

Civile Sent. Sez. 5 Num. 24910 Anno 2013

Presidente: PIVETTI MARCO

Relatore: CONTI ROBERTO GIOVANNI

Data pubblicazione: 06/11/2013

**SENTENZA**

sul ricorso 4598-2011 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

868

LEONE GREGORIO giusta delega a margine;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 189/2010 della COMM.TRIB.REG.  
di MILANO, depositata il 14/10/2010;

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 e deposita nota spese;

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. La Società Sorgenia- già Energia s.p.a.- ha fornito gas metano all'Azienda ospedaliera "G.Salvini" nel presidio di Garbagnate Milanese ed in quello di Limbiate applicandole un'imposta di consumo per uso industriale.
2. 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 a 1.2000.000 mc. in ragione della natura ospedaliera della struttura sanitaria, come tale incompatibile con l'uso industriale. Quanto al presidio di Limbiate l'U.T.F. riconosceva l'aliquota per usi industriali ma non quella relativa all'agevolazione sul consumo annuo, in quanto il periodo 2004-2005 detto consumo era stato inferiore a 1.200.000 mc.
3. L'Ufficio emetteva quindi avviso di pagamento per un importo di euro 1.002.352,55 che la società impugnava innanzi alla CTP di Milano che respingeva il ricorso.
4. La CTR della Lombardia, con sentenza depositata il 23 settembre 2008 ha rigettato l'appello proposto dalla società contribuente confermando la decisione di primo grado. Contro tale decisione è stato proposto ricorso per Cassazione.
5. Nelle more, l'Ufficio doganale ha emesso atto di contestazione delle sanzioni per ritardato pagamento dell'imposta dovuta nei confronti, in solido, della Sorgenia e dell'Azienda Ospedaliera Salvini. Il ricorso proposto dalla Sorgenia veniva accolto dalla CTP di Milano.
6. Proponeva appello l'Agenzia delle Dogane e la CTR della Lombardia, con sentenza pubblicata il 14 ottobre 2010, respingeva l'impugnazione e condannava l'appellante al pagamento delle spese del giudizio.
7. Osservava il giudice di appello che la giurisprudenza -di merito e di legittimità- aveva ritenuto l'attività espletata dagli ospedali improntata a rigorosi criteri di economicità e che la differenza fra casa di cure ed ospedali pubblici propugnata dall'Ufficio non era corretta, fornendo entrambe le strutture analoghi servizi. Peraltro, la legittimità dell'applicazione dell'aliquota ridotta trovava fondamento nella documentazione prodotta.
8. L'Agenzia delle Dogane ha proposto ricorso per Cassazione, affidato a quattro 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** l'Agenzia ha dedotto violazione degli artt.112, 342 e 346 c.p.c., nonché degli artt. 53 e 56 d.lgs.n.546/1992, in relazione all'art.360 comma 1 n.3 c.p.c. Lamenta che la CTR sarebbe incorsa nel vizio di ultrapetizione, avendo esaminato il merito della violazione mentre

pendeva altro procedimento relativo all'avviso di accertamento e senza che le parti avessero sollecitato il sindacato relativo alla debenza del tributo in quel procedimento nel procedimento concernente la legittimità delle sanzioni irrogate. Peraltro, tale questione non era stata riproposta in fase di gravame dalla società contribuente.

10. Con il **secondo motivo** la ricorrente deduce il vizio di violazione degli artt.6 c.2 d.lgs.n.472/1997, nonché dell'art.8 c.1 d.lgs.n.546/1992 e dell'art.10 c.3 della l.n.212/2000. Secondo l'Agenzia, la quale dichiarava di avere proposto la censura ancorchè la CTR non avesse pronunziato sulla presunta violazione delle norme di legge indicate nella censura, il giudice di appello aveva errato a confermare la sentenza di primo grado, in quanto le cause di non punibilità invocate dalla Sorgenia non sussistevano. Parimenti insussistente doveva ritenersi lo stato di incertezza del quadro normativo, avendo la stessa Agenzia costantemente escluso dall'uso industriale gli impieghi del gas metano presso strutture ospedaliere pubbliche, in quanto le stesse non erano dirette alla realizzazione dello scopo di lucro.

11. Con il **terzo motivo** l'Agenzia ha dedotto, ancora una volta in via prudenziale in assenza di esame specifico della questione da parte della CTR, la violazione dell'art.26 t.u.a. e dell'art.14 disp.prel.c.c., in relazione all'art.360 comma 1 n.3 c.p.c. Osserva che l'art.26 t.u.a. era stato correttamente applicato dall'Ufficio, non potendosi ricondurre all'attività industriale quella svolta dall'azienda ospedaliera. Peraltro, il riconoscimento dell'agevolazione era condizionato all'iscrizione dell'utente nell'elenco dei soggetti esonerati o agevolati che la Società erogante deve trasmettere all'Amministrazione finanziaria, corredato dalle conformi certificazioni della Camera di Commercio, alla stregua dell'art.4 D.M. 12.7.1977, reso in attuazione dell'art.10 d.l.n.15/1977. E proprio l'assenza del possesso di tale ultima certificazione come anche del carattere industriale del soggetto fruitore finale del gas metano, rendeva evidente che alla Società Sorgenia non spettava alcun rimborso, non potendo l'attività svolta dall'Azienda ospedaliera essere assimilata a quella industriale.

12. Con il **quarto motivo** di ricorso l'Agenzia ha prospettato insufficiente e carente motivazione su punti decisivi della controversia. La CTR, rispetto alla questione relativa all'operatività dell'esimente in ragione della presunta incertezza sull'interpretazione della normativa in materia, aveva totalmente omesso ogni motivazione, parimenti offrendo una motivazione insufficiente in ordine alla non debenza del tributo.

13. La Sorgenia, nel controricorso, ha dedotto l'infondatezza del primo motivo di ricorso, essendo pendente il procedimento relativo all'avviso di accertamento emesso in relazione alla violazione che costituiva la base della sanzione, né essendovi per il giudice del procedimento relativo alla sanzione alcun obbligo di conformare il proprio operato a quello del giudice che aveva deciso, in

modo non definitivo, il giudizio relativo all'esistenza del debito fiscale. Aggiungeva che la questione relativa all'applicazione dell'art.26 t.u.a. era stata ritualmente e tempestivamente riproposta nelle controdeduzioni depositate in grado di appello.

13.1 Quanto al secondo motivo di ricorso, la controricorrente eccepiva l'inammissibilità della censura che involgeva profili non esaminati dal giudice di merito su questioni ritenute assorbite dal giudice di merito. In ogni caso, evidenziava l'infondatezza della censura, posto che era evidente l'esistenza di contrastanti orientamenti giurisprudenziali idonei a giustificare l'incertezza normativa con valore esimente rispetto alla sanzione irrogata.

13.2 Evidenziava, con riferimento al terzo motivo, la piena sussumibilità dell'attività svolta dall'azienda ospedaliera beneficiaria della somministrazione nell'alveo dell'art.2195 1<sup>a</sup> comma cod. civ., non potendo rilevare lo scopo di lucro, né assumendo significato la mancanza della dichiarazione attestante l'iscrizione degli utenti che beneficiavano dell'accisa ridotta alla stregua dell'art.4 D.M. 12 luglio 1997, in quanto tale decreto ministeriale aveva perso efficacia per effetto dell'entrata in vigore del t.u.a., il quale aveva espressamente abrogato il d.l.n.15/1977.

13.3 Sottolineava, infine, l'infondatezza del quarto motivo di ricorso, non risultando che la CTR, una volta ritenuta fondata una delle doglianze proposte dalla società contribuente, dovesse necessariamente prendere posizione su tutti gli altri motivi e fatti prospettati, ma non esaminati, dal giudice di appello in quanto ritenuti assorbiti. In ogni caso, il provvedimento impugnato aveva adeguatamente motivato le ragioni per le quali l'attività ospedaliera non poteva ricomprendersi nel *genus* dell'attività industriale.

14. Il primo motivo di ricorso è infondato.

14.1 La società contribuente ha dedotto nel controricorso –pagg.9 e 10- di avere riproposto, in seno alle proprie controdeduzioni del 22.3.2010, in grado di appello le questioni, sollevate in primo grado, in ordine alla sussunzione dell'attività svolta in ambito ospedaliero nel paradigma dell'art.2195 cod.civ. Ed è noto che la parte vincitrice in un grado di giudizio non ha l'onere di proporre appello incidentale rispetto alle questioni rimaste assorbite, potendosi limitare a prospettarle in qualunque forma nel successivo grado di giudizio. Ciò che ha fatto la Sorgenia.

14.2 Risulta ancora che la CTR, investita del giudizio relativo alla irrogazione delle sanzioni alla società fornitrice di gas metano che in sede di applicazione dell'accisa per le forniture effettuate aveva indebitamente applicato l'aliquota prevista per gli usi industriali del beneficiario, ha ritenuto di valutare l'insussistenza della violazione sostanziale contestata separatamente alla società Sorgenia attraverso un avviso di accertamento che la stessa società aveva autonomamente impugnato e sul quale non si era formato alcun giudicato.

14.3 Sul punto non può ritenersi, ad onta di quanto postulato dall'Agenzia, che il giudice chiamato

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

a verificare la legittimità della sanzione applicata debba orientare la sua decisione in ordine alla sussistenza del presupposto adeguandosi alla soluzione espressa dal giudice chiamato a pronunciarsi sulla legittimità dell'avviso di accertamento allorchè tale giudizio non si sia concluso con il passaggio in giudicato della sentenza.

14.4 Ed infatti, nel momento in cui il sistema normativo ammette la possibilità per l'amministrazione di procedere separatamente all'accertamento della pretesa fiscale ed alla sanzione da irrogare in ragione della violazione alla normativa fiscale ascrivibile al contribuente, il giudice chiamato a verificare la sussistenza della violazione che ha giustificato l'irrogazione della sanzione non può ritenersi vincolato alle statuizioni resa dal giudice che verifica l'atto di accertamento fino a quando non si sia formato alcun giudicato sullo stesso.

14.5 Tanto giustifica la autonoma prospettazione, da parte del contribuente, dell'assenza dei presupposti che giustificavano l'irrogazione della sanzione da parte del contribuente.

14.6 In questa prospettiva, l'operato del giudice di appello che ha esaminato tale questione, prospettata dall'appellata innanzi a sé, non ha commesso alcun errore giuridico.

14.7 Ed è chiaro che la CTR, ritenendo insussistente la violazione contestata alla società, ha poi ommesso di statuire sulle eccezioni che la contribuente aveva posto in ordine alla sussistenza del presupposto della sanzione con riferimento all'asserito stato di incertezza del quadro normativo, sul presupposto che l'esclusione della violazione ritenuta incidentalmente elideva il presupposto stesso della sanzione applicata dall'Ufficio.

15. Passando all'esame della terza censura, che appare opportuno esaminare con priorità in relazione al suo oggetto, concernente l'esistenza della violazione posta a base della sanzione- alla quale è invece dedicato il terzo motivo- reputa la Corte che la stessa è infondata.

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

15.2 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». 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.

15.3 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.

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

15.5 In particolare, l'art. 26 del d.lgs.n.504/1995 cit., dopo l'abrogazione dell'art.10 del d.l. n.15/1977, conv.nella l.n.102/1977 giusto l'art.68 comma 1 lett.p), nella versione *ratione temporis* applicabile per i fatti qui rilevanti- relativi a fatture di somministrazione emesse dall'Ottobre 2004 al maggio 2006 – v.pag.5 ricorso introduttivo che riporta il ricorso in appello dell'Agenzia delle Dogane - dispone al primo comma 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”.

15.6. 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”.

15.7 Alla stregua del 4<sup>^</sup> 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.”

15.8 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.***”

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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

15.10 Ciò posto, reputa la Corte che la sentenza impugnata ha escluso che l'ente ospedaliero non svolgesse attività industriale, essendo la sua attività improntata a rigorosi criteri imprenditoriali di conseguimento di obiettivi economici, non potendosi individuare differenze significative fra le attività svolte dai medesimi rispetto a quelli erogati dalle case di cura.

15.11 Orbene, per vagliare la correttezza di tale assunto è necessario anzitutto verificare se lo scopo di lucro costituisca elemento indefettibile ai fini dell'art.26 t.u.a. e 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.

15.12 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.

15.13 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.

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

15.15 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.

15.16 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.

15.17 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.

15.18 Tale affermazione consente, quindi, di ritenere che nel caso specifico non possa affermarsi

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



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.

15.19 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.

15.20 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.

15.21 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.

15.22 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 -.

15.23 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-.

15.24 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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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.

15.25 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 é sufficiente l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio-cfr.Cass.n.16612 /2008-.

15.26 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-.

15.27 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.

15.28 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).

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

15.30 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.

15.31 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).

15.32 In definitiva, non può revocarsi in dubbio 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.-conf.Cass.sez.l., n. 5766 del 14/06/1994;Con.Stato 16 gennaio 1992, n.46-.

15.33 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.

15.34 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 aziende 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.

15.35 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.

15.36 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."*

15.37 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.

15.38 Orbene, la sentenza impugnata si è pienamente conformata ai principi sopra esposti, non solo valorizzando i connotati dell'imprenditorialità dell'attività svolta dall'azienda ospedaliera, ma anche puntualmente evidenziando come l'attività medesima, nell'esercizio di prestazioni di beni e servizi fosse improntata a criteri di economicità ed imprenditorialità non distinguendosi, su tale base,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

da quella espletata dalle case di cura accreditate presso il ssn.

15.39 Quanto all'argomento, esposto dall'Agenzia all'interno del motivo n.3, secondo il quale la società contribuente non avrebbe comunque avuto diritto a pretendere l'agevolazione per non avere rispettato le prescrizioni contenute nell'art.4 D.M. 12 luglio 1977 che l'Agenzia aveva espressamente richiamato nel proprio ricorso in appello-v.10 ricorso per Cassazione-, lo stesso non è convincente.

15.40 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).*" L'art.4 4<sup>^</sup> 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.*" 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.

15.41 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".

15.42 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-.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

15.43 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.

15.44 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.

15.45 Sulla base delle superiori argomentazioni, il terzo motivo è infondato.

16. Parimenti infondato risulta il quarto motivo di ricorso.

16.1 E' noto che la fondatezza della censura in ordine al vizio di insufficiente motivazione della sentenza è necessario che qualora il giudice di merito non abbia tenuto conto alcuno delle inferenze logiche che possono essere desunte degli elementi dimostrativi adottati in giudizio ed indicati nel ricorso con autosufficiente ricostruzione, e si sia limitato ad assumere l'insussistenza della prova, senza compiere una analitica considerazione delle risultanze processuali-Cass. n. 3370 del 02/03/2012-.

16.2 E poiché detto vizio ricorre solo se nel ragionamento del giudice di merito, quale risulta dalla sentenza, sia riscontrabile il mancato o deficiente esame di punti decisivi della controversia-Cass. n. 6288 del 18/03/2011- la sentenza impugnata, che ha pur sinteticamente dato conto delle ragioni idonee ad includere l'azienda ospedaliera fra i soggetti esercenti attività industriale per i quali doveva riconoscersi l'applicazione dell'accisa a tasso agevolato non è incorsa in alcun errore in diritto ed essendo corretta va soltanto integrata alla stregua delle considerazioni sopra esposte, tenuto conto dell'art.384 c.p.c.

17. Il rigetto dei motivi esaminati impone l'assorbimento del secondo motivo.

Il ricorso va rigettato.

Le spese seguono la soccombenza

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.