza possono effettuare controlli relativi alla correttezza delle operazioni afferenti i beni in sospensione di imposta (IVA) custoditi in un deposito IVA che sia anche deposito doganale o deposito fiscale o in itinere del carico.

Si evidenzia, in merito, che tali specifici controlli rientrano in

quelli da effettuare secondo le modalita' stabilite con il Protocollo procedurale sui controlli nei depositi doganali, diramato con circolare n. 45/D del 30 luglio 2003 dell'Area Centrale verifiche e controlli, prestando particolare attenzione alle criticita' gia' evidenziate in materia da questa Agenzia con circolare n.45/D del 17 novembre 2005.

Resta da esaminare quali possono essere, in linea di principio, le irregolarita' connesse all'immissione in libera pratica di merci non comunitarie, individuabili dal riscontro della documentazione contabile in sede di controllo presso il deposito IVA:

1. la merce immessa in libera pratica ai sensi della normativa sopra richiamata non e' stata fisicamente introdotta nel deposito IVA individuato all'atto dell'operazione doganale; in tale eventualita' si possono distinguere i seguenti due casi:
 - a) il dichiarante ha restituito all'ufficio doganale una copia del DAU recante una falsa annotazione circa la presa in carico della merce nel registro di cui all'art. 50 bis, terzo comma, nonche' una falsa sottoscrizione del depositario. In tal caso la responsabilita' ricade sul dichiarante. L'irregolarita' constatata ha riflessi sull'IVA all'importazione e l'accertamento della violazione e' di competenza dell'ufficio doganale che deve provvedere al recupero dell'IVA non corrisposta in dogana.;
 - b) il dichiarante ha restituito all'ufficio doganale una copia del DAU recante l'annotazione e la sottoscrizione del depositario circa la presa in carico della merce nel registro di cui all'art. 50 bis, terzo comma. In tal caso la responsabilita' ricade sul depositario. L'irregolarita' constatata ha riflessi sull'IVA all'importazione e l'accertamento della violazione e' di competenza dell'ufficio doganale che deve provvedere al recupero dell'IVA non corrisposta in dogana. Ove ne ricorrano i presupposti, l'ufficio doganale di vigilanza sull'impianto proporra' alla propria Direzione regionale l'adozione del provvedimento per la revoca dell'autorizzazione al depositario a gestire il deposito doganale o il deposito ai fini delle accise, non regolarmente utilizzato anche come deposito IVA;
2. i beni introdotti e custoditi in un deposito IVA non sono stati estratti secondo le disposizioni recate in materia dall'art. 50 bis, sesto comma;
3. e' stata perpetrata una frode tramite l'interposizione di un prestanome che ha provveduto all'estrazione della merce custodita nel deposito IVA (omettendo pero' il versamento dell'IVA), nonche' alla successiva cessione della medesima ad altro soggetto IVA che e' l'effettivo beneficiario dell'illecito vantaggio economico derivante dall'intera attivita' fraudolenta.

In tali ultimi due casi, le irregolarita' constatate non attengono all'IVA all'importazione: nella prima delle suddette ipotesi, il responsabile della violazione e' il soggetto passivo ai fini IVA che provvede all'estrazione dei beni e solidalmente, ai sensi del comma ottavo dell'art. 50 bis, il depositario; nella seconda, invece, si tratta di una cd. frode carosello, alla quale sono comunque applicabili le disposizioni fornite con le linee guida per le attivita' di verifica e di controllo sinora diramate da questa Agenzia, e con la predetta circolare n. 45/D del 17 novembre 2005 dell'Ufficio Antifrode centrale.

* * * * *

La presente circolare e' stata sottoposta al Comitato di indirizzo permanente che ha espresso parere favorevole nella seduta del 24 aprile 2006.

I Direttori regionali daranno la massima diffusione della presente circolare informando le associazioni di categoria interessate, vigileranno scrupolosamente sulla corretta osservanza del suddetto indirizzo da parte delle competenti strutture dell'Agenzia, verificando che l'attività pregressa sia stata svolta in conformità a quanto sopra precisato, adottando, eventualmente, idonee iniziative per adeguare l'attività svolta alle disposizioni sopra richiamate.



CIRCOLARE N. 16/D

Roma, 28 APRILE 2006

Protocollo: 709

Rif.:

Allegati:

Alle Direzioni Regionali
dell'Agenzia delle Dogane
LORO SEDI

Agli Uffici delle dogane
LORO SEDI

Alle Direzioni Circostrizionali
dell'Agenzia delle Dogane
LORO SEDI

Agli Uffici Tecnici di Finanza
LORO SEDI

e, per conoscenza: Al Dipartimento delle Politiche
Fiscali
Via Pastrengo, 22 ROMA

Al Ministero delle Attività Produttive
Via Molise, 2 ROMA

Al Ministero delle Politiche Agricole
Direz. Politiche Comunitarie e
Internazionali
Via XX settembre, 20 ROMA

All'Agenzia delle Entrate
V.le Europa, 242 ROMA

Al Comando Generale della
Guardia di Finanza –
Ufficio Operazioni
Viale XXI Aprile, 51 ROMA

Al Servizio Consultivo Ispettivo
Tributario – SE.C.I.T.
Via Carucci, 131 ROMA

OGGETTO: Regime del deposito doganale, fiscale ai fini accise e ai fini IVA.
Modalità operative per il rilascio di autorizzazioni e per la gestione dei depositi.

PREMESSA

L'esigenza, per gli operatori economici, di disporre di strutture dove custodire le merci senza che le stesse siano sottoposte alla relativa imposizione tributaria, in attesa di procedere all'attribuzione della destinazione finale, è assicurata dalle vigenti disposizioni nazionali e comunitarie attraverso gli istituti del:

- a) deposito doganale, per le merci non comunitarie in sospensione di diritti doganali e per le merci comunitarie previste dall'articolo 98, lettera b), del Codice doganale comunitario;
- b) deposito fiscale, per i prodotti nazionali e comunitari in sospensione da accisa;
- c) deposito I.V.A., per i beni nazionali e comunitari in sospensione dall'imposta sul valore aggiunto.

Tenuto conto dell'assetto organizzativo dell'Agenzia, dell'esperienza operativa maturata sulla particolare materia ed al fine di assicurare l'uniformità di comportamento delle proprie strutture, con la presente circolare si intende riepilogare e chiarire:

- a) la disciplina del regime del deposito doganale quale discende dalle disposizioni contenute nel Codice doganale comunitario istituito con Regolamento (CEE) n. 2913/92, in appresso CDC, e successive modificazioni, e nelle relative disposizioni di applicazione al predetto Codice, emanate con Regolamento (CEE) n. 2454/93, in appresso DAC, e successive modificazioni, nonché le modalità procedurali da seguire per la concessione delle autorizzazioni e per la gestione del deposito;

b) la disciplina del regime del deposito fiscale ai fini accise, di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, in appresso TUA, e le relative modalità del procedimento autorizzativo;

c) la particolare situazione nella quale gli impianti, autorizzati ad operare come depositi doganali e fiscali, operano anche come depositi IVA ai sensi dell'articolo 50 bis del DL 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427, e sono gestiti in conformità con quanto dispone il D.M. 20 ottobre 1997 n. 419, in relazione alle specifiche competenze attribuite agli uffici di questa Agenzia e **ferme restando le competenze in materia dell'Agenzia delle Entrate.**

Per quanto attiene a tale tipologia di deposito, si richiamano le direttive già impartite con le note di "Indirizzo operativo ai fini della prevenzione e del contrasto all'evasione" relative agli anni 2003, 2004, 2005 e 2006.

Relativamente a quanto di competenza, l'Agenzia delle Entrate, ha condiviso i contenuti della presente circolare.

Si evidenzia che tutti gli adempimenti relativi alle procedure autorizzative sono concentrati e si concludono presso le Direzioni regionali, strutture di vertice in ambito territoriale e, conseguentemente, non trovano più applicazione le precedenti direttive al riguardo.

1. LA DISCIPLINA DEL DEPOSITO DOGANALE

La normativa comunitaria definisce il deposito doganale come un **regime economico e sospensivo**, in quanto il regime, subordinato al rilascio di apposita autorizzazione da parte dell'autorità doganale, consente la sospensione del pagamento dei diritti gravanti sulle merci estere depositate, con vantaggi economici connessi al differimento del pagamento di tale gravame al momento della loro destinazione finale.

Per la relativa disciplina, occorre fare riferimento agli artt. 98-113 del Codice doganale comunitario, nonché alle disposizioni di applicazione al predetto Codice, che detta agli artt. 496 - 523 le disposizioni orizzontali valide per tutti i regimi doganali economici e agli artt. 524-535 le disposizioni specifiche relative al regime del deposito doganale.

1.1 Campo di applicazione – Definizioni e tipologie di deposito

Il campo di applicazione della normativa è precisato dagli artt. 98 e 99 del CDC che stabiliscono che s'intende per:

- **deposito doganale**, qualsiasi luogo autorizzato dall'Autorità doganale e sottoposto al suo controllo, in cui le merci possono essere immagazzinate alle condizioni stabilite. In detto deposito è consentito l'immagazzinamento di :
 - merci non comunitarie, senza che tali merci siano soggette ai dazi all'importazione e alle misure di politica commerciale;
 - merci comunitarie per le quali una normativa comunitaria specifica prevede, a motivo del loro collocamento nel deposito doganale, il beneficio di misure connesse in genere con l'esportazione delle merci ;
- **deposito pubblico**, un deposito doganale utilizzato da qualsiasi persona per l'immagazzinamento della merce ;
- **deposito privato**, un deposito doganale destinato unicamente ad immagazzinare merci del depositario.
- **depositario**, la persona autorizzata a gestire il deposito doganale;
- **depositante**, la persona vincolata alla dichiarazione di assoggettamento delle merci al regime del deposito doganale oppure quella a cui i diritti e gli obblighi di tale persona sono stati trasferiti.

Inoltre, in relazione ai prodotti agricoli, si intende per merce con prefinanziamento "qualsiasi merce comunitaria destinata ad essere esportata tal quale fruendo del pagamento anticipato di un ammontare pari alla restituzione all'esportazione, quando tale pagamento sia previsto dal regolamento CEE n. 565/80 del Consiglio" (art.524 del DAC).

Le caratteristiche dei **depositi doganali pubblici (tipo A, B ed F)** sono indicate agli artt.525 e seguenti del DAC come di seguito riportato in relazione a ciascuna tipologia di impianto.

Tipo A:

- sono gestiti sotto la responsabilità del depositario;
- sono utilizzati da qualsiasi depositante per immagazzinare la merce;
- è obbligatoria la contabilità di magazzino con l'iscrizione della merce a regime;

- sono applicabili le procedure semplificate di cui all'articolo 76 del CDC, tranne che per le merci agricole soggette a prefinanziamento.

In Italia sono riconosciuti in impianti denominati “magazzini generali”, già autorizzati con provvedimento formale dal Ministero delle Attività Produttive per la movimentazione di merci nazionali. Ai fini dello stoccaggio di merci non comunitarie, successivamente al rilascio di detta autorizzazione, il titolare dell'impianto deve presentare una richiesta all'amministrazione doganale per gestire l'impianto, o parte di esso, come deposito di tipo A.

Tipo B:

- sono gestiti sotto la responsabilità di ciascun depositante;
- in sostituzione della contabilità di magazzino, l'ufficio doganale di controllo conserva le dichiarazioni di vincolo al regime;
- non sono applicabili le procedure semplificate.

Tipo F:

- sono gestiti direttamente dall'autorità doganale;
- le scritture doganali, tenute dall'ufficio che gestisce il deposito, sostituiscono la contabilità di magazzino;
- non sono applicabili le procedure semplificate.

Le stesse disposizioni prima citate (artt.525 e seguenti) recano anche le caratteristiche dei **depositi doganali privati (tipo C, D ed E)** come di seguito riportate in relazione a ciascuna tipologia di impianto.

Tipo C:

- sono depositi la cui responsabilità ricade sul depositante delle merci che si identifica con il depositario, senza essere necessariamente il proprietario della merce;
- il depositario è la persona responsabile della tenuta della contabilità di magazzino;
- sono applicabili le procedure semplificate, tranne che per le merci agricole soggette al prefinanziamento.

Tipo D :

- sono uguali al tipo C tranne che per gli elementi di tassazione (specie, valore in dogana e quantità) da prendere in considerazione all'atto dell'immissione delle merci in libera pratica o in consumo, che sono quelli riconosciuti o ammessi al momento del vincolo della merce al regime di deposito doganale (cfr. art. 112, paragrafo 3, del CDC);
- all'entrata in deposito, la merce deve essere identificata in tutti i suoi elementi, mentre all'uscita, tenuto conto dell'accertamento già effettuato al momento del vincolo, non è necessaria una preventiva autorizzazione alla procedura domiciliata per l'appuramento del regime con l'immissione in libera pratica o in consumo delle merci. Tuttavia, quando gli elementi di tassazione non possono essere controllati senza visitare la merce, tale procedura non può essere applicata (cfr. art. 278 p.3 lett. C del DAC);
- sono escluse da questa procedura le merci agricole soggette al prefinanziamento.

Tipo E:

- sono uguali al tipo C, tranne che non è necessario predeterminare il locale di stoccaggio, anche se il responsabile deve indicare, in qualsiasi momento, all'ufficio doganale di controllo, l'esatta ubicazione della merce;
- permette l'immagazzinamento della merce in impianti di stoccaggio del titolare dell'autorizzazione; in particolare costituisce luogo, ove è ammesso il deposito delle merci soggette a vincolo doganale, l'insieme delle installazioni, costituito da magazzini, anche non confinanti, dell'impresa del titolare dell'autorizzazione;
- il depositario deve tenere una contabilità di magazzino dalla quale possa evincersi in qualsiasi momento la consistenza delle installazioni e la posizione delle merci;
- possono essere applicate le procedure semplificate tranne che per le merci agricole soggette al prefinanziamento;
- un'autorizzazione per un deposito di tipo E può prevedere il ricorso alle procedure relative al tipo D;
- qualora siano utilizzati anche come depositi IVA è necessario che si individuino i locali o gli spazi a tal fine destinati.

1.2 Funzioni economiche

La funzione principale del deposito doganale è quella di consentire l'immagazzinamento di **merce non comunitaria** e, pertanto, risponde alle esigenze degli operatori economici cui non è nota la destinazione finale di tali merci e che hanno interesse ad immagazzinarle, per periodi più o meno lunghi, senza che esse siano oggetto di dazi all'importazione o di applicazione di misure di politica commerciale.

Le autorizzazioni concesse nell'ambito del regime di deposito doganale non sono soggette a limiti di validità, ai sensi dell'articolo 507, p. 2, del DAC.

Le disposizioni di settore consentono:

- lo stoccaggio di merci non comunitarie e comunitarie di cui all'articolo 98 e secondo le previsioni dell'articolo 106 del CDC;
- lo stoccaggio comune tanto per merci in colli identificabili, quanto per merci alla rinfusa, purché rispondenti alle condizioni di equivalenza fissate dagli artt 534 e seguenti DAC ;
- l'assoggettamento al regime (vincolo) in un ufficio doganale diverso da quello di controllo del regime stesso, come specificato all'articolo 496 punto f) del DAC, senza ricorrere alla procedura del transito;
- le manipolazioni usuali, ai sensi dell'articolo 531 del DAC e in relazione a quanto previsto dall'allegato 72 del DAC, al fine di assicurare la conservazione, migliorare la presentazione delle merci immagazzinate o la loro qualità, e di prepararle per la distribuzione o la vendita;
- la rimozione temporanea, per periodi di tempo limitati e per il conseguimento di specifiche finalità, valutate caso per caso, ai sensi degli articoli 532 e 533 del DAC;
- il trasferimento da un deposito all'altro, secondo la procedura normale o semplificata di cui all'allegato 68 del DAC;
- le operazioni di perfezionamento attivo o di trasformazione sotto controllo doganale, ai sensi dell'articolo 535 del DAC.

Con riguardo alle previste operazioni di manipolazione usuale, di perfezionamento attivo o di trasformazione sotto controllo doganale,

l'articolo 527, p.1, del DAC dispone che tali operazioni non devono essere predominanti rispetto all'attività di immagazzinamento.

1.3 Presupposti per la concessione del regime

La normativa comunitaria dispone che la concessione del regime di che trattasi è subordinata al possesso dei **requisiti soggettivi** ed **oggettivi** di seguito specificati.

Requisiti soggettivi (articoli 86 e 100 del CDC)

A titolo generale, possono essere abilitati alla gestione del deposito doganale i soggetti residenti nella Comunità, che riscuotono la fiducia dell'Amministrazione finanziaria, che dimostrino una reale esigenza economica all'immagazzinamento delle merci nel deposito doganale e assicurino una corretta applicazione del regime.

Pertanto, l'autorizzazione a gestire un deposito doganale viene rilasciata ai soggetti interessati se questi:

- a)** non risultano formalmente imputati per un delitto previsto dalla normativa doganale o fiscale o da ogni altra legge la cui applicazione sia demandata alla dogana, nonché per uno dei delitti non colposi previsti dai titoli II, VII e VIII, capo II del libro secondo del codice penale;
- b)** non abbiano riportato condanne per reati di cui alla precedente lettera **a)**;
- c)** non abbiano commesso violazioni amministrative gravi e ripetute in materia doganale o fiscale, ivi compresa la violazione dell'articolo 295 bis del T.U.L.D. DPR n. 43 del 28.3.1973 e successive modificazioni, tali da compromettere il rapporto fiduciario con l'Amministrazione finanziaria (articolo 86 del Codice doganale comunitario);
- d)** non siano sottoposti a procedure fallimentari, di concordato preventivo, di amministrazione controllata, né si trovino in stato di liquidazione.

Per le Società e gli Enti, i requisiti di cui alle anzi citate lettere a), b) e c) debbono sussistere nei confronti dei legali rappresentanti degli stessi.

Requisiti oggettivi

a) Giustificazione economica (art. 100 del CDC)

La documentazione giustificativa delle ragioni che inducono l'operatore a chiedere l'istituzione del deposito deve dimostrare l'esigenza

dell'immagazzinamento, con riferimento ai traffici internazionali realmente esistenti o programmati, da comprovare a mezzo di idonea corrispondenza commerciale, contratti, lettere d'intenti, richieste della clientela ecc , e con riferimento alle effettive necessità della locale realtà economico/commerciale.

Per il deposito di tipo E, è necessario acquisire, tra l'altro, una documentazione che permetta di stabilire la sussistenza di un'attività economica già avviata e l'esigenza di immagazzinamento in impianti correlati a tale attività.

b) Idoneità dei locali e degli spazi (art. 526 del DAC)

Le aree richieste a deposito doganale, per i depositi di tipo A,B,C e D, devono essere riconosciute idonee alla custodia delle merci terze anche in vista della tutela degli interessi fiscali correlati all'utilizzo del regime. Questa valutazione deve risultare dal **verbale di sopralluogo** predisposto dall'ufficio di controllo.

c) Prestazione della garanzia (articoli 88 , 104 e 189 del CDC)

La normativa comunitaria dispone che gli Stati membri hanno la facoltà di applicare una garanzia afferente le merci in deposito ai sensi degli articoli 88 e 104 del Codice.

La normativa nazionale prevede la prestazione di una garanzia (artt. 87 e 150, terzo comma, del T.U.L.D.), a meno che si renda applicabile l'articolo 90 del T.U.L.D. che prevede la possibilità di esonero dalla prestazione della garanzia(cfr.Circolare 3/D del 21.1.2005).

Pertanto, salvo che non goda del beneficio anzi citato, il richiedente è tenuto, **prima dell'attivazione del deposito doganale**, alla prestazione di idonea garanzia stabilita secondo le modalità previste dalla vigente normativa, in relazione alle responsabilità di cui all'articolo 101 del CDC e con riferimento ai diritti doganali afferenti le merci. Al riguardo si precisa che:

- l'entità della garanzia è fissata dal Ricevitore della Dogana competente ovvero dal responsabile dell'Area Gestione Tributi dell'Ufficio delle Dogane, ove istituito, sulla base della presumibile entità dei diritti doganali relativi alle merci da movimentare nell'arco di un anno, e deve essere comunicata alla Direzione regionale;
- sarà, ovviamente, cura del Ricevitore della Dogana competente ovvero del responsabile dell'Area Gestione Tributi dell'Ufficio delle

- Dogane, revisionare ed adeguare **annualmente** l'importo della garanzia;
- le Direzioni regionali seguiranno con attenzione tale adeguamento.

A parziale modifica di quanto stabilito con la circolare 212 del 9.7.1993, tale procedura sarà osservata anche per i depositi di tipo A.

d) Contabilità di magazzino (articolo 105 del CDC)

Il controllo delle operazioni in regime del deposito doganale si svolge attraverso l'esame delle scritture e della contabilità tenuta dal depositario.

E' indispensabile, pertanto, la predisposizione di una contabilità, approvata dalla Direzione regionale competente sul deposito, che deve conformarsi alle disposizioni contenute negli artt. 516, 528 , 529 , 530 del DAC e che consenta i dovuti riscontri, anche fisici, da parte dell'Amministrazione per il controllo della movimentazione delle merci, anche con riferimento alla loro posizione fiscale, e l'esito delle stesse.

Infatti, dalla contabilità di magazzino, istituita anche con procedura informatica, deve risultare tutta la movimentazione nonché le relative giacenze all'interno del deposito doganale, non soltanto delle merci assoggettate al particolare regime, ma anche di quelle di cui viene parimenti consentito l'immagazzinamento negli stessi locali del deposito ai sensi degli artt. 98 e 106 del CDC.

La contabilità di magazzino sopra indicata deve essere tenuta presso il deposito, fermo restando che responsabile della corretta tenuta della contabilità è il legale rappresentante della Società.

Anche per l'adozione della sola contabilità informatica dovranno essere adottate le cautele e le procedure richieste per l'uso della contabilità manuale.

Si richiama, in proposito, la dipartimentale 22.6.1999, prot. 725/VII/SD sulla tenuta della contabilità di magazzino in assenza di supporto cartaceo.

1.4 Procedura per il rilascio dell' autorizzazione

La richiesta per l'utilizzo del regime, con i relativi allegati, deve essere inoltrata alla Direzione regionale territorialmente competente.

Le **istanze**, redatte in carta semplice, devono essere compilate conformemente al modello di cui all'allegato 67 del DAC, seguendo le indicazioni delle note esplicative, e contenere tutti gli elementi necessari al rilascio dell'autorizzazione medesima. (cfr. Circolare n. 30/D del 28.6.2001)

Alla richiesta, va allegata tutta la documentazione attinente alle indicazioni richieste e necessarie per il suo esame, tenendo presente che restano impregiudicati gli adempimenti, permessi, nulla osta, ecc. di competenza di altre Amministrazioni, previsti da disposizioni aventi finalità diverse.

All'istanza sono allegati, in particolare, i seguenti documenti:

a) documenti relativi ai luoghi:

1. planimetrie e relazione tecnica, da cui risulti l'idoneità dei locali allo stoccaggio delle merci da custodire;
2. per il deposito di tipo A, il decreto rilasciato dal competente Ministero delle Attività Produttive attestante l'esistenza di impianti di magazzino generale e la titolarità di esso.

b) documenti relativi alla Società ed al rappresentante legale:

1. certificato del casellario giudiziale relativo al rappresentante legale;
2. certificato dei carichi pendenti rilasciato dai competenti organi dell'Autorità giudiziaria relativo al rappresentante legale;
3. certificato delle C.C.I.A.A completo dell'attestazione di inesistenza di procedure esecutive e concorsuali e del nullaosta ai sensi dell'articolo 10 della legge n.575/65 (n.o. antimafia);
4. bilancio dell'ultimo esercizio, o in mancanza, copia dell'ultima dichiarazione dei redditi.

I certificati indicati ai nn. 1 e 2 possono essere sostituiti con una dichiarazione sostitutiva da parte del richiedente, secondo le prescrizioni della normativa vigente in materia di autocertificazioni.

c) nel caso di legali rappresentanti stranieri :

1. il certificato giudiziale rilasciato dal Casellario presso il Tribunale di Roma (art. 685, secondo comma, del c.c.p.);

2. il certificato dei carichi pendenti rilasciato dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale competente in relazione alla sede legale della Ditta richiedente.

Entrambi i certificati possono essere sostituiti con una dichiarazione sostitutiva da parte del richiedente, secondo le prescrizioni della normativa vigente in materia.

Si richiama l'attenzione sui controlli previsti ai fini della verifica della veridicità delle dichiarazioni sostitutive, ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n.445.

d) Documentazione comprovante la giustificazione economica (cfr.pagg.8 e 9)

Le **Direzioni regionali** dell'Agenzia delle Dogane procedono preliminarmente alla verifica della regolarità delle istanze. Se esse sono irregolari o incomplete, ne danno formale tempestiva comunicazione all'interessato, specificando che il termine iniziale del procedimento decorrerà dal ricevimento della domanda regolarizzata o completata.

Instauratosi regolarmente il procedimento, le Direzioni regionali valutano le condizioni per l'accoglimento dell'istanza verificando il possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi e il rispetto delle condizioni prescritte dal regime. Pertanto procedono a:

- 1) accertare che le istanze siano compilate in conformità del modello di cui all'allegato 67 del DAC;
- 2) verificare la sussistenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti dalla normativa ed anzi esplicitati;
- 3) verificare la sussistenza delle esigenze economiche e funzionali dell'operatore ed il tipo di attività;
- 4) redigere il verbale di sopralluogo dei locali destinati a deposito doganale;
- 5) verificare la contabilità di magazzino, attestare la sua idoneità e la validità della metodologia usata, non mancando, altresì, di identificare il luogo ove è tenuta;
- 6) verificare l'eventuale tenuta di altri registri o scritture integrative, contenenti gli elementi contabili previsti dalla normativa.

Gli adempimenti di cui ai punti 4), 5) e 6) possono essere delegati all'ufficio doganale territorialmente competente in base all'ubicazione del deposito.

Le Direzioni regionali provvedono quindi, entro 60 gg. dall'inizio del procedimento, come previsto dall'articolo 506 del DAC, al **rilascio dell'autorizzazione**, compilata secondo il citato formulario 67 allegato al DAC e conformemente alle istruzioni impartite dalle relative note esplicative. In proposito, si richiama l'attenzione sulle disposizioni contenute nell'articolo 6 del CDC.

Le Direzioni regionali, in ogni caso, trasmettono all'ufficio di controllo, di cui all'art.496, lettera e) del DAC, copia dell'autorizzazione, con le opportune eventuali disposizioni, per gli adempimenti di competenza legati alla gestione ed al controllo del deposito.

L'eventuale **respingimento dell'istanza**, debitamente motivato, sarà redatto per iscritto e trasmesso al richiedente ai sensi delle citate disposizioni, entro il medesimo termine di 60 gg..

Eventuali richieste di **modifica, ampliamento o riduzione** del sito già autorizzato a deposito, o di **voltura** alla gestione - corredate dalle nuove relative certificazioni - sono soggette ad autorizzazione da parte delle Direzioni regionali territorialmente competenti .

L'autorizzazione perde la sua efficacia nei casi di **rinuncia** alla gestione del deposito e, pertanto, alla rinuncia segue apposito verbale di verifica per constatare l'appuramento delle scritture e le eventuali merci rimanenti.

Il mancato esercizio della gestione del deposito, inteso come assenza di attività di immagazzinamento e movimentazione di merce terza, ovvero il venir meno delle condizioni in base alle quali è stata rilasciata l'autorizzazione, oppure la condanna definitiva per reati finanziari, comportano la **revoca** dell'autorizzazione.

1.5 Adempimenti successivi al rilascio dell'autorizzazione

Successivamente al rilascio dell'autorizzazione, l'ufficio doganale abilitato dall'autorizzazione al controllo del regime redige e notifica alla parte apposito **disciplinare** di servizio. Il suddetto disciplinare reca disposizioni particolareggiate sulle procedure operative per la gestione del deposito, con riferimento sia agli adempimenti a carico dell'operatore sia a quelli degli uffici doganali.

Il documento, redatto con riferimento alla tipologia del deposito e alla sua ubicazione, riporta ogni utile informazione sulle procedure richieste e consentite dalla normativa indicando in particolare :

- **le merci** da vincolare a regime e non ;
- **gli uffici** di vincolo e di appuramento; nel caso di vincolo a regime in uffici diversi da quello di controllo si richiamano le direttive contenute nella nota prot. 5141/VII del 16.9.1999 riguardante la garanzia da prestare;
- **le procedure** da seguire in caso di dichiarazione in procedura ordinaria o domiciliata;
- **i riferimenti sulla garanzia** prestata o eventualmente sull'esonero per la copertura dei diritti doganali che gravano sulle merci e che restano sospesi nel periodo di giacenza della merce;
- **la metodologia** usata per la contabilità di magazzino;
- **i dati** da inserire nell'inventario delle merci qualitativamente e quantitativamente definite e distinte per posizione doganale; nell'inventario vanno comunque indicate tutte le merci in giacenza nell'ultimo giorno di scadenza del quadrimestre;
- **le eventuali** manipolazioni, rimozioni, o trasferimenti ammessi;
- **in caso di** coesistenza di gestione di diversi istituti (cfr. paragrafi che seguono), le modalità da seguire per distinguere le merci al fine di garantire la fiscalità.

1.6 Coesistenza di diverse autorizzazioni

Una medesima ubicazione non può essere autorizzata contemporaneamente per più di un deposito doganale, come stabilito espressamente dall'articolo 526, p.2 DAC.

Ricorrendone i presupposti, i requisiti e le condizioni, un medesimo impianto, riconosciuto come deposito doganale, può essere autorizzato dall'autorità doganale ad essere gestito anche come:

- **magazzino di temporanea custodia**, per merci provenienti da paesi terzi, ai sensi dell'articolo 526, punto 1 del DAC e disciplinato dagli artt. 49 e seguenti del Codice doganale comunitario.
- **deposito di approvvigionamento**, quando le merci ivi introdotte sono destinate unicamente a provviste di bordo per navi o aeromobili, ai sensi dell'articolo 526, punto 4 del DAC e in conformità a quanto dispone l'articolo 40 del Regolamento CEE n. 800/1999 della Commissione;
- **deposito fiscale accise**.

2. LA DISCIPLINA DEL DEPOSITO FISCALE

La disciplina del deposito fiscale è contenuta nel Testo Unico approvato con D.L.vo 26 ottobre 1995, n.504, adottato in coerenza con le disposizioni comunitarie in materia di accisa.

Il **deposito fiscale** è "l'impianto in cui vengono fabbricate, trasformate, detenute, ricevute o spedite merci sottoposte ad accisa, in regime di sospensione dei diritti di accisa, alle condizioni stabilite dall'amministrazione finanziaria" -art.1, comma 2 lett.e), del TUA.

Il **depositario autorizzato** è "il soggetto titolare e responsabile della gestione del deposito fiscale"-art.1, comma 2 lett.f), del TUA.

L'art.5 del TUA, che disciplina **l'istituto del regime del deposito fiscale**, stabilisce che:

- il regime del deposito fiscale è autorizzato dall'Amministrazione finanziaria e il relativo esercizio è subordinato al rilascio di una licenza (secondo le disposizioni di cui all'art.63); a ciascun deposito è inoltre attribuito un codice di accisa (*comma 2*);

- il depositario è obbligato, fatte salve le disposizioni stabilite per i singoli prodotti, a prestare cauzione nella misura del 10% dell'imposta che grava sulla quantità massima di prodotti che possono essere detenuti nel deposito fiscale, in relazione alla capacità di stoccaggio dei serbatoi utilizzabili. In ogni caso, l'importo della cauzione non può essere inferiore all'ammontare dell'imposta che mediamente viene pagata alle previste scadenze. In presenza di cauzione prestata da altri soggetti, la cauzione dovuta dal depositario si riduce di pari ammontare. Sono esonerate dall'obbligo di prestazione della cauzione le Amministrazioni dello Stato e degli Enti Pubblici e le Aziende Municipalizzate. L'Amministrazione finanziaria ha facoltà di esonerare dal predetto obbligo le Ditte affidabili e di notoria solvibilità. L'esonero può essere revocato in qualsiasi momento ed in tal caso la cauzione deve essere prestata entro 15 giorni dalla notifica della revoca *-lett.a) del comma 3-*;
- il depositario è altresì obbligato a conformarsi alle prescrizioni stabilite per l'esercizio della vigilanza sul deposito fiscale *-lett.b) del comma 3-*, a tenere una contabilità dei prodotti detenuti e movimentati nel deposito fiscale *-lett.c) del comma 3-* e a presentare i prodotti ad ogni richiesta sottoponendosi a controlli o accertamenti *-lett.d) del comma 3-*;
- i depositi fiscali si intendono compresi nel circuito doganale e sono assoggettati a vigilanza finanziaria; la vigilanza finanziaria deve assicurare, tenendo conto dell'operatività dell'impianto, la tutela fiscale anche attraverso controlli successivi (*comma 4*);
- fatte salve le disposizioni stabilite per i depositi fiscali dei singoli prodotti, l'inosservanza degli obblighi stabiliti dall'articolo in parola, nonché del divieto di estrazione di cui all'art.3 comma 4 del T.U., indipendentemente dall'esercizio dell'azione penale per le violazioni che costituiscono reato, comporta la revoca della licenza fiscale di esercizio (*comma 5*).

In materia di **oli minerali e g.p.l.**, l'art.23 del TUA stabilisce che:

- 1) le raffinerie e gli altri stabilimenti di produzione dove si ottengono oli minerali ed altri prodotti, sottoposti ad accisa ai sensi dell'art.21, commi 1,2,5 e 6, operano in regime di deposito fiscale;
- 2) la gestione in regime fiscale può essere autorizzata per i depositi, per uso commerciale, di oli minerali di capacità superiore a 3000 metri cubi e per i depositi di gas di petrolio liquefatto di capacità superiore a 50 metri cubi e per i depositi di prodotti petroliferi di capacità inferiore, quando risponde ad effettive necessità operative e di approvvigionamento dell'impianto.

2.1 Depositi fiscali di oli minerali e GPL - Presupposti per il rilascio dell'autorizzazione

Con Raccomandazione del 29/11/2000, pubblicata nella GUCE serie L n.314/29 del 14/12/2000, recante orientamenti sulle autorizzazioni ai depositari a norma della direttiva 92/12/CEE del 25/02/1992 del Consiglio riguardo ai prodotti soggetti ad accisa, la Commissione Europea ha invitato gli Stati membri ad applicare criteri rigorosi per la concessione dell'autorizzazione alla gestione in regime di deposito fiscale.

Ciò premesso, al fine di instaurare un corretto rapporto fiduciario tra l'Amministrazione finanziaria e gli operatori economici, insito nel riconoscimento della figura del depositario autorizzato, così come del resto definita dalle norme comunitarie in materia, sono stati individuati, quale presupposto fondamentale, i seguenti criteri soggettivi ed oggettivi.

Con riferimento ai **criteri soggettivi**, il richiedente deve:

- a) possedere una solida posizione economica, desunta dalle scritture contabili e commerciali e da ogni altra utile documentazione;
- b) non essere sottoposto a procedure concorsuali;
- c) non avere precedenti in linea finanziaria a suo carico o procedimenti in corso, di particolare gravità, con specifico riguardo al settore delle accise e delle dogane, nonché dell'IVA in considerazione che tali depositi possono operare anche come depositi IVA;

d) essere in regola con la normativa sulle concessioni nonché essere in possesso di ogni altra autorizzazione non fiscale richiesta per l'esercizio del deposito.

Relativamente ai **criteri oggettivi**, la gestione dell'impianto in regime di deposito fiscale deve essere giustificata:

- 1) dall'esigenza di **estrarre in regime sospensivo prodotti per un ammontare pari almeno al 30% del totale delle estrazioni. Le operazioni che potranno concorrere al raggiungimento di tale limite sono:**
 - a) movimentazioni di prodotti petroliferi soggetti ad accisa verso Paesi membri dell'U.E.;
 - b) operazioni di esportazione di prodotti petroliferi verso Paesi terzi, ivi compresi i buncheraggi sottoposti alle procedure doganali;
 - c) forniture di prodotti petroliferi in esenzione o ad accisa agevolata per determinate destinazioni (ad esempio, rifornimenti a Forze Armate o per produzione di energia elettrica);
- 2) dalla particolare natura rivestita da un **impianto, costituente propaggine di un esistente deposito fiscale ubicato nelle immediate vicinanze**, facenti capo allo stesso gruppo societario oppure, in caso di titolari diversi, se questi siano legati operativamente da consolidati rapporti commerciali;
- 3) dalle **difficoltà di tipo logistico dell'impianto** che, per la sua posizione geografica, sia costretto, ad esempio, a rifornirsi da depositi ubicati a notevole distanza o raggiungibili attraverso una rete viaria di non agevole percorribilità (per l'alta densità di traffico, strade impervie, permanentemente dissestate) o raggiungibili tramite navigazione resa difficoltosa da tipiche condizioni climatiche che per lunghi periodi stagionali renderebbero impossibile o precario l'approvvigionamento con conseguente inevitabile aggravio economico.

2.2 Depositi fiscali di oli minerali e GPL -Procedura per il rilascio dell'autorizzazione

Ogni società interessata ad ottenere l'autorizzazione deve presentare alla Direzione regionale territorialmente competente specifica **istanza**.

Ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, art. 3, punto 1, art.1, dell'Allegato A Tariffa- Parte I, la predetta istanza deve essere presentata **in bollo**, equivalente ad euro14,62 (decreto ministeriale 24/5/2005).

Detta istanza deve essere corredata dei seguenti **documenti**:

1. decreto di concessione rilasciato dal Ministero delle Attività Produttive o dal Prefetto e, a decorrere dalla data di entrata in vigore delle Legge 23/08/2004 n.239, pubblicata nella G.U. n.215 del 13/09/2004, rilasciato dalla Regione;
2. verbale di collaudo;
3. planimetria aggiornata;
4. certificato camerale;
5. certificato del casellario giudiziale relativo al rappresentante legale;
6. certificato dei carichi pendenti rilasciato dai competenti organi dell'Autorità giudiziaria relativo al rappresentante legale;
7. documentazione attestante la movimentazione dei prodotti petroliferi in esenzione o ad aliquota agevolata (contratti, lettere di intenti od altra idonea documentazione).

I certificati di cui ai nn. 5 e 6 possono essere sostituiti con una dichiarazione sostitutiva da parte del richiedente secondo le prescrizioni della normativa vigente in materia di autocertificazione.

Si richiama l'attenzione sui controlli previsti ai fini della verifica della veridicità delle dichiarazioni sostitutive, ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n.445.

Il procedimento amministrativo in esame è regolamentato decreto ministeriale 19 ottobre 1994, n. 678. L'art. 3 di tale decreto stabilisce che il termine iniziale del procedimento sia la data di ricevimento della domanda e il punto 33, della allegata Tabella, determina il termine entro il quale deve concludersi (180 gg.).

Pertanto l'ufficio preposto al rilascio dell'autorizzazione verifica preliminarmente la regolarità dell'istanza e:

- a) nel caso in cui l'istanza è regolare e completa procede a comunicare all'interessato l'avvio del procedimento;
- b) se l'istanza è irregolare o incompleta provvede, ai sensi dell'art.3 - comma 3- del citato decreto n. 678/94, a darne tempestiva comunicazione all'interessato (comunque entro il previsto termine di 60 giorni dal ricevimento dell'istanza) informandolo che il termine iniziale per la conclusione del procedimento decorrerà dal ricevimento della domanda regolarizzata o completata.

L'autorizzazione all'esercizio in regime di deposito fiscale di un deposito commerciale di oli minerali o di g.p.l. potrà essere revocata qualora venga meno anche uno soltanto dei requisiti soggettivi, nonché nel caso in cui, dall'azione di controllo esercitata sul territorio dai competenti Uffici, emerga che la condizione tassativamente prevista dall'art.23 del TUA riguardante le "effettive necessità operative e di approvvigionamento dell'impianto" non sia soddisfatta.

2.3 - Depositi fiscali di oli minerali e GPL -Procedura per il rilascio dell'autorizzazione alla variazione della titolarità dell'impianto già operante in regime fiscale

La variazione della titolarità di un deposito di oli minerali e/o g.p.l., **già operante in regime di deposito fiscale**, derivante ad esempio da una modifica della ragione sociale o da trasformazione, fusione o scissione societaria, può avere per oggetto uno o più depositi fiscali.

Pertanto:

- a) nel caso in cui la variazione di titolarità interessi **un solo** deposito fiscale il soggetto subentrante trasmette la richiesta di voltura dell'autorizzazione al regime fiscale, completa della regolare documentazione comprovante l'intervenuta variazione, alla Direzione regionale territorialmente competente e all'UTF o all'Ufficio delle Dogane competenti sul territorio. L'ufficio territoriale (UTF o Ufficio delle Dogane) provvederà immediatamente a riferire alla propria Direzione regionale in merito alla sussistenza a carico del soggetto

subentrante nella titolarità dei requisiti soggettivi specificati al precedente punto 2.1.

La Direzione regionale, conclusa con esito positivo la fase di accertamento del possesso di tali requisiti, provvederà ad emettere formale atto di variazione della titolarità della autorizzazione.

- b) qualora, invece, la variazione di titolarità interessi **più depositi fiscali**, per i quali la competenza territoriale debba ascrivere a diverse Direzioni regionali, la Società subentrante presenterà l'istanza, regolarmente documentata, completa dell'elenco di tutti gli impianti interessati alla variazione, alla Direzione regionale nella cui competenza territoriale è ubicata la propria sede legale, indirizzandola contestualmente a tutte le Direzioni regionali interessate sul territorio in relazione ai diversi impianti. La Direzione regionale competente in relazione alla sede legale dell'istante procede all'accertamento dei requisiti soggettivi, previa acquisizione delle informazioni in possesso degli altri uffici interessati.

In attesa dell'adozione del provvedimento di autorizzazione alla variazione della titolarità, gli UTF o Uffici delle Dogane competenti territorialmente sui depositi rilasceranno al soggetto subentrante **licenze fiscali** di esercizio provvisorio.

La mancanza anche di uno solo dei requisiti soggettivi comporterà la revoca dell'autorizzazione alla gestione in regime fiscale.

2.4 Depositi fiscali di alcole etilico e bevande alcoliche - Procedura autorizzativa

Il regime del deposito fiscale nel settore dell'alcole e delle bevande alcoliche è disciplinato dall'art.28 del Testo Unico approvato con Decreto Legislativo 26.10.1995 n.504, che individua gli impianti per i quali è consentito il regime sospensivo.

Con **D.M. n.153 del 27/03/2001** "Regolamento recante disposizioni per il controllo della fabbricazione, trasformazione, circolazione e deposito dell'alcool etilico e delle bevande alcoliche, sottoposti al regime delle accise, nonché per l'effettuazione della vigilanza fiscale sugli alcoli

metilico, propilico ed isopropilico e sulle materie prime alcoligene” è stata riepilogata e semplificata la normativa del settore adeguandola ai nuovi criteri conseguenti all’avvento del regime delle accise e con successiva **circolare n.34 del 12/07/2001**, sono state impartite istruzioni sulle principali novità operative.

Appare comunque opportuno sottolineare che la procedura per il rilascio dell’autorizzazione alla gestione in regime fiscale di un impianto di alcole etilico o di bevande alcoliche si **instaura** e si **conclude** presso gli Uffici doganali, competenti sul territorio dove è ubicato l’impianto, preposti al rilascio della relativa licenza fiscale.

3. GESTIONE DEI DEPOSITI DOGANALI E FISCALI IN REGIME DI DEPOSITO IVA

Gli speciali depositi fiscali gestiti anche come **depositi IVA** sono stati **istituiti dall’art. 50 bis**, inserito nel D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, dall’art.1, comma 2, lett. i), della L. 18 febbraio 1997, n. 28, per la custodia di beni nazionali e comunitari che non siano destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi medesimi.

L’istituzione dei depositi IVA recepisce i principi comunitari contenuti nell’art. 16 della Direttiva CEE del 17/5/1977, n. 388, come modificata dalla Direttiva 95/7/CE del 10 aprile 1995, ed è finalizzata ad evitare che ai beni comunitari venga riservato un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello previsto per i beni provenienti da Paesi terzi.

Com’è noto, il ricorso all’istituto del deposito IVA costituisce una agevolazione soprattutto per gli scambi commerciali in ambito comunitario: l’introduzione delle merci nel deposito IVA comporta, infatti, che l’assolvimento dell’imposta è differito al momento della loro estrazione dal deposito per l’immissione in consumo nello Stato.

3.1 Gestione del deposito IVA

a) Soggetti autorizzati

L’art. **50 bis, primo comma**, stabilisce che sono abilitate a gestire un deposito IVA le imprese esercenti magazzini generali munite di

autorizzazione doganale, quelle esercenti depositi franchi e quelle operanti nei punti franchi. La medesima disposizione aggiunge che sono altresì considerati depositi IVA:

- i depositi fiscali per i prodotti soggetti ad accisa;
- i depositi doganali, compresi quelli per la custodia e la lavorazione delle lane di cui al D.M. del 28 novembre 1934, **relativamente ai beni nazionali o comunitari che in base alle disposizioni doganali possono esservi introdotti.**

Il **comma successivo** prevede che anche altri soggetti possono essere abilitati a custodire beni nazionali e comunitari in regime di deposito IVA, previa autorizzazione del Direttore regionale delle Entrate ovvero del Direttore delle Entrate delle province autonome di Trento e Bolzano e della Valle d'Aosta, conformemente alle modalità e nei termini previsti dal D.M. 20 ottobre 1997, n. 419. Relativamente a detta categoria, il legislatore individua precisi **requisiti, soggettivi ed oggettivi, richiesti per la gestione di un deposito destinato a custodire beni in conto terzi:** in tale ipotesi, infatti, il depositario può essere soltanto una società di capitali -società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, società cooperative o enti- il cui capitale ovvero fondo di dotazione non sia inferiore a 516.456,89 euro. Tale limitazione non opera, invece, nell'ipotesi in cui il deposito IVA sia finalizzato a custodire beni spediti da un operatore comunitario e destinati ad essere ceduti allo stesso depositario.

b) Adempimenti procedurali

Al riguardo, è necessario precisare che la possibilità, prevista dal comma primo del citato art. 50 bis, di utilizzare un deposito doganale o fiscale ai fini delle accise anche come deposito IVA, deve essere interpretata alla luce delle disposizioni normative proprie delle specifiche categorie dei depositi doganali e dei depositi accise.

Ne consegue che nei depositi accise, utilizzati anche come depositi IVA, potranno essere custoditi soltanto beni soggetti ad accisa.

Riguardo ai depositi doganali, considerata la portata del citato art.50 bis, **possono operare come deposito IVA quelli di tipo A, C e D; tale possibilità è invece preclusa per i depositi doganali di tipo B**, perché non è prevista la figura del depositario né l'obbligo di istituire una apposita

contabilità, **così come per quelli di tipo F**, in quanto essi sono depositi doganali pubblici gestiti dall'autorità doganale sotto la propria responsabilità. Invece, **nell'ipotesi in cui venga richiesto di poter gestire un deposito doganale di tipo E anche come deposito IVA**, trattandosi di un regime sospensivo applicabile alle merci ove non è necessario predeterminare il locale, deve essere comprovata la prescritta individuazione di idonei locali.

Inoltre, relativamente alla custodia delle merci nei depositi doganali, laddove siano ivi contemporaneamente presenti merci vincolate al regime di deposito doganale ed a quello IVA, è necessario il ricorso ad opportuni accorgimenti che consentano la corretta individuazione delle merci di cui agli artt. 98 e 106 del CDC, di cui è ammesso lo stoccaggio.

Rientra nelle prerogative del gestore di un deposito doganale o fiscale ai fini delle accise l'utilizzo del medesimo anche come deposito IVA; in tale eventualità è comunque necessaria una **preventiva comunicazione all'Ufficio doganale** che esercita la vigilanza sul relativo impianto, indirizzata anche alla Direzione regionale delle Entrate territorialmente competente in relazione al luogo di dislocazione del deposito ovvero a quella provinciale di Trento e Bolzano o a quella della Valle d'Aosta. In tale comunicazione devono essere altresì indicate le modalità adottate ai fini della predetta individuazione delle merci soggette ai diversi regimi, **nonché l'importo della cauzione a tal fine prestata allegando il relativo titolo**.

Quanto sopra in considerazione del fatto che la circostanza secondo cui per i depositi in parola non è necessaria un'espressa autorizzazione per l'utilizzo degli stessi impianti anche come deposito IVA, non fa tuttavia venir meno il rispetto delle altre condizioni di legge; **in particolare, oltre alle garanzie previste per il settore doganale e delle accise, è necessaria anche la garanzia per l'IVA**.

Pertanto, avendo ricevuto la suddetta comunicazione da parte di un depositario già autorizzato, entro 60gg., l'Ufficio doganale che esercita la vigilanza sul relativo impianto è tenuto alla **verifica dei presupposti previsti dal comma secondo dell'art. 50 bis**, soprattutto in relazione ai prescritti requisiti soggettivi ed oggettivi per la gestione di un deposito in conto terzi, nonché di quelli previsti dal citato D.M. n. 419 del 1997.

Nell'ipotesi in cui detta verifica confermi la sussistenza dei citati presupposti, l'ufficio doganale **adotta le misure per l'adeguamento della garanzia prestata all'atto della autorizzazione alla gestione del deposito doganale o fiscale ai fini delle accise, in relazione all'IVA gravante sulle**

merci che si intendono ivi custodire ai sensi dell'art. 50 bis del D.L. 331/93.

Laddove invece la suddetta verifica evidenzi situazioni di fatto non conformi alle suddette disposizioni, sarà cura dei predetti uffici darne tempestiva comunicazione alla Direzione regionale delle Entrate territorialmente competente in relazione al luogo di dislocazione del deposito ovvero a quella provinciale di Trento e Bolzano o a quella della Valle d'Aosta, ed anche alla sovraordinata Direzione regionale delle Dogane. In attesa della decisione in merito, l'ufficio doganale che esercita la vigilanza sull'impianto, comunicandola alla propria Direzione regionale, **inibisce l'utilizzo del deposito doganale/accise anche come deposito IVA.**

La predetta comunicazione dell'utilizzo di un deposito doganale o fiscale ai fini delle accise anche come deposito IVA, da inoltrare all'ufficio doganale che esercita la vigilanza sull'impianto, deve essere effettuata anche da coloro i quali, anteriormente all'emanazione della presente circolare, abbiano destinato tali impianti altresì come depositi IVA.

Nel caso in cui non risulti verificata la sussistenza dei suddetti requisiti soggettivi ed oggettivi, sarà cura dell'ufficio doganale che esercita la vigilanza sull'impianto darne comunicazione, entro 60gg., alla Direzione regionale delle Entrate, territorialmente competente, in relazione al luogo di dislocazione del deposito ovvero a quella provinciale di Trento e Bolzano o a quella della Valle d'Aosta, ed anche alla sovra ordinata Direzione regionale delle Dogane. In attesa della decisione in merito, comunicandolo alla propria Direzione regionale, detto ufficio **sospende l'utilizzo del deposito doganale/accise anche come deposito IVA.**

Qualora un deposito doganale o fiscale ai fini delle accise venga, di fatto, utilizzato esclusivamente come deposito IVA, venendo meno la condizione economica essenziale per la sussistenza dello stesso, saranno adottati gli adempimenti per la revoca dell'autorizzazione alla gestione del medesimo deposito come deposito doganale o fiscale ai fini accise.

E' appena il caso aggiungere che, in ogni caso, una **eventuale revoca** dell'autorizzazione all'utilizzo dei locali come deposito doganale o fiscale ai fini delle accise comporta l'automatica cessazione anche della funzione di

deposito IVA (cfr. nota dell'ex Dipartimento delle Dogane e II. II. prot. n. 730/VII/SD del 12 marzo 1999).

3.2 Introduzione dei beni nel deposito IVA

In base al primo comma dell'art. 50 bis citato, possono essere introdotti e custoditi nei depositi IVA beni nazionali e comunitari – purché non destinati alla vendita al minuto durante la loro giacenza in detti locali – nonché, come indicato al successivo comma quarto, lett. b), beni non comunitari preventivamente immessi in libera pratica.

Pertanto, non possono essere introdotti in un deposito IVA beni non comunitari, né quelli, esistenti in Italia, vincolati al regime di ammissione temporanea ovvero introdotti nei recinti o magazzini di temporanea custodia in attesa di ricevere una destinazione doganale, nonché quelli importati a scarico di un regime di perfezionamento attivo con la modalità dell'esportazione anticipata (art. 115, punto 1 lett. b) del Regolamento (CEE) n. 2913/92).

Ai sensi dell'art. 4 del citato D.M. n. 419/1997, l'introduzione dei beni comunitari nei depositi IVA avviene sulla scorta di un documento amministrativo, commerciale o di trasporto, contenente i dati identificativi dei beni e del soggetto proprietario degli stessi, per conto del quale è effettuata l'operazione; l'introduzione nel deposito IVA di beni non comunitari precedentemente immessi in libera pratica in Italia avviene, invece, sulla base del relativo documento doganale (DAU).

Al riguardo, considerata la funzione svolta dall'istituto in esame, si ribadisce che **i beni devono essere materialmente introdotti nel deposito**, come peraltro già precisato con nota prot. n. 2162/V/SD del 2 agosto 1999, non essendo sufficiente la mera presa in carico documentale degli stessi nell'apposito registro di cui al citato comma terzo dell'art. 50 bis.

Non v'è dubbio, infatti, che, secondo la portata della norma, il deposito IVA deve comunque assolvere le funzioni di stoccaggio e di custodia dei beni in esso introdotti: non è, pertanto, ammissibile alcuna forma di deposito "virtuale".

3.3 Operazioni agevolate

Il comma quarto dell'art. 50 bis elenca una serie di operazioni che sono effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto in ragione

dell'introduzione dei beni in un deposito IVA. Tra queste, relativamente agli aspetti di competenza, si ritiene opportuno porre in evidenza quella indicata alla lettera b), vale a dire l'operazione di **immissione in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti in un deposito IVA**, la quale è non più in sospensione d'imposta bensì non soggetta all'IVA.

Secondo le disposizioni all'epoca impartite dal Dipartimento delle Dogane con nota prot. n. 1241/VII/SD del 3 aprile 1997 e le istruzioni fornite dall'ex Dipartimento delle Entrate con circolare n. 145/E del 10 giugno 1998, le operazioni della specie sono effettuate senza applicazione dell'IVA sulla base di una dichiarazione dell'importatore circa la destinazione dei beni, circostanza che, tuttavia, deve essere comprovata dalla restituzione di una copia del documento doganale (DAU) munita dell'attestazione, sottoscritta dal depositario, dell'avvenuta presa in carico delle merci nel registro di cui al comma terzo dell'art.50 bis citato.

Conformemente alle istruzioni suddette, per il mantenimento dell'impegno assunto dall'importatore in ordine alla destinazione dei beni al deposito IVA, debitamente individuato, l'ufficio doganale provvede a far garantire, con le modalità in uso, l'IVA non riscossa (ma esposta nella dichiarazione), sempre che non ricorrano le ipotesi di esonero dall'obbligo di prestare cauzione di cui all'art. 90 del TULD e di cui all'art. 5 del TUA. Nel caso in cui l'esemplare del DAU non venga restituito con la prescritta attestazione e sottoscrizione del depositario, l'ufficio doganale provvede ad iniziare le pratiche contabili per il recupero della relativa imposta sul valore aggiunto.

L'operazione doganale **si conclude**, dunque, con la dimostrazione dell'avvenuta introduzione fisica dei beni in questione nel deposito IVA a cui deve fare esplicito riferimento l'attestazione che il depositario deve sottoscrivere sul relativo documento doganale.

Conseguentemente, la successiva estrazione dei beni dal deposito IVA si configura, sotto il profilo fiscale, relativamente alla destinazione dei medesimi, come una cessione all'esportazione, una cessione intracomunitaria ovvero una cessione interna.

In quest'ultimo caso, il soggetto passivo ai fini dell'IVA che procede all'estrazione dei beni precedentemente introdotti nel deposito stesso emette una autofattura, ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, come consentito dal comma sesto dell'art. 50 bis citato. Al riguardo, con risoluzione n. 198 del 21 dicembre 2000, l'Agenzia delle Entrate ha

chiarito che l'autofattura non deve contenere i dati identificativi del cedente estero ma è sufficiente fare ivi riferimento agli estremi del documento doganale (DAU).

Tuttavia, se i beni estratti sono stati oggetto di precedente acquisto, anche intracomunitario, senza pagamento dell'imposta, da parte del soggetto che procede all'estrazione, questi deve provvedere alla integrazione della relativa fattura, con le modalità e gli adempimenti indicati nella seconda parte del citato comma 6 dell'art. 50 bis.

Sotto il profilo più specificatamente doganale, infine, appare utile aggiungere che la fattispecie sopra descritta può essere riferita anche alle operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari mediante il ricorso alla **procedura di domiciliazione** di cui all'art. 76, par. 1, lettera c) del Regolamento (CEE) n.2913/92. In detta ipotesi, tuttavia, all'atto dell'introduzione nel deposito IVA dei beni immessi in libera pratica, l'operatore non è ancora in possesso del documento doganale d'importazione (il quale, com'è noto, può essere presentato all'ufficio doganale entro il termine massimo di trenta giorni dalla data di presa in carico delle merci nei registri aziendali che equivale all'accettazione della dichiarazione doganale, cfr. art. 3, comma 2, Decreto direttoriale 7 dicembre 2000). In tale caso, dunque, l'introduzione dei beni nel deposito IVA può avvenire sulla base di una copia del registro aziendale del soggetto interessato - sostitutiva a tutti gli effetti del documento doganale - munita della prescritta attestazione del depositario. L'operazione doganale verrà successivamente perfezionata con la presentazione della dichiarazione complementare entro il predetto termine dei trenta giorni (cfr. nota dell'Agenzia delle Dogane prot. 692/IV/AGT del 1° agosto 2001).

3.4 Attività di controllo

Il comma quinto dell'art. 50 bis in esame attribuisce il controllo sulla gestione dei depositi IVA all'Ufficio doganale che già esercita la vigilanza sull'impianto, e, per quelli soggetti a preventiva autorizzazione, all'Ufficio locale delle Entrate indicato nel provvedimento autorizzativo medesimo.

Previa intesa con il competente Ufficio doganale, gli Uffici delle Entrate ed i comandi del Corpo della Guardia di finanza possono effettuare controlli relativi alla correttezza delle operazioni afferenti i beni in

sospensione di imposta (IVA) custoditi in un deposito IVA che sia anche deposito doganale o deposito fiscale o *in itinere* del carico.

Si evidenzia, in merito, che tali specifici controlli rientrano in quelli da effettuare secondo le modalità stabilite con il Protocollo procedurale sui controlli nei depositi doganali, diramato con circolare n. 45/D del 30 luglio 2003 dell'Area Centrale verifiche e controlli, prestando particolare attenzione alle criticità già evidenziate in materia da questa Agenzia con circolare n.45/D del 17 novembre 2005.

Resta da esaminare quali possono essere, in linea di principio, le **irregolarità connesse all'immissione in libera pratica di merci non comunitarie**, individuabili dal riscontro della documentazione contabile in sede di controllo presso il deposito IVA:

1. la merce immessa in libera pratica ai sensi della normativa sopra richiamata non è stata fisicamente introdotta nel deposito IVA individuato all'atto dell'operazione doganale; in tale eventualità si possono distinguere i seguenti due casi:

- a) il dichiarante ha restituito all'ufficio doganale una copia del DAU recante una falsa annotazione circa la presa in carico della merce nel registro di cui all'art. 50 bis, terzo comma, nonché una falsa sottoscrizione del depositario. In tal caso la responsabilità ricade sul dichiarante. L'irregolarità constatata ha riflessi sull'IVA all'importazione e l'accertamento della violazione è di competenza dell'ufficio doganale che deve provvedere al recupero dell'IVA non corrisposta in dogana.;

- b) il dichiarante ha restituito all'ufficio doganale una copia del DAU recante l'annotazione e la sottoscrizione del depositario circa la presa in carico della merce nel registro di cui all'art. 50 bis, terzo comma. In tal caso la responsabilità ricade sul depositario. L'irregolarità constatata ha riflessi sull'IVA all'importazione e l'accertamento della violazione è di competenza dell'ufficio doganale che deve provvedere al recupero dell'IVA non corrisposta in dogana. Ove ne ricorrano i presupposti, l'ufficio doganale di vigilanza sull'impianto proporrà alla propria Direzione regionale l'adozione del provvedimento per la revoca dell'autorizzazione al depositario a gestire il deposito doganale o il deposito ai fini delle accise, non regolarmente utilizzato anche come deposito IVA;

2. i beni introdotti e custoditi in un deposito IVA non sono stati estratti secondo le disposizioni recate in materia dall'art. 50 bis, sesto comma;
3. è stata perpetrata una frode tramite l'interposizione di un prestanome che ha provveduto all'estrazione della merce custodita nel deposito IVA (omettendo però il versamento dell'IVA), nonché alla successiva cessione della medesima ad altro soggetto IVA che è l'effettivo beneficiario dell'illecito vantaggio economico derivante dall'intera attività fraudolenta.

In tali ultimi due casi, le irregolarità constatate non attengono all'IVA all'importazione: nella prima delle suddette ipotesi, il responsabile della violazione è il soggetto passivo ai fini IVA che provvede all'estrazione dei beni e solidalmente, ai sensi del comma ottavo dell'art. 50 bis, il depositario; nella seconda, invece, si tratta di una cd. frode carousel, alla quale sono comunque applicabili le disposizioni fornite con le linee guida per le attività di verifica e di controllo sinora diramate da questa Agenzia, e con la predetta circolare n. 45/D del 17 novembre 2005 dell'Ufficio Antifrode centrale.

---oooOooo---

La presente circolare è stata sottoposta al Comitato di indirizzo permanente che ha espresso parere favorevole nella seduta del 24 aprile 2006.

I Direttori regionali daranno la massima diffusione della presente circolare informando le associazioni di categoria interessate, vigileranno scrupolosamente sulla corretta osservanza del suddetto indirizzo da parte delle competenti strutture dell'Agenzia, verificando che l'attività pregressa sia stata svolta in conformità a quanto sopra precisato, adottando, eventualmente, idonee iniziative per adeguare l'attività svolta alle disposizioni sopra richiamate.

Il Direttore dell'Area Centrale

SOMMARIO

PREMESSA.....	2
1. LA DISCIPLINA DEL DEPOSITO DOGANALE.....	3
1.1 Campo di applicazione – Definizioni e tipologie di deposito.....	4
1.2 Funzioni economiche	7
1.3 Presupposti per la concessione del regime.....	8
1.4 Procedura per il rilascio dell’ autorizzazione.....	11
1.5 Adempimenti successivi al rilascio dell’ autorizzazione	14
1.6 Coesistenza di diverse autorizzazioni	14
2. LA DISCIPLINA DEL DEPOSITO FISCALE.....	15
2.1 Depositi fiscali di oli minerali e GPL - Presupposti per il rilascio dell’ autorizzazione	17
2.2 Depositi fiscali di oli minerali e GPL -Procedura per il rilascio dell’ autorizzazione	19
2.3 Depositi fiscali di oli minerali e GPL -Procedura per il rilascio dell’ autorizzazione alla variazione della titolarità dell’ impianto già operante in regime fiscale	20
2.4 Depositi fiscali di alcole etilico e bevande alcoliche - Procedura autorizzativa	21
3. GESTIONE DEI DEPOSITI DOGANALI E FISCALI IN REGIME DI DEPOSITO IVA	22
3.1 Gestione del deposito IVA.....	22
3.2 Introduzione dei beni nel deposito IVA.....	26
3.3 Operazioni agevolate.....	26
3.4 Attività di controllo.....	28