

# Utilizzo di gasolio in regime agevolato per lavorazioni effettuate a favore di aziende agricole (imprese agricole non iscritte nella sezione speciale del registro delle imprese o iscritte in tale sezione dopo l'esecuzione delle prestazioni)

Cass. Sez. Trib. 24 maggio 2021, n. 14146 - Manzon, pres.; Galati, est.; Mucci, P.M. (diff.) - Agriserv s.r.l. (avv.ti Miccinesi e Pistolesi) c. Agenzia delle Dogane (Avv. gen. Stato). (*Cassa e decide nel merito Comm. trib. reg. Toscana 4 novembre 2011*)

**Imposte e tasse - Utilizzo di gasolio in regime agevolato per lavorazioni effettuate a favore di aziende agricole - Imprese agricole non iscritte nella sezione speciale del registro delle imprese o iscritte in tale sezione dopo l'esecuzione delle prestazioni.**

(*Omissis*)

## FATTO

Il contenzioso trae origine da un processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza di (OMISSIS) all'esito di un accertamento concluso il (OMISSIS) a carico della società ricorrente.

Con la verifica è stata accertata, in relazione al periodo 1999-2003, a carico della Agriserv s.r.l., società operante nel settore delle attività agro - meccaniche, l'utilizzo di gasolio in regime agevolato per lavorazioni effettuate a favore di aziende agricole che non potevano essere considerate "imprese agricole" perchè non iscritte nella sezione speciale del registro delle imprese o iscritte in tale sezione dopo l'esecuzione delle prestazioni.

Avverso il verbale la società ha proposto ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Arezzo che lo ha respinto.

La sentenza di primo grado è stata confermata dalla CTR della Toscana che non ha condiviso la tesi della contribuente secondo cui, al fine di beneficiare dell'agevolazione sulle accise, doveva ritenersi sufficiente che le imprese per le quali erano state svolte le lavorazioni fossero iscritte alla sezione ordinaria del registro delle imprese, non anche alla sezione speciale.

Secondo la ricostruzione della normativa che disciplina l'iscrizione degli imprenditori agricoli nella sezione speciale del registro delle imprese, non era mai venuto meno l'obbligo di tale iscrizione, neppure per effetto del D.P.R. n. 558 del 1999, così come del D.P.R. n. 503 del 1999, che ha abrogato la L. n. 580 del 1993, art. 8, comma 4, con decorrenza dal 6.12.2000 ed ha contestualmente disciplinato l'iscrizione degli imprenditori agricoli nella sezione speciale del registro delle imprese.

La sentenza ha riconosciuto l'esistenza di tale obbligo, alla luce della predetta normativa, "senza soluzione di continuità", anche perchè con il citato D.P.R. n. 503 del 1999, è stato istituito il regolamento della carta dell'agricoltore con il Sistema Informativo Agricolo Nazionale (SIAN) ed il Codice unico di identificazione delle aziende agricole (CUAA) prevedendosi (D.P.R. cit., art. 5), la connessione tra SIAN e CUAA con l'obbligo a carico della Camera di Commercio di comunicare al SIAN l'elenco delle aziende agricole che, pertanto, devono essere iscritte.

La CTR ha altresì segnalato che, nel caso di specie, sono risultate non corrette le annotazioni contenute nei libretti dell'azienda sui quali devono essere annotati, di volta in volta, i quantitativi di gasolio prelevati, i clienti, le lavorazioni e l'effettivo consumo.

Avverso la sentenza propone ricorso per cassazione la contribuente articolando un unico motivo.

Resiste l'Agenzia delle Dogane con controricorso.

## DIRITTO

Con l'unico motivo di ricorso la contribuente denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 503 del 1999, artt. 1, 2, 4, 5, 6 e 9, del D.L. n. 375 del 2000, artt. 1 e 2, del D.L. n. 454 del 2001, artt. 1 e 2, e del D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 13, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La ricorrente segnala che il D.P.R. n. 503 del 1999, art. 5, comma 2, non menziona l'obbligo dell'iscrizione delle aziende agricole nella sezione speciale del Registro delle Imprese ai fini della fruizione dell'aliquota ridotta sulle accise assolte in occasione degli acquisti di gasolio per uso agricolo in favore delle aziende agro-meccaniche che prestano servizi in favore di aziende agricole.

Allo stesso modo l'art. 1, comma 2 e art. 2, comma 2, rispettivamente dei D.I. n. 375 del 2000, e D.I. n. 454 del 2000, richiedono esclusivamente l'iscrizione nell'anagrafe delle aziende agricole, non anche nella sezione speciale.

La comunicazione al SIAN (Servizio Informativo Agricolo Nazionale) avviene da parte della Camera di Commercio sulla base della sola iscrizione dell'azienda, non essendo richiesta anche l'iscrizione alla sezione speciale.

Peraltro, l'iscrizione nell'anagrafe delle aziende agricole presso il SIAN assolve a funzioni diverse da quella alla sezione speciale presso la Camera di Commercio in quanto la prima contiene informazioni relative all'azienda anche con riferimento a sovvenzioni ed aiuti dei quali l'azienda ha fruito, mentre la seconda ha ad oggetto informazioni di natura amministrativa (cariche sociali, sede, costituzione, modifica, ecc.).

Dall'insieme delle norme menzionate non emerge la correttezza della tesi della CTR secondo cui l'iscrizione nel registro speciale costituirebbe "requisito sostanziale" per fruire delle agevolazioni sulle accise per il gasolio agricolo.

Tanto in assenza di un riferimento esplicito alla iscrizione alla Sezione Speciale per beneficiare dell'agevolazione per la quale costituiscono requisiti l'iscrizione nel Registro delle Imprese e la registrazione all'Anagrafe delle aziende agricole. Il motivo di ricorso è fondato.

La questione da risolvere ha ad oggetto la fruizione di tariffe agevolate (aliquote ridotte di accise sul carburante) per imprese operanti nel settore delle attività agro-meccaniche che svolgono lavori per conto di imprese agricole.

Il tema riguarda la necessità, per tali imprese agricole, di essere iscritte presso la sezione speciale (riservata agli imprenditori agricoli) del registro delle imprese.

La L. n. 580 cit. art. 8, comma 4, così recitava: "sono iscritti in sezioni speciali del registro delle imprese gli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 c.c., i piccoli imprenditori di cui all'art. 2083 medesimo codice, e le società semplici. Le imprese artigiane iscritte agli albi di cui alla L. 8 agosto 1985, n. 443, sono altresì annotate in una sezione speciale del registro delle imprese".

La sezione speciale del registro delle imprese presso cui sono iscritti gli imprenditori agricoli presso la Camera di Commercio non è stata abrogata, pur essendo stato soppresso la L. n. 580 del 1993, art. 8, comma 4, per effetto del D.P.R. n. 558 del 1999, il cui art. 2 espressamente stabilisce che "sono iscritti in una sezione speciale del registro delle imprese gli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 c.c., i piccoli imprenditori di cui all'art. 2083 cit. codice, e le società semplici. Le persone fisiche, le società e i consorzi iscritti negli albi di cui alla L. 8 agosto 1985, n. 443, sono annotati nella medesima sezione speciale. Dalla data di entrata in vigore del presente regolamento, ogni riferimento alle sezioni speciali contenuto nella L. 29 dicembre 1993, n. 580, ed in ogni altra disposizione si intende operato con riferimento alla sezione speciale di cui al comma 1. La certificazione relativa all'iscrizione nella sezione speciale di cui al comma 1, riporta la specificazione della qualifica di imprenditore agricolo, piccolo imprenditore, società semplice e artigiano nonché di ogni altra indicazione prevista dalle norme vigenti".

Pertanto, la ricostruzione della sentenza impugnata secondo cui non vi è stata soluzione di continuità in ordine all'esistenza della sezione speciale è del tutto condivisibile.

Non altrettanto può dirsi degli effetti, ai fini che qui rilevano, che a tale iscrizione, la CTR vi ha collegato.

Il decreto n. 375 del 2000, art. 1, comma 2, e art. 2, comma 2, (Regolamento recante norme relative alla riduzione del gasolio da utilizzare in agricoltura, da adottare ai sensi del D.L. 15 febbraio 2000, n. 21, art. 1, comma 4, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 aprile 2000, n. 92), e D.I. n. 454 del 2001, art. 1, comma 4, (Regolamento concernente le modalità di gestione dell'agevolazione fiscale per gli oli minerali impiegati nei lavori agricoli, orticoli, in allevamento, nella silvicoltura e piscicoltura e nella florovivaistica) disciplinano le agevolazioni sulle accise per le imprese agromeccaniche per le lavorazioni eseguite a favore di imprese agricole.

Le norme stabiliscono che l'agevolazione per la quale è causa spetta "per le imprese agromeccaniche (...) in relazione alle prestazioni, rese in favore delle imprese agricole iscritte nel registro delle imprese e registrate nell'anagrafe delle aziende agricole" senza fare menzione dell'iscrizione nella sezione speciale.

Dal complesso delle norme sin qui illustrate emerge che il requisito per fruire dell'agevolazione in tema di accise per il gasolio agricolo non consegue all'iscrizione dell'azienda agricola nella sezione speciale per come preteso dall'Ufficio.

Le disposizioni fanno riferimento esclusivamente all'iscrizione nel registro delle imprese ed all'anagrafe delle aziende agricole.

Dal compendio normativo in questione non risulta che dall'iscrizione nel registro delle imprese discenda automaticamente l'obbligo, per le aziende agricole, dell'iscrizione nella sezione speciale che è adempimento diverso ed ulteriore.

Laddove il legislatore ha inteso fare derivare precise conseguenze dall'iscrizione in tale sezione speciale, lo ha fatto espressamente attraverso disposizioni specifiche.

Ne costituisce un esempio il D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 2, comma 3, in tema di esercizio del diritto di prelazione o di riscatto di cui alla L. n. 590 del 1965, art. 8, ed alla L. n. 817 del 1971, art. 7, laddove specifica che quel diritto spetta anche alla società agricola di persone qualora la metà dei soci sia in possesso della qualifica di coltivatore diretto come risultante dall'iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese di cui all'art. 2188 c.c. e seguenti.

Nell'interpretare la norma, questa Corte ha ritenuto ostativa all'esercizio del riscatto "l'omessa indicazione del socio coltivatore diretto nella sezione speciale del registro delle imprese", senza che ciò comporti violazione dell'art. 2188 c.c., con riferimento alla funzione dell'iscrizione nel registro.

La previsione, nel caso specifico, dell'iscrizione nella sezione speciale è stata giustificata con l'esigenza di garantire la tutela del terzo acquirente.



Laddove, invece, tale esigenza non vi sia, e la Corte ha ricordato l'esempio delle agevolazioni tributarie di cui al D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 4, il legislatore ha fatto, invece, riferimento alle "società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto", senza richiedere l'iscrizione nella sezione speciale.

La vicenda è stata esaminata in Cass. Sez. 3, 14 novembre 2018, n. 6302 che, sul punto, ha richiamato il principio "ubi lex voluit ibi dixit".

Pertanto, laddove il legislatore ha inteso collegare precise conseguenze all'iscrizione delle imprese agricole nella sezione speciale del registro delle imprese, lo ha fatto espressamente.

Ciò che, come visto, non avviene nel caso dell'approvvigionamento di gasolio a tariffa agevolata per coloro che svolgono lavori per conto delle predette imprese, in coerenza, peraltro, con quanto previsto dal D.Lgs. n. 228 del 2001, art. 2, ove è stabilito che "l'iscrizione degli imprenditori agricoli, dei coltivatori diretti e delle società semplici esercenti attività agricola nella sezione speciale del registro delle imprese di cui all'art. 2188 c.c. e seguenti, oltre alle funzioni di certificazione anagrafica ed a quelle previste dalle leggi speciali, ha l'efficacia di cui all'art. 2193 c.c.".

Da quanto esposto discende l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza.

Non essendo necessario alcun ulteriore accertamento di fatto, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, la causa può essere decisa nel merito con accoglimento dell'originario ricorso introduttivo della lite.

Le spese dei giudizi di merito possono essere compensate, mentre quelle del giudizio di cassazione devono essere regolate secondo la soccombenza.

*(Omissis)*

