

Giurisprudenza

## Prestazioni di vitto e alloggio distinte dalla cura dei degenti

27 Agosto 2013

L'agevolazione ai fini delle accise prevista per gli impieghi del gas metano da combustione nell'attività alberghiera non può essere estesa all'attività ospedaliera

Thumbnail  
Image not found or type unknown

Con la sentenza in rassegna (n. 10763/2013), la Cassazione si è pronunciata sulla legittimità dell'applicazione dell'aliquota di accisa agevolata - prevista dall'articolo 26 del Testo unico delle accise (Tua), emanato con il decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 - per il gas metano destinato alla combustione per usi industriali, nell'ambito di un sistema di teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione. Nel caso di specie, il sistema di teleriscaldamento risulta alimentato da tre impianti di cogenerazione e costituito da due distinte reti di distribuzione del calore, che utilizzano quale fluido vettore, rispettivamente, acqua e vapore; la rete a vapore è alimentata da uno solo dei tre impianti di cogenerazione, che provvede a fornire vapore a una struttura ospedaliera. La ricorrente Amministrazione doganale contestava l'applicazione dell'aliquota d'imposta agevolata proprio in quanto il richiamato impianto di cogenerazione non produceva più energia elettrica, limitandosi alla sola erogazione di vapore.

Al riguardo, la Cassazione ricorda preliminarmente che, ai sensi del citato articolo 26 del Tua, sono ricompresi negli usi industriali, per i quali è previsto un trattamento agevolativo, tra gli altri, gli impieghi *"nel settore alberghiero"*, nonché nel *"teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione che abbiano le caratteristiche tecniche indicate nell'art. 11, comma 2, lett. b), della legge 9 gennaio 1991, n. 10, anche se riforniscono utenze civili"*.

Premesso che per *"teleriscaldamento"* deve intendersi la fornitura di acqua calda e di vapore a edifici o a interi quartieri residenziali, operata a distanza mediante apposite tubature che collegano la centrale agli utenti, la nozione di *"cogenerazione"* è fornita dalla disposizione dell'articolo 2 del decreto legislativo 16 marzo 1999, n. 79: ai sensi di detta norma, infatti, la *"cogenerazione è la produzione combinata di energia elettrica e calore alle condizioni definite dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas, che garantiscano un effettivo risparmio di energia rispetto alle produzioni"*

*separate*"; inoltre, a mente del succitato disposto dell'articolo 26 del Tua, gli impianti di cogenerazione, ai fini dell'inserimento degli stessi nel novero degli impieghi industriali del gas metano destinato alla combustione, devono avere le caratteristiche tecniche indicate nell'articolo 11, comma 2, lettera b), della legge n. 10 del 1991, cioè devono avere una potenza elettrica " *installata per la cogenerazione pari ad almeno il 10 per cento della potenza termica erogata all'utenza*".

Secondo la Cassazione, deve ritenersi che, in forza del quadro normativo di riferimento suesposto, l'impiego di gas metano combustibile nel teleriscaldamento fruisce del trattamento fiscale agevolativo in questione solo ove ricorrano - e vengano mantenute nell'utilizzazione dell'impianto - tutte le condizioni, previste dal combinato disposto dell'articolo 26 del Tua, dell'articolo 2, comma 8, del Dlgs n. 79 del 1999 e dell'articolo 11 della legge n. 10 del 1991: in altri termini, non è sufficiente che venga installato e gestito un impianto di teleriscaldamento, che comporti l'adduzione di calore mediante apposite tubature agli utenti, in sostituzione dei tradizionali impianti di riscaldamento domestico.

Non qualsiasi vettore termico realizzato a monte, che prescindendo dalla concreta utilizzazione che ne possa essere fatta dall'utente a valle, comporta invero l'applicazione del trattamento agevolativo in discussione, ma solo quell'impianto di teleriscaldamento che, in quanto fornito delle caratteristiche tecniche di cui all'articolo 11 della legge n. 10 del 1991, attraverso la produzione combinata (cogenerazione) di energia elettrica e di calore, garantisca un significativo risparmio di energia rispetto alle produzioni separate, ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del Dlgs n. 79 del 1999.

Nel richiamare gli atti della causa - dai quali è possibile desumere che, nel caso di specie, il vapore era inviato alla struttura ospedaliera mediante due linee di tubazioni che orientano il calore erogato, la prima, verso "usi di condizionamento, sterilizzazione e cucina", la seconda, all'alimentazione dell'impianto di lavanderia stireria - la Corte conclude trattarsi di impiego del combustibile soggetto ad accisa in usi diversi dalla coproduzione di energia elettrica e di calore, che sola può giustificare - in quanto si traduce in un risparmio energetico - il trattamento fiscale agevolato.

A giudizio della Corte, non è del pari sostenibile l'equiparazione - operata dal giudice di appello - tra la somministrazione di vitto e alloggio, effettuata ai degenti dell'ospedale, e l'attività alberghiera, ricompresa dall'articolo 26 del Tua tra le attività industriali, soggette ad aliquota di accisa agevolata.

Sul punto, i giudici di legittimità osservano che l'attività ospedaliera non può essere assimilata *tout court* all'attività alberghiera (in questo senso, si veda la sentenza 29 maggio 2012, n. 8558), atteso che il complesso e atipico rapporto che si instaura tra l'ospedale o la casa di cura e il paziente non si esaurisce - come la suddetta attività - nella mera fornitura di prestazioni di natura *lato sensu*

alberghiera (somministrazione di vitto e alloggio), ma consiste anche, e soprattutto, nella messa a disposizione del personale medico ausiliario e di quello paramedico nonché nell'apprestamento dei medicinali e di tutte le attrezzature necessarie, anche in vista di eventuali complicanze (tra le tante, si vedano la sentenza a sezioni unite 1 luglio 2002, n. 9556; 14 luglio 2004, n. 13066; 13 aprile 2007, n. 8826).

Ne discende, dunque, che - stante la finalizzazione principale dell'attività ospedaliera all'assistenza medica e alla cura dei degenti, cui l'attività *lato sensu* alberghiera è del tutto accessoria e strumentale - una assimilazione *tout court* dei due tipi di attività, ai fini dell'imposizione, non può ritenersi giuridicamente corretta.

Considerato, infine, che le esenzioni o le agevolazioni in materia di imposte armonizzate (come, nel caso di specie, le accise), che possono essere concesse solo a determinate condizioni e in casi specificamente previsti, costituiscono un'eccezione rispetto al normale regime tributario, la Cassazione conclude che la disposizione agevolativa testualmente prevista dall'articolo 26 con riferimento all'attività alberghiera non può essere estesa, in via interpretativa, all'attività ospedaliera.

*Giurisprudenza delle imposte edita da ASSONIME*

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/prestazioni-vitto-e-alloggio-distinte-dalla-cura-dei-degenti>