

Roma, 30/07/2014

Protocollo: 77415 RU

Alle Direzioni regionali e interregionali

Alla Direzione interprovinciale di Bolzano  
e Trento

LORO SEDI

**OGGETTO:** Trattamento fiscale del gas naturale impiegato presso le  
aziende ospedaliere.

Sono pervenute alla scrivente, da parte di strutture territoriali di questa Agenzia, richieste di parere concernenti la problematica in oggetto.

Come noto, l'art. 26 del T.U.A. prevede l'applicazione dell'aliquota per usi industriali, tra l'altro, agli impieghi di gas naturale per combustione in "tutte le attività industriali produttive di beni e servizi".

Questa Amministrazione, nel passato, si è sempre espressa nel senso di non ricomprendere le aziende ospedaliere pubbliche nel novero di tali attività, ritenendo, sulla base dei criteri desumibili dall'art. 2195 del codice civile, in ciò confortata anche dall'indirizzo giurisprudenziale (Cass. Civ. n. 2514/2000 e Cass. Sez. lav. n. 15753/2009), non potersi prescindere, ai fini della qualificazione della nozione di impresa e di attività industriale, dalla ricorrenza del fine lucrativo. Infatti, sulla base di tale presupposto, con Circolare n. 48/D/2002 è stato riconosciuto alle case di cura private il diritto ad usufruire dell'aliquota suddetta, in quanto qualificabili come imprese industriali.

Più recentemente, in diversi contesti giudiziari sorti nel merito e che hanno visto l'Agenzia soccombente (Cass. Sez. Trib. Civ. n. 24908/13, 24909/13, 24910/13), è emerso il diverso orientamento assunto dalla Corte di Cassazione riguardo alla definizione di attività industriale, con particolare riferimento alle aziende ospedaliere comunque costituite, nell'ambito della quale "*...il perseguimento di un profitto inteso come perseguimento del c.d. lucro soggettivo non può essere più ritenuto requisito indefettibile...soprattutto dopo che anche a livello comunitario si è manifestata la tendenza a valorizzare gli aspetti incentrati sulla produzione di beni o servizi...*".

Infatti, secondo quanto affermato dalla predetta Corte, “...ha carattere imprenditoriale l’attività economica, organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi ed esercitata in via esclusiva o prevalente, che sia ricollegabile ad un dato obiettivo inerente all’attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, rimanendo giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro, che riguarda il movente soggettivo che induce l’imprenditore ad esercitare la sua attività.”. Pertanto, “...ai fini dell’industrialità dell’attività svolta è sufficiente l’idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio..”

La stessa Corte conclude che “In definitiva, non può revocarsi in dubbio...che l’attività posta in essere dalle aziende ospedaliere...è a pieno titolo attività industriale alla stregua dell’art. 2195, comma 1 c.c...” (Sentenze Cass. sopraccitate).

Alla luce di quanto sopra, dal momento che la materia presentava aspetti controversi, si è ritenuto opportuno, in vista dell’adeguamento dell’indirizzo amministrativo alle nuove tesi ribadite in diversi contesti dalla più recente giurisprudenza di legittimità, approfondire la valutazione del caso, sottoponendolo al parere dell’Avvocatura Generale dello Stato.

Nella richiesta avanzata al predetto Organo consultivo, è stato anche tracciato un quadro dell’*excursus* normativo che ha portato la giurisprudenza a ricomprendere l’attività ospedaliera, all’interno del Sistema Sanitario Nazionale, tra le attività industriali produttive di servizi di assistenza sanitaria e ricettiva.

Infatti, con il d.lgs. n. 502/1992, le Unità sanitarie locali, istituite con Legge 23/12/1978, n. 833, vengono per la prima volta concepite secondo un modello imprenditoriale di tipo privatistico, attraverso la loro trasformazione in Aziende sanitarie locali dotate di autonomia patrimoniale, contabile e tecnica, la cui organizzazione e il cui funzionamento sono disciplinati con atto aziendale di diritto privato: ciò comporta che la struttura organizzativa e il piano strategico dell’azienda sono adottati secondo norme del codice civile e non più sulla base di regole e modalità tipiche della pubblica amministrazione.

Inoltre, grazie alla riforma introdotta dal d.lgs. n. 229/1999, alle aziende ospedaliere pubbliche è stata attribuita una piena autonomia imprenditoriale, con l’equiparazione del loro regime giuridico a quello delle aziende sanitarie locali; il fabbisogno sanitario è finanziato anche da entrate proprie delle aziende (ticket e ricavi derivanti dall’attività *intramoenia* dei dipendenti) e le stesse sono tenute al rispetto dei vincoli di bilancio.

Le anzidette argomentazioni sono state condivise dall’Avvocatura Generale dello Stato, che ha sostenuto l’applicabilità del regime fiscale previsto dall’art. 26 DLgs n. 504/1995 per gli usi industriali al gas naturale impiegato per la combustione presso le aziende ospedaliere.

Per quanto sopra delineato, posta la natura imprenditoriale dell'attività svolta dalle aziende ospedaliere, sono ricompresi tra gli usi industriali di cui all'art. 26 del DLgs n. 504/1995 gli impieghi del gas naturale destinato alla combustione negli enti ospedalieri e in tutte le altre strutture operative delle aziende dei servizi sanitari regionali.

Le Direzioni in indirizzo sono invitate a dare disposizioni ai propri Uffici affinché si conformino agli indirizzi sopraindicati.

*Il Direttore Centrale  
Pasquale Di Maio*

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