

**Civile Ord. Sez. 6 Num. 30108 Anno 2022**

**Presidente: LUCIOTTI LUCIO**

**Relatore: SUCCIO ROBERTO**

**Data pubblicazione: 13/10/2022**

Oggetto: art 26 TUA –  
agevolazione – requisiti di  
applicazione

### **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. R.G. 23246/2021 proposto da  
AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI in persona del Direttore  
*pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello  
Stato, con domicilio in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12, presso  
l'Avvocatura Generale dello Stato (PEC:  
ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it)

– *ricorrente* –

Contro

BENNETT s.p.a. – società a socio unico - in persona del legale  
rappresentante *pro tempore*; UNOENERGY S.P.A. in persona del  
legale rappresentante *pro tempore*; GAS PLUS VENDITE S.P.A. in

persona del legale rappresentante *pro tempore* tutte rappresentate e difese giusta procura speciale in atti dall'avv. prof. Maurizio Logozzo (PEC: m.logozzo@pec.studiologozzo.it) e dall'avv. Rocco Agostino (PEC: roccoagostino@ordineavvocatiroma.org) con domicilio eletto in Roma presso il ridetto secondo difensore nel suo studio in via delle Milizie n. 34;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia n. 24/02/21 depositata in data 16/02/2021;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 15/09/2022 dal Consigliere Relatore Roberto Succio;

**Rilevato che:**

- la società contribuente ricorreva avverso il provvedimento di irrogazione sanzioni notificatole a seguito di PVC;
- la CTP accoglieva il ricorso; l'Ufficio impugnava la pronuncia di primo grado;
- la CTR rigettava l'impugnazione e confermava la pronuncia di primo grado ritenendo applicabile alle cessioni di gas oggetto dell'accertamento la tariffa prevista per gli usi industriali/commerciali ex art. 26 del d. Lgs. n. 504 del 1995 (c.d. testo unico accise o TUA), gas acquistato dalla BENNETT s.p.a. società a socio unico in capo alle società GAS PLUS VENDITE s.r.l. e UNOGAS ENERGIA s.p.a. e da questa ceduto alla società GALLERIE COMMERCIALI BENNETT s.p.a. che lo impiegava nel riscaldamento del centro commerciale "Sacile" e dei locatari delle aree destinate alla vendita ivi esistenti;
- ricorre a questa l'Amministrazione Finanziaria con atto affidato a tre motivi; resistono ciascuna con proprio autonomo controricorso le società contribuenti;

**Considerato che:**

- il primo motivo deduce la violazione o falsa applicazione dell'art. 26 TUA in relazione all'art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c. per

avere la CTR erroneamente riconosciuto l'applicazione, nel caso per cui è processo, dell'agevolazione in parola;

- il motivo è infondato;
- ritiene la Corte, in assonanza alla propria giurisprudenza già nota (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 35904 del 2021) che l'art. 26, comma 3 TUA estenda l'applicazione dell'aliquota ridotta sul gas naturale utilizzato per usi industriali, fra l'altro, agli impieghi di tale combustibile "nel settore della distribuzione commerciale". Contrariamente a quanto sostiene la ricorrente, e in accordo con quanto sostenuto in controricorso la nozione di "distribuzione commerciale" non è limitata alla mera attività di gestione diretta ma è inclusiva dell'intera filiera che sta a monte della commercializzazione del prodotto finito da parte del negoziante, ovvero di tutti i passaggi (di tutte le attività di impresa) necessarie a rendere disponibile quel prodotto per il consumatore finale. Nella nozione rientrano dunque anche le attività volte alla predisposizione di misure organizzative (concentrazione degli spazi commerciali in un unico immobile avente specifica destinazione, per la successiva locazione dei locali a singoli esercenti) e, a maggior ragione, quelle di fornitura di servizi (pulizia, riscaldamento, luce ecc.) utili (o indispensabili) alla commercializzazione. Del resto, ad avvalorare la tesi che l'aliquota ridotta per usi industriali spetti a tutte le imprese che operano in ambiti connessi o funzionali alla vendita di beni o servizi, sta l'utilizzo da parte del legislatore del termine «settore», che sottolinea come, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione, non va fatta distinzione fra l'attività caratteristica di distribuzione commerciale e le attività ad essa accessorie. Non va, infine, tralasciato di considerare che l'art. 26 comma 3 TUA è stato introdotto, dall'art. 2, comma 73, L.286/06, in attuazione della Direttiva CE n. 2003/96, con la quale il legislatore comunitario ha stabilito

- che gli Stati membri possono applicare aliquote differenziate sui prodotti energetici a seconda, fra l'altro, del loro uso "non commerciale" o "commerciale" (art. 5), precisando (art. 11) che per "uso commerciale" deve intendersi "l'utilizzazione da parte di un'entità commerciale ... che eserciti in modo indipendente e in qualsiasi luogo la fornitura di beni o servizi ...": l'interpretazione restrittiva data dall'Agenzia all'articolo 26 cit. si pone perciò in palese contrasto con la ratio, di favorire in via generalizzata l'esercizio delle attività economiche di scambio, sottesa alla Direttiva ridetta;
- ancora, la interpretazione della norma offerta dalla Agenzia ricorrente si pone in contrasto con il testo letterale della norma che, facendo riferimento al settore della distribuzione, non consente una distinzione fra distribuzione diretta ed indiretta che non trova alcun sostegno neppure logico, alla luce della espressione "settore" che richiama tutte le diverse tipologie di organizzazione che può avere la distribuzione commerciale, oltre che con la *ratio* della disposizione che è quella di abbattere il livello di imposizione al fine di favorire gli utilizzatori industriali o commerciali rispetto a quello previsto per il mero godimento del gas naturale impiegato per gli usi civili o domestici, fra cui non possono sicuramente rientrate le Gallerie Commerciali Bennet ed i supermercati Bennet;
  - invero, la corretta interpretazione della norma — che è stata fatta propria dalla sentenza impugnata — la quale rifugge dalla distinzione fra usi diretti ed indiretti, si impone anche alla luce del rilievo che la estensione della agevolazione al settore della distribuzione commerciale è avvenuta in occasione del recepimento da parte del giudice nazionale della Direttiva 2003/96/CE del Consiglio del 27 ottobre 2003, già citata, che ristrutturava il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità. In essa il legislatore comunitario ha

- stabilito che gli stati membri, al fine di favorire gli utilizzatori industriali e commerciali mediante abbattimento del livello di imposizione per tali soggetti (per i quali l'impiego del gas costituisce un costo strumentale alla attività), possono applicare delle aliquote agevolate differenziate sui prodotti energetici, fra cui il gas naturale, distinguendo fra "uso commerciale" e "non commerciale" (art. 5 e art. 7 della Direttiva), intendendosi per «uso commerciale» l'utilizzazione da parte di un'entità commerciale, identificata conformemente al paragrafo 2, che eserciti in modo indipendente e in qualsiasi luogo la fornitura di beni e servizi, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tali attività economiche e precisando che "le attività economiche comprendono tutte le attività di produttore, di commerciante e di prestatore di servizi, comprese le alt. attività estrattive e agricole" (art. 11); - ciò rende evidente che l'utilizzo della formula "usi commerciali" nella normativa comunitaria, corrisponde a quella di impiego del gas nel "settore della distribuzione commerciale", utilizzata nel diritto interno dal D. Lgs. n. 26 del 2007, con riferimento ad una nozione intesa in senso economico, piuttosto che tecnico — giuridico ed in contrapposizione ai cd. usi civili, per cui non si può in tale ambito distinguere arbitrariamente, come pretende la Agenzia delle Dogane, fra usi diretti ed usi indiretti del gas, al fine di scindere in due parti il settore della distribuzione industriale in contrasto oltretutto con la lettera e con la *ratio* della norma (così Cass. 22452 del 16/10/2020 e prima ancora Cass. 25973, 25974, 25975 del 15/10/2019);
- infine, non giova alla tesi dell'Agencia ricorrente il richiamo alla giurisprudenza di questa Corte (di cui è espressione Cass. 19401 dell'8/07/2021) sia poiché riferita a caso differente in fatto (la cessione in quella fattispecie da parte della contribuente di gas naturale ad altro autonomo soggetto la

quale, successivamente, in forza di contratti di servizi, ha poi ceduto calore a ulteriori e ancora diverse società), sia in quanto detta giurisprudenza riguarda l'applicazione del c. 4 e non del c. 3 dell'art. 26 TUA;

- il secondo motivo denuncia la violazione dell'art. 67 del TUA e dell'art. 4 d. M. del 12 luglio 1977 in relazione all'art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c. per avere la CTR erroneamente ritenuto che dal mancato adempimento consistente nella mancata presentazione di una preventiva dichiarazione non poteva conseguire l'inapplicabilità del beneficio dell'accisa agevolata;
- anche tale motivo non ha fondamento;
- come costantemente ritenuto da questa Corte (Cass. n. 27648/2019) la norma di cui all'art. 4 D. M. 12.7.1977 ha costituito norma di attuazione del D.L. 7.2.1977 n. 15 avente ad oggetto l'imposta di consumo sul gas metano, sostituita dall'accisa introdotta -circa venti anni dopo- dal d. Lgs. 504 del 1995 (c.a. TUA), il quale, nell'art. 68, nell'elencare i testi legislativi abrogati, menziona espressamente ".....p) il decreto legge 1977 n. 15 convertito con modificazioni dalla legge 7.4.1977 n. 102 contenente disposizioni per l'imposta di consumo sul gas metano e successive modificazioni";
- quindi, per effetto della abrogazione della predetta normativa (norma primaria) è venuta meno la norma regolamentare di cui al D. M. 12.7.77 (norma di attuazione). In ogni caso le norme regolamentari in parola non sono compatibili con il TUA, il quale contempla una aliquota ridotta a differenza del D. M. del 1977 che invece regolamentava una esenzione d'imposta ed era applicabile ai "soggetti che forniscono direttamente il gas metano ai consumatori finali", mentre il destinatario della normativa contenuta nel T. U. accise è il "grossista" e tale è la società oggi controricorrente. Per ultimo, si osserva che la normativa oggi vigente -a differenza del d.L. 15/77- non

- subordina l'assoggettamento ad accisa "usi industriali" al rispetto di requisiti formali ma fa discendere la riduzione dell'aliquota alla circostanza fattuale che il gas naturale sia stato effettivamente impiegato in attività di natura industriale;
- in proposito si deve tenere conto del principio comunitario di prevalenza della sostanza sulla forma: la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha recentemente consolidato le proprie linee-guida interpretative in relazione al rapporto tra requisiti sostanziali e adempimenti formali ai fini dell'individuazione del trattamento impositivo. Il conflitto tra "forma" e "sostanza" nell'applicazione dei tributi armonizzati è stato infatti risolto nel senso della prevalenza di quest'ultima (in applicazione della c.d. *substance over the form rule*) sia con riguardo all'IVA (CGUE, 15 settembre 2016, causa C-516/14, *Barlis* 06) sia con riferimento – che qui interessa e trova applicazione – alle imposte di consumo (CGUE, 2 giugno 2016, causa C-418/14, *Roz-Swit*);
  - alla luce delle considerazioni sopra svolte, il terzo motivo, con il quale si deduce la violazione dei principi in materia di onere della prova quanto alla sussistenza dei requisiti previsti ex lege per l'applicazione delle agevolazioni tributarie, è assorbito poiché irrilevante ai fini del decidere;
  - conclusivamente, quindi, vanno rigettati il primo e secondo motivo di ricorso, assorbito il terzo;
  - le spese del giudizio vanno compensate, alla luce delle incertezze giurisprudenziali di cui alla pronuncia del 2021 citata da parte ricorrente, per quanto non attinente strettamente al caso di specie;
  - rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello

Stato, non si applica l'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (cfr., *ex multis*, Cass. n. 1778 del 2016).

**P.Q.M.**

rigetta il primo e secondo motivo di ricorso, assorbito il terzo;  
compensa le spese processuali.

Così deciso in Roma, il 15 settembre 2022