

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 340/31/2011

FATTO

Con i ricorsi in epigrafe, riuniti per evidenti motivi di connessione soggettiva ed oggettiva, la A2A ENERGIA S.p.A. impugnava l'avviso di pagamento emesso dall'Agenzia delle dogane, Ufficio di Milano 1, in materia di accise per gli anni 2006, 2007 e 2008 con il quale l'Ufficio chiedeva il versamento dell'importo di € 609.103,31 comprensivo di interessi ed indennità di mora.

Impugnava altresì due atti di contestazione sanzioni adesso collegati:

- il n. 277100 - 12 - 20211, con il quale l'Ufficio comminava, la sanzione di € 166.516,27 ex art. 13 d.lgs. 471/97 - 30% dell'imposta evasa, per omesso versamento;
- il n. 277100 - 13 - 2011, con il quale erano comminate le sanzioni rispettivamente di € 1.110.108,48 per sottrazione di energia elettrica e di € 484,18 per errata compilazione della dichiarazione annuale di consumo, ai sensi dell'art. 59, commi 1, 3 e 5, dei d.lgs. 504/95.

Gli atti, impositivi scaturiscono da una verifica effettuata dalla Guardia di Finanza che riguardava in particolare la fornitura di energia elettrica fatturata dalla ricorrente a due società clienti per l'attività di smaltimento e/o depurazione delle acque reflue, la DEGREMONT S.p.A. e la METROPOLITANA MILANESE S.p.A.

Le fatture erano rilasciate in esenzione d'imposta ai sensi dell'art. 52, comma 3, letta f) del TUA - nuova formulazione - e l'Ufficio recuperava a tassazione le accise ritenute evase sul presupposto della mancanza in capo alle società clienti della qualifica di opificio industriale(1).

A sostegno dei ricorsi riuniti la ricorrente eccepiva i seguenti motivi:

- violazione dell'art. 7 della l. 212/00 per carenza di motivazione: l'avviso di pagamento fa riferimento ad una nota dell'Agenzia delle dogane che rispondeva in merito ad un quesito sulla possibile configurazione dell'attività del consorzio di bonifica dell'Alto Lambro come opificio industriale e richiamava l'interpretazione fornita in proposito da ENEL Distribuzione sulla non assimilabilità che comportava la non applicabilità dell'esenzione di cui all'art. 52 TUA; si tratta di una valutazione fatta da un soggetto terzo, ENEL, che non è stata portata a conoscenza della ricorrente e che riguardava un altro soggetto, nota - riportata succintamente e da, cui non è dato arguire il processo logico giuridico posto a base del recupero d'imposta;
- l'Ufficio estende in applicazione analogica una decisione di cui non è dato conoscere l'oggetto e la sua eventuale assimilabilità alla situazione concreta. La nota non ha alcuna valenza normativa trattandosi di un parere come tale suscettibile di non applicazione. Inoltre l'Ufficio non ha replicato in alcun modo alle puntuali e documentate osservazioni della ricorrente, formulate sia in sede di verifica, sia in sede di accertamento con adesione, contravvenendo ad un preciso obbligo già sanzionato con sentenza di accoglimento del ricorso dalla sezione 1 di questa, Commissione. In tale senso si è ripetutamente pronunciata anche la sezione tributaria della Corte di cassazione;
- violazione dell'art. 10 dello statuto dei contribuente che tutela la buona fede ed il legittimo affidamento. Infatti la Direzione regionale per l'Emilia e Romagna dell'Agenzia delle dogane ha emesso altre note sulla natura di opificio industriale degli impianti di depurazione delle acque, nel 2001 e nel 2005 che danno ragione alla contribuente.

Consentire; un'interpretazione diversa creerebbe un inevitabile vulnus nella certezza del diritto, disciplinando diversamente fattispecie assolutamente identiche;

- nel senso prospettato dalla ricorrente va anche la classificazione catastale degli immobili utilizzati per l'attività di cui si tratta, che' prevede l'inserimento nella categoria D1;

- nel merito, sussistenza dei requisiti previsti dalla normativa sia in relazione alla qualità di opificio industriale, sia in relazione all'entità mensile minima dei consumi. La ricorrente dava conto del, processo di produzione che dalle acque reflue - da ritenersi materia prima - porta al nuovo prodotto acque depurate ed il processo di trasformazione che vede come prodotto finale i fanghi, oltre ad altri prodotti semilavorati, indicando tutte le fasi di lavorazione, da cui scaturiscono i prodotti citati che sono impiegati, le prime nell'irrigazione dei campi, i secondi come combustibili o fertilizzanti. Rilevava anche le dimensioni dell'impianto che comprende anche un laboratorio di analisi e la presenza di personale altamente qualificato impiegato nell'attività di gestione.

La ricorrente concludeva chiedendo l'accoglimento del ricorso e presentava contestuale istanza di sospensione dell'atto impugnato sottolineando che il periculum è insito nella rilevanza dell'importo richiesto e nella circostanza che il mancato pagamento delle somme comporterebbe il blocco dei pagamenti dei propri crediti maturati nei confronti della pubblica amministrazione con evidente pregiudizio alle casse della società.

Analoghe contestazioni erano mosse in relazione agli atti di contestazione delle sanzioni in ordine ai quali la ricorrente eccepiva ulteriormente l'illegittimità per violazione dei principi della buona fede e del legittimo affidamento nonché per le obiettive condizioni d'incertezza della norma, ai sensi degli artt. 10 l. 212/00 e 8 d.lgs. 546/92, 6 del d.lgs. 472/97 e 10 l. 212/00. Con riguardo a quest'ultimo punto rilevava che il contrasto tra gli Uffici delle dogane, così come espresso nelle note già ricordate, evidenzia una mancanza di chiarezza ed univocità nella definizione di opificio industriale, di cui all'art. 52 TUA applicabile al caso di specie, che non è neppure possibile risolvere con riferimento a precedenti giurisprudenziali, attesa la mancanza di tali precedenti. Eccepiva altresì l'illegittimità degli atti di contestazione data l'impossibilità per la ricorrente di fruire della definizione agevolata delle sanzioni ex art. 16 e 17 del d.lgs. 472/97.

Poiché nelle more del giudizio era notificata ad A2A la cartella di pagamento relativa all'atto in contestazione, la società ricorrente ne chiedeva la sospensione cautelare in considerazione delle argomentazioni sin qui sviluppate. La Commissione all'udienza del 6 maggio subordinava la concessione della sospensione cautelare alla prestazione di garanzia fideiussoria di importo pari all'ammontare della cartella di pagamento notificata, rinviando la trattazione dei meriti all'udienza del 21 ottobre 2011.

Si costituiva l'ufficio delle Dogane che chiedeva il rigetto dei ricorsi riuniti e replicava alle eccezioni preliminari rilevando di aver adeguatamente motivato l'atto de quo, di non essere venuto meno ai principi di collaborazione e buona fede di cui all'art. 10 dello statuto del contribuente. Nel merito insisteva sulla non spettanza dell'agevolazione fiscale poiché gli impianti di depurazione delle acque reflue di Milano Nosedo e Milano San Rocco non presentano le caratteristiche per poter essere considerati opifici industriali, dato che all'esito del processo di depurazione le acque conservano pur sempre la loro natura originaria. Ne riteneva avesse alcuna rilevanza il diverso orientamento espresso dalla direzione delle dogane dell'Emilia Romagna, rilevando altresì che la ricorrente non aveva dimostrato di aver avuto conoscenza delle richiamate note prima di operare in esenzione d'imposta e di essersi, quindi, attenuta alle loro indicazioni.

In merito alle eccezioni relative agli atti di contestazione, l'ufficio osservava che l'incertezza non involge l'art. 52 - il cui ambito di applicazione è definito ma la qualificazione dell'attività esercitata delle società clienti di A2A quali opificio industriale. Nessun rilievo può essere dato alla classificazione catastale degli immobili nella categoria D1 dato che si tratta di una indicazione che tiene conto della destinazione funzionale degli immobili senza che ciò comporti una valutazione sull'attività che in concreto vi è esercitata. Per quanto riguarda la non fruibilità della definizione agevolata questa è espressamente vietata dall'art. 17, comma 3, d.lgs. 472/97 in caso di ritardato versamento dell'imposta che prevede una sanzione nella misura fissa del 30% non graduabile e dunque sottratta alla definizione agevolata.

La ricorrente depositava memoria in replica alle controdeduzioni dell'ufficio a cui allegava una perizia resa dalla ETATEC, società di ingegneria, che conferma le conclusioni di parte ricorrente, rilevando trattarsi di impianti dove avviene una reale trasformazione di materia prima attraverso un'organizzazione complessa di uomini e mezzi.

Alla pubblica udienza dei 21 ottobre 2011 i rappresentanti delle parti si riportavano alle rispettive difese.

DIRITTO

I ricorsi riuniti sono fondati.

La Commissione rigetta, in primo luogo, le eccezioni preliminari sollevate dalla società ricorrente.

Per quanto riguarda l'eccepita carenza di motivazione dell'avviso di pagamento la Commissione osserva che la nota in esso richiamata era stata allegata al processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza e la ricorrente ne era perfettamente a conoscenza.

L'allegazione della nota e il suo richiamo nell'avviso di pagamento impugnato sottintende, come peraltro riferito dall'Ufficio impositore, la totale adesione di quest'ultimo alle considerazioni che là erano svolte.

La valutazione fatta da ENEL DISTRIBUZIONE sulla necessaria sussistenza di alcuni requisiti per legittimare l'agevolazione di cui all'art. 52 TUA è, infatti, ripresa integralmente anche nelle controdeduzioni dell'Amministrazione nelle quali è ribadita la non spettanza dell'agevolazione fiscale poiché gli impianti di depurazione delle acque reflue di Milano Nosedo e Milano San Rocco non presenterebbero le caratteristiche per poter essere considerati opifici industriali.

Né la mancata specifica replica alle osservazioni sviluppate dalla società già in fase istruttoria può, a parere della Commissione, determinare la nullità dell'atto impositivo per difetto di motivazione. Tutto quello che l'Ufficio aveva da dire per giustificare il suo atto, infatti, è stato detto e portato tempestivamente a conoscenza della società ricorrente e le diverse considerazioni sviluppate dalla stessa, e documentate già in fase di verifica, non sono state, con tutta evidenza, ritenute tali scalfire la costruzione logico giuridica cui erano pervenuti i verificatori prima e l'Ufficio impositore poi. Dunque sotto questo primo profilo il ricorso deve essere respinto.

Deve altresì essere rigettata la seconda eccezione per violazione del principio della buona fede e di leale collaborazione di cui all'art. 10 della legge 212/00.

L'Ufficio ha rispettato il dettato dell'art. 10 avendo ottemperato ai doveri indicati dall'art. 6 dello Statuto che danno sostanza al dovere di buona fede richiamato da parte ricorrente.

Per quanto riguarda più specificatamente la violazione del principio del legittimo affidamento, la ricorrente pone in rilievo il contrasto tra la nota richiamata dall'Agenzia impositrice - posta a base dell'atto impugnato - e altri pareri emessi dalla Direzione regionale per l'Emilia e Romagna dell'Agenzia delle dogane, nel 2001 e nel 2005, in merito alla natura di opificio industriale degli impianti di depurazione delle acque.

La ricorrente avrebbe fatto affidamento sulla prassi amministrativa richiamata, in particolare la nota del 29 gennaio 2002 n. prot. 3343 dell'Agenzia delle Dogane Ufficio Tecnico di Bologna secondo cui Sono pertanto da considerarsi come opifici industriali gli impianti in cui vengono depurate acque reflue provenienti dal sistema fognario (...).

Premesso che l'Ufficio osserva che la A2A non ha dato alcuna dimostrazione concreta di aver operato in esenzione d'imposta sulla base del legittimo affidamento creatosi a seguito della pregressa conoscenza delle note in parola, la Commissione ritiene opportuno soffermarsi sul valore che questi atti dell'amministrazione hanno in concreto, richiamando quanto affermato dalla stessa ricorrente in proposito.

Come sottolineato dalla A2A nel ricorso introduttivo, sia pure con riferimento alla nota dell'Agenzia delle dogane di Milano da cui è scaturito il presente procedimento, le note - tutte le note - non hanno valenza normativa: si tratta, infatti, di meri pareri e, come tali, esse non sono, suscettibili di applicazione analogica.

Questo valore relativo, che deriva, appunto, dalla loro natura di atto amministrativo volto a fornire un parere rispetto ad un caso concreto, natura che esclude le note dalla gerarchia delle fonti normative, è ciò che permette una pluralità di orientamenti, anche difformi, tra un ufficio e l'altro.

Le appropriate considerazioni svolte dalla A2A in merito alla natura della nota intesa come l'interpretazione amministrativa di un caso concreto e, dunque, come un mero giudizio mai giuridicamente vincolante né per il soggetto nei confronti del quale è stato espresso né tantomeno per soggetti terzi - valgono, e devono valere, per tutti: per l'Amministrazione così come per il contribuente.

L'Ufficio delle Dogane di Milano non è vincolato dai pareri espressi da un altro ufficio e segue, nel caso di specie, una prassi, diversa da quella citata della direzione delle dogane dell'Emilia Romagna su cui la ricorrente fonda parte, delle sue difese.

Concludendo, appare incongruente l'eccezione di violazione del legittimo affidamento sollevata da A2A, considerato che tale legittimo affidamento risultava fondato su atti che - a detta della stessa ricorrente - non avevano né potevano avere alcun valore vincolante.

L'eccezione deve, quindi, essere respinta.

Venendo al merito della controversia, il nocciolo della questione sta nell'accertamento delle caratteristiche che deve possedere un opificio industriale per poter fruire dell'esenzione di cui all'art 52 del TUA e nella verifica della sussistenza, in capo agli impianti di depurazione delle acque reflue di Milano Nosedo e Milano San Rocco, gestiti dalle due società clienti di A2A, dei requisiti richiesti.

L'Ufficio parte dalla considerazione che per opificio si intende una fabbrica o uno stabilimento industriale all'interno del quale avviene la trasformazione della materia prima in prodotto finito o semifinito. Ciò che caratterizza l'opificio industriale rispetto alle altre tipologie di opifici è, dunque, l'esistenza di un luogo fisico nel quale avviene la trasformazione della materia prima in prodotto finito o semifinito.

Il processo di trasformazione della materia prima deve essere tale da far perdere alla materia ed al singolo bene la propria individualità originaria per trasformarlo in un composto o bene diverso. E ciò non accadrebbe nel caso di specie poiché, a seguito del trattamento di depurazione delle acque reflue, le acque conserverebbero, a parere dell'Ufficio, la propria natura originaria.

Mancherebbe; in definitiva, la produzione di un quid novi.

La ricorrente nella memoria di replica alle controdeduzioni dell'Ufficio dopo una breve nota filologica sull'espressione opificio industriale, di cui rileva in primis la vetustà ed in secundis la sua fungibilità con i termini stabilimento o fabbrica, richiama l'art. 2195 che nell'elencare i soggetti all'obbligo d'iscrizione nel registro delle imprese indica al punto 1) gli imprenditori che esercitano un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi.

Richiama altresì la definizione di opificio industriale data dall'Agenzia delle Dogane, Ufficio Tecnico di Bologna, a parere del quale opificio industriale è il luogo fisico organizzato per la produzione di beni. Detta organizzazione presuppone un'attività di ricerca, progettazione, di produzione e di controllo sulla stessa, da cui scaturisce la realizzazione di un prodotto finito o di un semilavorato. Esso può variare per complessità, per capacità produttiva, per dimensioni, ma ciò che lo caratterizza in quanto tale è che in esso si realizza un prodotto. (..) Sono pertanto da considerarsi come opifici industriali gli impianti in cui vengono depurate acque reflue provenienti dal sistema fognario (..) ed in cui vengono sollevate e potabilizzate acque di falda per, alimentare l'acquedotto che (..) assolvono ai requisiti di industrialità sopra descritti".

In realtà, a parere della Commissione, per arrivare alla risoluzione della controversia è necessario andare oltre le mere definizioni e, considerato che il vero punto di contrasto sta nella diversa valutazione data dall'Ufficio e dalla ricorrente sul processo di trasformazione della materia prima in prodotto finito o semifinito, valutare se quanto avviene all'interno degli stabilimenti di cui si tratta comporti in concreto la trasformazione di una data materia prima in un quid novi, come richiesto dall'Amministrazione.

È evidente che non può negarsi agli impianti de quibus la natura di opificio tout court né alle acque reflue che entrano nell'impianto di depurazione quella di materia prima.

Si tratta, infatti, di impianti di ampio respiro che occupano grandi superfici, rispettivamente di 32 e di 40 ettari, in parte destinate agli impianti di lavorazione veri e propri e, in parte, all'attuazione di interventi di tipo naturalistico, come, ad esempio, la piantumazione a scopo di mitigazione dell'impatto ambientale.

Al loro interno opera un'articolata organizzazione di uomini e mezzi attuata sia mediante il lavoro diretto di dipendenti - oltre trenta a Milano San Rocco e oltre quaranta a Milano Nosedo - impiegati stabilmente presso gli impianti e suddivisi nei vari settori di attività, sia tramite personale di società che svolgono varie attività a seguito della stipula di contratti "full service". Né può tralasciarsi l'attività di ricerca e sperimentazione, svolta attraverso il laboratorio, che consente l'ottimizzazione dei processi depurativi e delle attività di pianificazione e controllo dell'esercizio degli impianti.

Tutti questi elementi emergono dalla perizia di parte presentata, dalla ricorrente e non contestata dall'Ufficio impositore.'

Venendo al punto focale della controversia e dunque all'accertamento dell'effettiva produzione di un nuovo prodotto, attraverso il processo di trasformazione di una data materia prima, con il trattamento delle acque reflue si pone in essere un processo di

rimozione dei contaminanti da un'acqua reflua di origine urbana o industriale, ovvero di un effluente che è stato contaminato da inquinanti organici e/o inorganici. Il trattamento depurativo consiste in una successione di processi attraverso i quali si giunge all'asportazione dalle acque delle sostanze inquinanti.

Come rileva parte ricorrente, l'obiettivo primario nella realizzazione di un impianto di depurazione è, in realtà, la depurazione in sé, con il beneficio ambientale che ne deriva

La tutela dell'ambiente è, infatti, un imperativo imposto dalla normativa comunitaria UE agli Stati membri e Milano, fino agli inizi degli anni 2000, era tra le poche grandi città europee a non essere dotata di impianti di depurazione. Si è quindi provveduto, anche al fine di limitare le pesantissime sanzioni comunitarie, all'adozione di un piano che si è concretizzato nella realizzazione di tre impianti di depurazione, funzionanti a pieno regime dal 2005 e che servono il 100% delle utenze milanesi.

Il fatto che l'obiettivo primario perseguito con la realizzazione di un impianto di depurazione non sia economico, fondato, dunque, sulla base di valutazioni - che tengano conto in via prioritaria del rapporto costi - benefici, non esclude che, ferma restando la depurazione l'obiettivo prioritario, si sia cercato di minimizzare i costi complessivi di realizzazione e gestione e siano stati messi a punto dei sistemi depurativi in grado di - produrre, al termine del ciclo di trattamento delle acque reflue, prodotti finali che, opportunamente trasformati, possano essere caratterizzati anche da un valore economico.

Il ciclo di trattamento degli impianti di depurazione delle acque reflue in oggetto consiste in una combinazione di più processi di natura chimica, fisica e biologica, che consentono l'asportazione degli inquinanti dalle acque e la loro concentrazione in fanghi di risulta. Anche i fanghi subiscono a loro volta una serie di trattamenti necessari a renderli idonei allo smaltimento in discariche speciali o al riutilizzo agricolo, industriale, o in un impianto di compostaggio.

I due impianti sono dotati di due linee specifiche: la linea acque e la linea fanghi.

Nella linea acque sono trattati i liquami grezzi provenienti dalle fognature seguendo tre diversi stadi: i trattamenti preliminari, i trattamenti biologici, i trattamenti terziari.

Nella linea fanghi sono trattati i fanghi prodotti durante i processi della linea acque con lo scopo di eliminare l'elevata quantità di acqua contenuta nei fanghi, per ridurre il volume, stabilizzare il materiale organico e distruggere gli organismi patogeni esistenti in modo da rendere lo smaltimento finale meno costoso e dannoso per l'ambiente.

Alla fine dei processi sommariamente indicati, i reflui fognari entrati nell'impianto di depurazione sono trasformati essenzialmente in due prodotti finali:

- l'acqua depurata., ossia- con caratteristiche adeguate o alla.: sua immissione in un corpo ricettore (terreno, lago, fiume, o mare), senza che questo subisca danni da un punto di vista ecologico - ambientale, ovvero al suo riuso (agricolo e/o industriale)
- fanghi idonei o allo smaltimento o al loro riutilizzo agricolo e/o industriale.

Inoltre possono essere recuperati anche altri sottoprodotti del trattamento depurativo.

Si tratta, a parere della consulenza tecnica di parte, elaborata da ETATEC, di prodotti finiti, originati a seguito di lavorazioni e processi di trasformazione da una materia prima - le acque reflue - e che hanno sia rilevanza ambientale (acqua depurata) sia economica (acqua compatibile col riuso irriguo, fanghi disidratati da destinarsi all'agricoltura; fanghi essiccati che possono trovare impiego in processi industriali e nell'edilizia).

In particolare, nota il perito, l'acqua depurata, in quanto compatibile con il riuso irriguo, è scaricata, in estate, in numerose rogge che alimentano il sistema irriguo di ampi comprensori del milanese, consentendo un importante risparmio della risorsa idrica.

Appare evidente, anche solo tenendo conto di quest'ultimo riscontro oggettivo e documentato, in ordine al quale nulla, controdeduce l'Ufficio, che il prodotto ottenuto a seguito del processo di trasformazione - acqua depurata - è, nella sua sostanza, altro rispetto a quello da cui è originato - acque reflue, acque, cioè, contaminate da varie tipologie di sostanze organiche ed inorganiche pericolose per la salute e per l'ambiente.

Tenuto conto di quanto sopra, l'attività svolta nei due impianti appare in sintonia con la definizione di opificio industriale inteso quale il luogo fisico ove, a partire da una o più materie prime ed attraverso un'organizzazione di uomini e mezzi, basata su un'attività di ricerca, progettazione, produzione e controllo sulla stessa, si operano una o più trasformazioni allo scopo di realizzare uno o più prodotti finiti o semilavorati.

Ad ulteriore, anche se non necessario, conforto di questa tesi sta la normativa in materia di classificazione catastale - v. Circolare n. 411 del 16 maggio 2006, emessa dall'Agenzia del Territorio - che afferma che agli impianti di depurazione delle acque reflue deve essere attribuita la categoria catastale tipica degli opifici industriali.

Come sottolinea puntualmente in sede di controdeduzioni l'Ufficio non può attribuirsi rilievo decisivo automatico alla classificazione catastale in categoria D1 degli immobili utilizzati per l'esercizio dell'attività di cui si tratta, in quanto la classificazione fa riferimento alle caratteristiche intrinseche degli immobili e alla loro destinazione funzionale senza considerare l'attività in concreto esercitata cosicché essa non può costituire il presupposto dell'industrialità.

Tuttavia si tratta di un elemento indiziario di non poco conto che nel caso di specie trova conferma nella circostanza che gli immobili sono effettivamente impiegati come opifici industriali e, come tali, possono fruire dell'esenzione dall'accisa sull'energia elettrica impiegata, ai sensi dell'art. 52, comma 3, del d.lgs. 504/95.

La Commissione, pertanto, accoglie il ricorso avverso d'avviso di pagamento impugnato ed annulla l'atto impositivo. Accoglie di conseguenza i ricorsi relativi agli atti di contestazione correlati per inesistenza del presupposto impositivo ed annulla gli atti de quibus. Tenuto conto dell'esito della lite, della singolarità e novità della questione trattata, per la quale non risultano precedenti, sussistono giusti motivi per l'integrale compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

la Commissione accoglie i ricorsi riuniti ed annulla gli atti impugnati. Spese compensate
Così deciso dalla Commissione del 21 ottobre 2011.

(1) La norma prevede che l'energia elettrica è sottoposta ad imposta erariale di consumo. Obbligato al pagamento dell'imposta è l'esercente l'officina di produzione di energia elettrica od il soggetto ad esso assimilato, d'ora in avanti denominato fabbricante. Il comma 3 prevede l'esenzione dell'accisa: lettera f) utilizzata in opifici industriali aventi un consumo mensile superiore a 1.200.000 kwh, per i mesi nei quali tale consumo si è verificato. Nel caso di specie non è contestata la natura di impresa energivora delle consumatrici ma la mancanza in capo alle società clienti della qualifica di opificio industriale