

Civile Sent. Sez. 5 Num. 24908 Anno 2013

Presidente: PIVETTI MARCO

Relatore: CONTI ROBERTO GIOVANNI

Data pubblicazione: 06/11/2013

SENTENZA

sul ricorso 718-2009 proposto da:

SORGENIA SPA (già ENERGIA SPA) in persona
dell'Amministratore Delegato e legale rappresentante
pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA
GERMANICO 146, presso lo studio dell'avvocato MOCCI
ERNESTO, rappresentato e difeso dagli avvocati LEONE
GREGORIO, FONTANA VALERIA GRAZIA BRUNA giusta delega a
margine;

- **ricorrente** -

contro

AGENZIA DELLE DOGANE in persona del Direttore pro
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI

PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 78/2008 della COMM.TRIB.REG. di MILANO, depositata il 25/09/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 11/03/2013 dal Consigliere Dott. ROBERTO GIOVANNI CONTI;

udito per il ricorrente l'Avvocato LEONE che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato CAPUTI che ha chiesto il rigetto e deposita nota spese;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. FEDERICO SORRENTINO che ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. La Società Sorgenia- già Energia s.p.a.- ha fornito gas metano all'Azienda ospedaliera "G.Salvini" di Garbagnate Milanese, applicando l'imposta di consumo sul gas per uso industriale.
2. Analoga fornitura la società anzidetta ha effettuato presso il Presidio di Limbiate della medesima azienda ospedaliera, applicando l'accisa prevista per forniture ad istituzioni impegnate nell'assistenza di disabili psichici.
3. L'U.T.F. di Milano, in seguito alla verifica delle forniture, rilevava che, quanto alla struttura di Garbagnate Milanese, la società fornitrice aveva erroneamente applicato l'accisa per uso industriale, fruendo altresì indebitamente dell'agevolazione prevista dalla normativa per i consumi industriali superiori ai 1.2000.000 mc. in ragione della natura ospedaliera della struttura sanitaria, come tale incompatibile con l'uso industriale.
4. Aggiungeva, quanto al Presidio di Limbiate, che pur spettando l'agevolazione dell'accisa per uso industriale in relazione all'attività di assistenza ai disabili, non poteva tuttavia riconoscersi quella relativa al consumo annuo, in quanto per il periodo 2004/2005 il consumo era stato inferiore a mc 1.200.000.
5. La società contribuente impugnava l'avviso di pagamento emesso per i tributi evasi innanzi alla CTP di Milano che respingeva il ricorso.
6. La CTR della Lombardia, con sentenza depositata il 25 settembre 2008, ha rigettato l'appello proposto dalla società contribuente, confermando la decisione di primo grado.
7. Osservava il giudice di appello che l'aliquota agevolata in caso di consumo di gas metano per uso industriale non era applicabile agli enti pubblici ospedalieri, occorrendo che l'attività di prestazione di beni o servizi svolta dalla società fosse assistita dall'intento di perseguire un utile aziendale o che comunque fosse presente il fine di lucro. Verso tale conclusione, infatti, indirizzava tanto l'art.26 T.U. accise come modificato dalla legge n.488/99, che la circolare ministeriale n.48/D del 26.7.2002.
8. La società contribuente ha proposto ricorso per Cassazione, affidato a due motivi, al quale ha resistito l'Agenzia delle Dogane con controricorso. La società contribuente ha depositato memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

9. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente prospetta la violazione dell'art.26 t.u. accise e dell'art.1 comma 4 del d.l.n.246/2001 ed ancora degli artt.2082 e 295 cod. civ., in relazione all'art.360 comma 1 n.3 c.p.c.
- 9.1 Lamenta che il giudice di appello aveva tralasciato di considerare l'allegato I al d.lgs.n.504/95 che, alla nota [1] dell'art.26 cit., includeva fra gli impieghi ad uso industriale anche quelli relativi a tutte le attività industriali produttive di beni e servizi nonché tutte le attività, anche quando non è

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

previsto lo scopo di lucro, di impiego del gas metano utilizzato negli impianti sportivi e nelle attività ricettive svolte da istituzioni finalizzate all'assistenza dei disabili, degli orfani e degli indigenti.

9.2 Evidenzia che l'attività ospedaliera da essa svolta poteva considerarsi industriale proprio in forza delle disposizioni sopra ricordate. Del resto, la giurisprudenza di questa Corte aveva avuto modo di riconoscere l'agevolazione in discussione sia alle case di cura private che ai laboratori di analisi che svolgevano identica attività di prestazione di beni e servizi rispetto a quella dalla stessa prestata.

9.3 Aggiunge che l'art.2195 c.c. costituiva un rilevante parametro normativo a conferma di quanto esposto, dallo stesso restando estraneo il perseguimento del fine di lucro. Osserva, ancora, che questa Corte, nel riconoscere l'assoggettamento del reddito prodotto da un ospedale all'imposta diretta, aveva affermato i medesimi principi(Cass.n.964/1992), dovendo in ogni caso intendersi tale fine di lucro in senso oggettivo(Cass.n.5766/94;Cass.n.16453/2003;Cass.n.7725/2004; Cass.n.16612/2008).

9.4 Evidenzia, ancora, che essendo l'Ospedale Salvini di Garbagnate Milanese una struttura organizzata non occasionale, predisposta per la cura del malato, impegnata nella erogazione di prestazioni ambulatoriali e *lato sensu* alberghiera a pagamento, la stessa era idonea a perseguire il pareggio di bilancio, utilizzando le erogazioni del servizio sanitario nazionale e quelle dei privati che pagavano le prestazioni non coperte dalla mutua unitamente alle prestazioni rese dai sanitari *extra moenia*. In nulla, pertanto, detta struttura si differenziava dalle case di cura in regime di accreditamento presso il Servizio sanitario nazionale, anzi pure predisponendo la preparazione dei cibi per il personale e per i degenti. Doveva pertanto ritenersi erronea la circolare n.48/D del 26.7.2002 con la quale l'amministrazione finanziaria aveva riconosciuto l'aliquota per uso industriale alle case di cura, negandola alle strutture pubbliche ospedaliere.

10. Con la seconda censura la società contribuente, in via graduata rispetto al primo motivo, prospetta l'incostituzionalità dell'art.26 t.u.a. per violazione dell'art.3 Cost., nella parte in cui non consentiva l'agevolazione in esame agli enti ospedalieri che svolgevano identica attività rispetto a quella delle case di cura.

11. L'Agenzia delle Dogane ha dedotto l'infondatezza delle censure, evidenziando che il complessivo esame della normativa applicabile, costituito dai decreti legge nn.15/77 e 261/90, nonché dall'art.26 d.lgs.n.504/95, induceva a ritenere corretta la decisione impugnata ove era stata escluso che l'attività svolta dalla società potesse ricondursi alla produzione di beni o servizi. Ciò che pure era confermato dal d.PR.12.7.1977, attuativo dell'art.10 d.l.n.15/77, nella parte in cui impediva il riconoscimento dell'agevolazione in caso di mancato rilascio dei certificati comprovanti

l'iscrizione fra le imprese industriali ed artigiane da parte della Camera di commercio. Aggiungeva, che il giudice di appello, nell'esame della concreta attività svolta dall'Azienda, non aveva riscontrato la sussistenza di quell'attività ricettizia inerente la degenza dei malati sussumibile nell'alveo delle attività alberghiere. Del resto, proprio l'Azienda ospedaliera Salvini aveva ritenuto la propria attività estranea a quella relativa all'aliquota agevolata per usi industriali, richiedendo detto beneficio solo per il Presidio ospedaliero di Limbiate ove l'assistenza era riservata ai disabili. Osservava, infine, che del tutto infondata era la prospettata incostituzionalità della disciplina interna tenendo conto della diversità esistente fra case di cura ed aziende ospedaliere.

12. Esaminando la prima censura, la stessa è fondata.

12.1 Per fare chiarezza sulla questione occorre premettere l'individuazione precisa del quadro normativo di riferimento.

12.1 Va ricordato che l'art. 10.1 D.L. 7 febbraio 1977, n. 15, conv. in L. 7 aprile 1977, n. 102, aveva stabilito che «Il gas metano usato come combustibile per impieghi diversi da quelli delle imprese industriali ed artigiane è assoggettato ad imposta di consumo nella misura di lire 30 al metro cubo».

12.2 L'art. 4.4 DM 12 luglio 1977, reso in attuazione della disciplina ordinaria, stabiliva poi che «Fra i consumi non soggetti a tassazione sono compresi quelli del gas metano usato come combustibile nelle imprese agricole per impieghi produttivi analoghi a quelli delle imprese industriali ed artigiane. ». In buona sostanza, in forza della disciplina testè ricordata si prevedeva l'assoggettamento ad accisa solo del gas metano destinato ad impieghi civili, esentando quello impiegato in attività industriali al fine di agevolare le attività produttive.

12.3 E' stato l'art.6 comma 3 d.l.n.261/90, conv.con modificazioni nella l.n.331/1990, a prevedere l'assoggettamento ad accisa, sia pure in misura ridotta(lire 20 al metro cubo) del gas metano usato come combustibile per gli usi delle *imprese artigiane* e agricole e per gli usi industriali.

12.4 Successivamente, l'art.21 d.lgs.n.504/1995 ha sancito che il gas metano rientra tra i prodotti sottoposti ad accisa, pur se con aliquote differenziate in relazione all'uso.

12.5 Quanto al regime specificamente previsto per tale imposta, esso è contemplato nell'art 26 del d.lgs.n.504/1995 che, dopo l'abrogazione dell'art.10 del d.l. n.15/1977, giusto l'art.68 comma 1 lett.p), trova qui immediata applicazione nella versione precedente alle modifiche apportate dal d.lgs.n.26/2007- discutendosi dei consumi relativi a fatture di somministrazione emesse dall'Ottobre 2004 al maggio 2006 –v.pag.3 ricorso.

12.6. In particolare, nell'originaria formulazione l'art.26 t.u.a. prevedeva che “E' sottoposto ad accisa il gas metano (codice NC 2711 29 00)destinato all'autotrazione ed alla combustione per usi civili e per usi industriali”.

12.7 Alla stregua del 4^ comma della medesima disposizione “L'accisa e' dovuta, secondo le

modalità previste dal comma 8, dai soggetti che vendono direttamente il prodotto ai consumatori o dai soggetti consumatori che si avvalgono delle reti di gasdotti per il vettoriamento di prodotto proprio.”

12.8 La nota 1 all’art.26 cit., come modificata dall’art.12 comma 5 l.n.488/1999, prevedeva, inoltre, che *“Devono considerarsi compresi negli usi civili anche gli impieghi del gas metano e nei locali delle imprese industriali, artigiane e agricole, posti fuori dagli stabilimenti, dai laboratori e dalle aziende dove viene svolta l’attività produttiva, e nella produzione di acqua calda, di altri vettori termici e/o di calore non utilizzati in impieghi produttivi dell’impresa ma per la cessione a terzi per usi civili. Si considerano compresi negli usi industriali gli impieghi del gas metano nel settore alberghiero, negli esercizi di ristorazione, negli impianti sportivi adibiti esclusivamente ad attività dilettantistiche e gestiti senza fini di lucro, nel teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione che hanno le caratteristiche tecniche indicate nell’art. 11, comma 2, lettera b), della legge 9 gennaio 1991, n. 10, anche se riforniscono utenze civili, e **gli impieghi in tutte le attività industriali produttive di beni e servizi e nelle attività artigianali ed agricole. Si considerano altresì compresi negli usi industriali, anche quando non è previsto lo scopo di lucro, gli impieghi del gas metano utilizzato negli impianti sportivi e nelle attività ricettive svolte da istituzioni finalizzate all’assistenza dei disabili, degli orfani, degli anziani e degli indigenti.**”*

12.9 I rimaneggiamenti disposti dal legislatore hanno, di fatto, affiancato ai fini del trattamento agevolativo alle attività industriali altri settori. Ciò, in ogni caso, non ha eliso il riferimento al concetto di attività industriale.

12.10 Ciò posto, reputa la Corte che la sentenza impugnata è partita dal presupposto che elemento indefettibile ai fini della qualificazione di un’attività come industriale è rappresentato dal “fine di lucro”, escludendo che detto elemento avesse carattere di neutralità rispetto all’attività anzidetta.

12.11 Orbene, per vagliare la correttezza di tale assunto è necessario anzitutto, ^{verificare} se sia proprio l’art.26 cit. a qualificare la nozione di attività industriale o se lo stesso operi un rinvio implicito ad una diversa fonte normativa e, secondariamente, se nel concetto di attività industriale sia compresa o meno la nozione di scopo di lucro, per come ritenuto dal giudice di appello. In terzo luogo, occorrerà verificare se la decisione impugnata abbia correttamente ritenuto la decisività del requisito della scopo di lucro al fine di ritenere provato l’esercizio dell’attività industriale da parte dei soggetti percettori del gas metano ceduto dalla Sorgenia.

12.12 Procedendo con ordine, sembra di poter dire che l’art.26 cit. disciplina le attività per le quali è prevista l’accisa agevolata attraverso un composito rinvio ad attività difficilmente sussumibili nell’unica categoria delle attività industriali codicisticamente intesa.

12.13 Ed infatti, all’interno dell’art.26 compaiono attività industriali in senso stretto alle quali,

tuttavia, si affiancano imprese sicuramente non industriali, quali quelle agricole o che esulano radicalmente dal concetto stesso di attività di impresa, bastando all'uopo ricordare l'utilizzazione del gas metano negli impianti sportivi e nelle attività svolte da istituzioni finalizzate all'assistenza dei disabili, orfani, anziani ed indigenti.

12.14 Ciò, tuttavia, non fa certo venir meno la rilevanza della nozione di attività industriale che pure l'art.26 cit. richiama.

12.15 A tali fini, sembra alla Corte che la nozione di attività industriale alla quale fa riferimento l'art.26 non è direttamente regolata da tale disposizione- o dalla nota 1 allegata all'art.26 nella versione *ante* riforma del 2007 piuttosto rinviandosi, in entrambi i casi, ad una disciplina di ordine generale che è estranea al testo unico accisa, al cui interno, come si è detto, sono state affiancate talune attività che, secondo il legislatore del testo unico, devono comunque essere assimilate all'attività industriale, abbiano o meno lo scopo di lucro.

12.16 Tale convincimento sembra essere confermato dal tenore testuale delle disposizioni evocate, nelle quali l'uso industriale del gas metano viene inequivocabilmente ricollegato ***agli impieghi in tutte le attività industriali produttive di beni e servizi*** senza che il legislatore abbia esplicitato, all'interno di tale disposizione, la nozione di attività industriale.

12.17 Né a diverso avviso può giungersi se si guarda all'esplicita irrilevanza del fine di lucro che il legislatore del t.u.a. esprime con riguardo ad alcune specifiche attività che è il legislatore medesimo ad includere nell'ambito degli *usi industriali*, senza che tale intervento possa ritenersi idoneo ad incidere sulla nozione di attività industriali, mai espressamente disciplinata all'interno del t.u.a.

12.18 Tale affermazione consente, quindi, di ritenere che nel caso specifico non possa affermarsi quanto pure ritenuto da questa Corte (Cass.27605/2005) in ordine all'autonomia fra nozione di impresa civilisticamente intesa e concetto di impresa ai fini del diritto tributario, al pari dell'orientamento elaborato proprio in ragione della particolare "fattura" dell'art.55 T.U.I.R.

12.19 In occasione del varo di tale ultima disposizione, infatti, è stato proprio il legislatore fiscale ad introdurre una previsione che mira ad individuare le fattispecie economiche che possono manifestare specifica capacità contributiva volgendosi, in tal modo, non a disciplinare dal punto di vista soggettivo le qualifiche di imprenditore e di chi svolge attività imprenditoriale. Ed è in questa prospettiva che si è andata, conseguentemente, affermando l'idea della non coincidenza delle due nozioni di impresa.

12.20 Chiarito, pertanto, che ai fini del presente giudizio è necessario rinviare al contenuto delle disposizioni che, nel codice civile, tratteggiano il concetto di attività industriale, assume primario rilievo l'art.2195 c.c., al cui interno vengono elencati gli imprenditori che devono essere iscritti nel Registro delle Imprese comprendendo, per quel che qui importa, al n.1, l'attività industriale diretta

alla produzione di beni o servizi.

12.21 Orbene, occorre evidenziare che la giurisprudenza di questa Corte è andata progressivamente superando l'idea – già espressa da Cass. civ., 6 marzo 2000, n. 2514 e da Cass.S.L.n.15753/2009- che ai fini della qualificazione dalla nozione di impresa e di attività industriale non potesse prescindere dalla ricorrenza del fine lucrativo, il quale riguarda soltanto il movente soggettivo che induce l'imprenditore ad esercitare la sua attività.

12.22 Questa emarginazione del concetto di lucro in una chiave soggettiva ha trovato, del resto, conferma, in altre occasioni, ove la natura industriale dell'attività si è fatta direttamente- ed esclusivamente- discendere dalla ricorrenza dei presupposti indicati dall'art.2195 cod. civ.- Cass.n. 3643 del 08/03/2012; Cass. n. 2670/1989 e Cass.n.2469/89 -.

12.23 A conferma della chiave di lettura rivolta a non ritenere indefettibile il requisito del carattere lucrativo dell'attività, piuttosto guardando al carattere innovativo dell'attività si può ricordare che questa Corte, proprio con riferimento all'art. 10 del d.l. 7 febbraio 1977 n. 15 (conv. in legge 7 aprile 1977 n. 102, in cui peraltro compariva, come detto, espressamente la nozione di impresa industriale)- al quale è subentrato il ricordato art.26 t.u.a.- ha ritenuto che al fine di identificare quando l'impiego del gas era destinato ad uso industriale e quindi non assoggettato all'imposta occorre fare riferimento alla nozione di attività industriale evincibile dall'art. 2195, comma 1, n. 1 del cod. civ., che è quella rivolta alla produzione di beni o servizi-v.Cass. n. 23516/2008-.

12.24 Del resto, analogo percorso è stato seguito da questa Corte con riguardo alla nozione di imprenditore, ritenendosi che in presenza degli altri requisiti fissati dall'art. 2082 cod. civ., 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.

12.25 E' stato quindi escluso il carattere imprenditoriale dell'attività nel caso in cui essa sia svolta in modo del tutto gratuito, dato che non può essere considerata imprenditoriale l'erogazione gratuita dei beni o servizi prodotti-cfr.Cass.n.5766/1994-, fermo restando che, ai fini dell'industrialità dell'attività svolta è sufficiente l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio-cfr.Cass.n.16612 /2008-.

12.26 Occorre, dunque, dare continuità all'indirizzo, ormai prevalente, secondo il quale il perseguimento di un profitto inteso come perseguimento del c.d. lucro soggettivo non può essere più ritenuto requisito indefettibile per l'esercizio dell'attività industriale ed imprenditoriale, soprattutto dopo che anche a livello comunitario si è manifestata la tendenza a valorizzare gli

aspetti incentrati sulla produzione di beni o servizi-cfr.Corte Giust. 23 aprile 1991, causa C-41/90-.

12.27 Né può sottacersi che, a livello interno, il legislatore ha dato ampio spazio alla figura dell'impresa sociale – c.d. *no profit*- disciplinata dal d.lgs.n.155/2006.

12.28 Occorre solo precisare che ai fini della qualificazione dell'industrialità dell'attività imprenditoriale(art. 2195 c.c., comma 1) può rilevare, semmai, l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio (Cass. 97/2001).

12.29 Non resta, a questo punto che verificare come i principi superiormente espressi possano applicarsi rispetto all'attività svolta da un'azienda ospedaliera.

12.30 Orbene, non può revocarsi in dubbio che le aziende ospedaliere erogano prestazioni in regime di ricovero ospedaliero a ciclo continuativo -art.8 ter d.lgs.n.d.lgs.n.229/99, cit.- e, più in generale, di assistenza degli ammalati attraverso l'organizzazione di capitali e lavoro realizzata mediante strutture normalmente dotate di una complessa ed articolata organizzazione tecnica di capitale e di lavoro, alla quale si affianca ordinariamente l'attività di diagnostica, anch'essa sicuramente classificabile all'interno delle attività industriali di produzione di servizi, la stessa concludendosi attraverso i referti di laboratorio elaborati nell'ambito di tale attività.

12.31 La giurisprudenza di questa Corte ha, del resto, ripetutamente affermato che costituisce produzione di servizi anche l'attività di analisi e di elaborazione di dati al fine di costituire una nuova utilità (Cass.Sez. un. 10 gennaio 1992 n. 196,Cass. 6 maggio 1995 n. 4932, Cass.15 maggio 1993 n. 5545, Cass.9 maggio 1995 n. 5036; Cass.n. 3215 del 2001).

12.32 In definitiva, non può revocarsi in dubbio, ad onta di quanto diversamente opinato dal giudice di appello, che l'attività posta in essere dalle aziende ospedaliere- e dunque dall'Azienda ospedaliera Salvini, per quel che qui rileva- è a pieno titolo attività industriale alla stregua dell'art.2195 comma 1 n.1 c.c.-comf.Cass.sez.l., n. 5766 del 14/06/1994;Con.Stato 16 gennaio 1992, n.46-.

12.33 Nemmeno sembra potersi dubitare che le aziende ospedaliere hanno visto attribuirsi, per effetto della riforma introdotta dal d.lgs. n. 229/1999, una piena autonomia imprenditoriale attraverso l'equiparazione del loro regime giuridico a quelle delle aziende unità sanitarie locali.

12.34 Ed infatti, per effetto delle modifiche apportate all'art.4 d.lgs.n.502/1992 dall'art.4 d.lgs.n.229/1999, non solo è stata prevista l'applicazione alle aziende ospedaliere delle disposizioni in tema di azienda sanitarie locali, ma si è anche introdotto, in sostituzione dell'autonomia organizzativa, amministrativa, contabile, gestionale e tecnica prevista dal d.lgs.n.504/1992 il concetto di autonomia patrimoniale.

12.35 In particolare, l'art.3 comma 1 bis del d.lgs.n.502/1992 ha previsto che "In funzione del perseguimento dei loro fini istituzionali, le unità sanitarie locali si costituiscono in aziende

con personalita' giuridica pubblica e autonomia imprenditoriale; la loro organizzazione e funzionamento sono disciplinati con atto aziendale di diritto privato, nel rispetto dei principi e criteri stabiliti con la legge regionale di cui all'articolo 2, comma 2-sexies. L'atto aziendale individua le strutture operative dotate di autonomia gestionale o tecnico-professionale, soggette a rendicontazione analitica.

12.36 L'art.1 ter aggiunge, poi, che *“Le aziende di cui ai commi 1 e 1-bis informano la propria attività a criteri di efficacia, efficienza ed economicità e sono tenute al rispetto del vincolo di bilancio, attraverso l'equilibrio di costi e ricavi, compresi i trasferimenti di risorse finanziarie. Agiscono mediante atti di diritto privato. I contratti di fornitura di beni e servizi, il cui valore sia inferiore a quello stabilito dalla normativa comunitaria in materia, sono appaltati o contrattati direttamente secondo le norme di diritto privato indicate nell'atto aziendale di cui al comma 1-bis.”*

12.37 Tale ultima disposizione è stata abrogata dall'art.256 d.lgs.n.163/2006 a far data dal 3 giugno 2006, senza con ciò possa incidere sulla ormai solida qualificazione di aziende pubbliche riconosciuta a tali strutture sanitarie, le quali operano in campo sanitario fornendo prestazioni e servizi sulla base delle scelte operative del direttore generale e del direttore sanitario. Questi ultimi hanno la responsabilità dell'intera gestione delle aziende e sono soggetti a periodiche verifiche di efficienza e di rispetto dei vincoli di bilancio.

12.38 In definitiva, non può revocarsi in dubbio che l'attività posta in essere dalle aziende ospedaliere- e dunque dall'Azienda Salvini, per quel che qui rileva- è a pieno titolo attività industriale alla stregua dell'art.2195 comma 1 n.1 c.c.-comf.Cass.sez.l., n. 5766 del 14/06/1994;Con.Stato 16 gennaio 1992, n.46-.

12.39 La tesi dell'Agenzia, che vorrebbe negare il carattere industriale per il solo fatto che l'Azienda ospedaliera in esame non aveva posti letto a pagamento è irrilevante, a fronte del cospicuo numero di prestazioni di beni e servizi svolte dall'azienda medesima, per comune esperienza.

12.40 Orbene, appare evidente l'errore in cui è incorsa la sentenza impugnata che, per escludere l'agevolazione in punto di accisa agevolata per l'uso industriale del gas metano da parte dell'azienda ospedaliera, ha fondato il proprio assunto sull'assenza dello scopo di lucro, ritenendo tale dato indefettibilmente previsto dall'art.2195 cod. civ. e per di più individuando come *ratio decidendi* l'asserita diversità tra case di cure – per le quali l'agevolazione andava riconosciuta- ed aziende ospedaliere ancora una volta sullo scopo di lucro.

12.41 Né fondato risulta il rilievo, esposto dall'Agenzia nel controricorso, secondo il quale la società contribuente non avrebbe avuto diritto all'agevolazione per non avere depositato la

certificazione attestante l'iscrizione del consumatore finale del gas metano nel registro della camera di commercio.

12.42 Giova ricordare che l'art.3 del D.M. 12.7.1977, reso in attuazione dell'art.10 d.ln.15/1977, prevedeva espressamente che la società fornitrice di materie soggette ad accise redigesse una dichiarazione indirizzata all'Ufficio tecnico per le imposte di fabbricazione contenente, fra l'altro *"...e) la quantità di gas metano fornita per usi non soggetti ad imposta calcolata secondo i criteri stabiliti nella precedente lettera d); f) la quantità di gas metano soggetta ad imposta risultante dalla differenza tra il quantitativo complessivamente fornito di cui alla precedente lettera d) ed il quantitativo indicato nella precedente lettera e); g) l'ammontare dell'imposta di consumo dovuta mediante applicazione dell'aliquota d'imposta vigente sulla quantità di gas metano soggetta ad imposta di cui alla precedente lettera f)."*

12.43 L'art.4 4[^] comma dello stesso decreto aggiunge che *"...Per il quantitativo di gas metano fornito per usi non soggetti ad imposta, la ditta deve trasmettere, in allegato alla prima dichiarazione, l'elenco degli utenti i cui consumi di gas metano non sono stati assoggettati a tassazione con uniti i certificati rilasciati dalla camera di commercio, industria, artigianato ed agricoltura comprovanti l'iscrizione di detti utenti fra le imprese industriali ed artigiane. In mancanza di tale certificazione il gas metano consumato dalle predette imprese viene assoggettato ad imposta."*

12.44 I commi successivi dello stesso articolo fissano poi con precisione l'epoca in cui le dichiarazioni devono essere inoltrate, pure prevedendo che la natura di impieghi di gas non soggetti ad imposta deve essere accertata dall'ufficio tecnico delle imposte di fabbricazione, competente per territorio, il quale provvede, a seguito di istanza da parte dei soggetti interessati e su conforme parere del comitato provinciale di cui all'art. 5 della legge 31 dicembre 1962, n. 1852.

12.45 Ora, è noto che l'art.10 ult.cit. è stato abrogato per effetto dell'entrata in vigore del testo unico accise n.504/1995 e che l'art.67 comma 1 dello stesso t.u.a ha lasciato in vigore la disciplina regolamentare anteriore alle modifiche introdotte fino a quando non saranno emanate nuove norme regolamentari "in quanto applicabili".

12.46 Ciò posto, è vero che questa Corte ha avuto modo di affermare che ai fini dell'ammissione ad un'agevolazione tributaria, il godimento del beneficio dev'essere richiesto e dimostrato dal soggetto interessato e la verifica dei presupposti per l'ammissione dev'essere operata dall'autorità competente-cfr.Cass.n.23518/2008-.

12.47 Ma tale principio non importa affatto che il diritto alla restituzione delle somme indebitamente percepite dall'amministrazione a titolo di accisa calcolata senza tenere conto dell'uso industriale nei confronti dei fruitori, ove realmente accertato il diritto al beneficio, possa essere

eliso in ragione del mancato deposito della certificazione della camera di commercio attestante lo svolgimento di attività industriale da parte della fruitrice del gas.

12.48 A ben vedere, infatti, la normativa secondaria cui si è fatto ora cenno, se assume decisivo ed indiscusso rilievo quanto alla necessità che la società fornitrice, per fruire dell'agevolazione prevista in tema di uso industriale del gas metano debba indirizzare all'ufficio tecnico apposita dichiarazione, non può per converso introdurre requisiti ulteriori rispetto a quelli indicati dalla normativa di riferimento- nel caso di specie, come si è visto, quelli relativi all'individuazione dell'attività industriale per come disciplinata dalla nota all'art.26 T.U.A.

12.49 Sulla base delle superiori argomentazioni, il primo motivo di ricorso va accolto, rimanendo assorbito il secondo motivo.

13. La causa, non richiedendo ulteriori accertamenti in fatto, può essere decisa nel merito con l'accoglimento del ricorso introduttivo del contribuente.

14. Ricorrono giusti motivi per compensare le spese del giudizio di merito in relazione l recente assestamento giurisprudenziale mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza dell'Agenzia

P.Q.M.

La Corte

Accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo

Cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito accoglie il ricorso della società contribuente.

Compensa le spese del giudizio di merito e condanna l'Agenzia al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquidai n euro 18.000 per compensi, oltre euro 200,00 per esborsi, oltre accessori come per legge.

Così deciso l'11 marzo 2013 nella camera di consiglio della V sezione civile in Roma.