

Civile Sent. Sez. 5 Num. 24909 Anno 2013

Presidente: PIVETTI MARCO

Relatore: CONTI ROBERTO GIOVANNI

Data pubblicazione: 06/11/2013

SENTENZA

sul ricorso 1200-2011 proposto da:

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;

- ricorrente -

contro

SORGENIA 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 FONTANA VALERIA GRAZIA BRUNA,

2013

867

LEONE GREGORIO giusta delega a margine;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 12/2010 della COMM.TRIB.REG. di MILANO, depositata il 29/01/2010;

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 CAPUTI che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato LEONE che ha chiesto il rigetto;

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

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. L'Agenzia delle Dogane notificava alla Sorgenia s.p.a. un avviso di pagamento relativo ad accisa sul gas metano ed accessori in relazione al combustibile fornito da detta società a cinque presidi ospedalieri incardinati all'interno dell'Azienda Ospedaliera S. Anna di Como, sul presupposto che era stata considerata, in sede di autoliquidazione dell'imposta, l'aliquota agevolata per usi industriali anziché quella corretta per usi civili, in quanto l'Azienda anzidetta svolgeva attività di assistenza sanitaria e non era iscritta alla C.C.I.A.A.
2. La CTP di Milano accoglieva il ricorso sul presupposto che l'iscrizione anzidetta fosse irrilevante a fronte dello svolgimento di attività industriale di produzione di beni e servizi.
3. L'appello proposto dall'Agenzia delle Dogane veniva respinto dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia con sentenza n.1/2/09 pubblicata il 29.1.2010.
4. Il giudice di appello riteneva corretta la decisione del giudice di primo grado, apparendo irrilevante, ai fini della configurabilità dell'attività industriale disciplinata dall'art.2195 cod. civ., il perseguimento dello scopo di lucro, il quale invece rilevava ai fini della configurabilità del contratto di società che un soggetto intendeva utilizzare per svolgere le attività previste dalla cennata disposizione.
 - 4.1 Assumeva, infatti, carattere decisivo la prestazione di beni e servizi che in ambito ospedaliero era rinvenibile, ad esempio, nell'attività di laboratorio di analisi cliniche a scopo diagnostico.
 - 4.2 L'Agenzia, d'altra parte, non aveva considerato il processo di aziendalizzazione delle strutture sanitarie messo in atto con la riforma del sistema sanitario nazionale non rinvenendosi, in ogni caso, differenze sostanziali fra le attività svolte dalle case di cura operanti in regime di accreditamento e le strutture sanitarie pubbliche, entrambe fornendo prestazioni di servizio.
 - 4.3 Aggiungeva che erano irrilevanti gli adempimenti restrittivi per l'ottenimento dell'agevolazione invocati dall'Ufficio sulla base di una disciplina che regolava le ipotesi di esenzione e non quelle di aliquota ridotta.
 - 4.4 Specificava, infine, che l'applicazione ridotta era sicuramente dovuta per l'Azienda ospedaliera S. Anna di Longone al Segrino che svolgeva attività di assistenza ad anziani e disabili, espressamente inquadrata dalla legge fra gli usi industriali.
5. L'Agenzia delle Dogane ha proposto ricorso per Cassazione, affidato a due motivi, al quale ha resistito la società Sorgenia con controricorso. La società contribuente ha depositato memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

6. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia ha dedotto violazione dell'art.26 TUA nel testo vigente e nel testo anteriore alle modifiche apportate dal d.lgs.n.26/2007, in relazione all'art.360 comma 1 n.3 c.p.c.

6.1 Lamenta che il giudice di appello aveva ommesso di considerare che gli articoli appena ricordati richiedevano espressamente, per qualificare l'attività industriale alla quale era correlata l'aliquota agevolata per il consumo di gas, lo scopo di lucro, escluso solo specificamente per talune attività inserite dal legislatore come destinatarie dello stesso beneficio.

6.2 Evidenziava che l'attività sanitaria non poteva essere inquadrata nell'ambito delle attività imprenditoriali, non comportando l'iscrizione nel registro delle imprese, non avendo i criteri di efficienza ed economicità di gestione del servizio sanitario pubblico introdotti con il d.lgs.n.502/1992 mai avuto pratica attuazione tanto da essere stati abrogati con il d.lgs.n.163/2006, art.256.

6.3 E se non poteva negarsi che anche l'attività sanitaria dava luogo alla produzione di servizi, tuttavia la stessa non rientrava nell'ambito della previsione dell'art.26 t.u.a. che richiedeva, invece, espressamente, lo scopo di lucro.

6.4 Né era corretta l'equiparazione dell'attività sanitaria pubblica con quella delle case di cura le quali, anche quando operavano in regime di accreditamento, perseguivano comunque uno scopo di lucro, invece assente nell'ambito del servizio sanitario pubblico, risultando non pertinente il richiamo, operato dalla società nel corso del giudizio di merito, alla giurisprudenza di questa Corte resa in altro contesto.

6.5 Aggiungeva, infine, che conferma a quanto esposto proveniva direttamente dall'art.4 D.M. 12.7.1977, tuttora in vigore in forza dell'art.67 comma 1 t.u.a., il quale richiedeva espressamente, ai fini del riconoscimento della agevolazione, l'iscrizione della ditta erogatrice presso la Camera di commercio.

6.6 Riferiva, infine, che nessun rilievo poteva avere l'attività svolta in regime di "intra moenia" dai medici della struttura sanitaria pubblica, la stessa riferendosi, per l'appunto, ai singoli professionisti e non all'azienda ospedaliera, percettrice di un rimborso -a fronte delle spese sostenute per offrire ai medici le strutture necessarie al compimento delle prestazioni private- e non di un corrispettivo per la prestazione medesima.

7. La società contribuente, nel controricorso, ha chiesto il rigetto delle censure proposte dall'Agenzia, rilevando gradatamente che:a) l'art.2195 c.c., nel quale era indicato il concetto di attività industriale, non faceva riferimento alcuno allo scopo di lucro, ma solo alla produzione di beni e servizi;b)l'Agenzia non poteva modificare la *causa petendi* nel giudizio di legittimità, ritenendo che detta disposizione non fosse pertinente, dopo che nel corso del giudizio di merito entrambe le parti avevano ritenuto la rilevanza dell'art.2195 c.c.;c) nell'ambito delle attività industriali si collocava quella svolta in campo sanitario, come aveva più volte riconosciuto la giurisprudenza di questa Corte a proposito delle case di cura;d) l'art.26 t.u.a. non faceva riferimento

alla natura giuridica – pubblica o privata- dell'ente svolgente attività industriale ;e) questa Corte aveva riconosciuto, ai fini della riconducibilità delle attività di un ente ospedaliero nell'alveo di quelle previste, ai fini delle imposte dirette, dall'art.2 lett.b) D.P.R. n.598/1973, la natura industriale dell'attività espletata da ente ospedaliero (Cass.n.964/1992), nè rilevava il concetto di scopo di lucro in senso soggettivo ai fini della configurabilità dell'attività industriale(Cass.n.5766/1994;Cass.n.16453/2003 e Cass.n.7725/2004), essendo sufficiente l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio, come questa Corte aveva ritenuto in un caso simile a quello qui scrutinato(Cass.n.16612/2008);f) l'inclusione, fra le attività per le quali l'art.26 t.u.a. prevedeva l'agevolazione sull'accise, di quelle agricole ed artigianali confermava l'assunto espresso dalla società contribuente circa la necessità di ricercare al di fuori dell'art.26 cit. il concetto di attività industriale, a ciò non ostando, nemmeno, il fatto che il legislatore avesse espressamente previsto l'inclusione, fra le attività che beneficiavano dell'agevolazione fiscale, di alcune attività gestite senza fini di lucro, ciò anzi dimostrando l'indifferenza del fine di lucro al fine della qualifica dell'attività come industriale;g) nessuna interpretazione analogica era stata compiuta dalla CTR in spregio alla natura eccezionale dell'agevolazione: h) il giudice di appello aveva soltanto escluso la rilevanza dello scopo di lucro che non era previsto dall'art.2082 cod. civ., dovendosi in ogni caso pervenire ad un'interpretazione della norma costituzionalmente orientata per impedire ingiustificate disparità di trattamento fra case di cura e strutture sanitarie pubbliche artificiosamente prospettata dall'Agenzia.

8. Orbene, la censura è infondata.

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

8.1 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».

8.2 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.

8.3 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.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

8.4 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.

8.5 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, discutendosi di forniture di gas metano compiute a partire dall'1 ottobre 2005 fino al 30 settembre 2007, tanto nella versione precedente alle modifiche apportate dal d.lgs.n.26/2007, che in quella attualmente vigente, proprio in forza delle ricordate modifiche, almeno per le forniture relative al giugno 2007.

8. 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".

8.7 Alla stregua del 4^ comma della medesima disposizione "L'accisa e' dovuta, secondo le modalita' 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."

8.8 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'attivita' 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 attivita' 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 attivita' industriali produttive di beni e servizi e nelle attivita' artigianali ed agricole. Si considerano altresì compresi negli usi industriali, anche quando non e' previsto lo scopo di lucro, gli impieghi del gas metano utilizzato negli impianti sportivi e nelle attivita' ricettive svolte da istituzioni finalizzate all'assistenza dei disabili, degli orfani, degli anziani e degli indigenti.**"*

8.9 Tale testo è stato poi sostituito, per effetto dell'art. del d.lgs.n.26/2007, art. 1, comma 1, lettera b)nel modo che segue:

" Il gas naturale (codici NC 2711 11 00 e NC 2711 21 00), destinato alla combustione per usi civili e per usi industriali, nonche' all'autotrazione, e' sottoposto ad accisa, con l'applicazione delle aliquote di cui all'allegato I, al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al

momento del consumo per il gas naturale estratto per uso proprio. 2. Sono considerati compresi negli usi civili anche gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, nei locali delle imprese industriali, artigiane e agricole, posti fuori dagli stabilimenti, dai laboratori e dalle aziende dove viene svolta l'attività produttiva, nonché alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, non utilizzati in impieghi produttivi dell'impresa, ma ceduti a terzi per usi civili. 3. **Sono considerati compresi negli usi industriali gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, in tutte le attività industriali produttive di beni e servizi e nelle attività artigianali ed agricole, nonché gli impieghi nel settore alberghiero, nel settore della distribuzione commerciale, 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 abbiano le caratteristiche tecniche indicate nella lettera b) del comma 2 dell'articolo 11 della legge 9 gennaio 1991, n. 10, anche se forniscono utenze civili. Si considerano, altresì, compresi negli usi industriali, anche quando non è previsto lo scopo di lucro, gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, nelle attività ricettive svolte da istituzioni finalizzate all'assistenza dei disabili, degli orfani, degli anziani e degli indigenti.**"

8.10 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.

8.11 Ciò posto, reputa la Corte che la sentenza impugnata ha escluso che elemento indefettibile ai fini della qualificazione di un'attività come industriale fosse rappresentato dal "fine di lucro".

8.12 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 -nelle versioni sopra riportate- 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. In terzo luogo, occorrerà verificare se la decisione impugnata, abbia correttamente escluso 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.

8.13 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.

8.14 Ed infatti, all'interno dell'art.26- nelle due versioni sopra riportate- 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.

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

8.16 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.

8.17 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.

8.18 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.

8.19 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.

8.20 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.

8.21 Chiarito, pertanto, che ai fini del presente giudizio occorre 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.

8.22 Orbene, occorre evidenziare che la giurisprudenza di questa Corte è andata progressivamente

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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 prescindersi dalla ricorrenza del fine lucrativo, il quale riguarda soltanto il movente soggettivo che induce l'imprenditore ad esercitare la sua attività.

8.23 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 -.

8.24 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-.

8.25 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.

8.26 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-.

8.27 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-. 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.

8.28 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).

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

8.30 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.

8.31 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).

8.32 In definitiva, non può revocarsi in dubbio che l'attività posta in essere dalle aziende ospedaliere- e dunque dall'Azienda S.Anna di Longone, 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-.

8.33 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.

8.34 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.

8.35 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 personalità 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.

8.36 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.”*

8.37 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.

8.38 Orbene, la sentenza impugnata si è pienamente conformata ai principi sopra esposti, non solo escludendo che il fine di lucro costituisce elemento indefettibile dell'attività industriale, ma anche puntualmente evidenziando come l'attività dell'azienda ospedaliera, nell'esercizio di prestazioni di beni e servizi- diagnostica, fornitura di terapie utili alla cura di patologie- fosse improntata a criteri di economicità ed imprenditorialità, non distinguendosi su tale base da quella espletata dalle case di cura accreditate presso il ssn.

8.39 Sulla base delle superiori argomentazioni, il primo motivo va rigettato.

9.Occorre passare all'esame del secondo motivo, con il quale l'Agenzia ha dedotto violazione dell'art.26 t.u.a. nel testo anteriore alla novella di cui al d.lgs.n.26/2007 e nel testo successivo alla stessa, nonché dell'art.4 D.M. 12.7.1977, in relazione all'art.360 comma 1 n.3 c.p.c.

9.1 Lamenta di avere esposto, in grado di appello, come l'azienda ospedaliera non aveva mai presentato l'istanza alla società intimata per ottenere l'applicazione dell'aliquota agevolata.

9.2 Osserva che la CTR, per escludere la vigenza dei presupposti richiesti dal D.M. citato ai fini dell'ottenimento dell'agevolazione, aveva ritenuto che lo stesso disciplinava la diversa ipotesi dell'esenzione dal tributo e non quella dell'agevolazione, senza considerare che le modalità operative previste per fruire del beneficio fiscale non erano cambiate ancorchè si fosse passati dal regime di esenzione a quello di tassazione agevolata, come aveva del resto riconosciuto questa Corte(sent.n.23518/2008) nel richiedere al soggetto interessato la dimostrazione dei presupposti per il riconoscimento dell'agevolazione tributaria. Reputa che la certificazione rilasciata dalla camera di

commercio attestante lo svolgimento dell'attività industriale costituiva requisito essenziale per godere dell'agevolazione.

10. Rispetto al secondo motivo di ricorso la società contribuente evidenziava che la giurisprudenza richiamata dall'Agenzia riguardava fattispecie anteriori all'entrata in vigore del t.u.a., applicabile dal 14.12.1995, il quale aveva abrogato il d.l.n.15/1977(art.68) e, con esso, il d.m.12/7/1977 che aveva dato attuazione a tale normativa, non essendo necessaria l'istanza da parte del fornitore per ottenere l'agevolazione, una volta che il cliente della Sorgenia aveva accettato la fornitura di gas ad aliquota agevolata.

10.1 Rilevava, infine, che era in ogni caso passata in giudicato, in quanto non impugnata, la statuizione del giudice di appello relativa al riconoscimento dell'agevolazione con riguardo alle forniture di gas eseguite presso le strutture di Asso e Longone al Segrino ove si svolgeva attività di assistenza ad anziani e disabili.

11. Il motivo è infondato.

11.1 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)."*

11.2 L'art.4 4^o 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."*

11.3 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.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

11.4 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".

11.5 Orbene, 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-.

11.6 Ma nel caso di specie l'Agenzia ricorrente, come già ricordato- v.pag.12 2^ periodo del ricorso- ha ipotizzato l'esistenza di un onere diretto di dichiarazione a carico dell'azienda ospedaliera nei confronti dell'Ufficio di Finanza che, a dire il vero, la normativa secondaria non contempla affatto, semmai individuando tale obbligo di dichiarazione a carico della ditta fornitrice.

11.7 Peraltro, la disposizione secondaria evocata dall'Agenzia 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 della omessa certificazione attestante l'iscrizione alla camera di commercio.

11.8 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- e non il consumatore-, 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.

11.9 La sentenza impugnata, integrata nella motivazione secondo quanto sopra specificato, resiste pertanto alla censura esposta dall'Agenzia.

12. Il ricorso va quindi rigettato e le spese del giudizio di legittimità vanno poste a carico dell'Agenzia

P.Q.M.

La Corte

Rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia al pagamento delle spese processuali che liquida in favore della società contribuente in euro 18.000,00 per compensi, 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.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale