

Lavorazioni ammesse a carburante agricolo ad accisa agevolata

Cons. Stato, Sez. VI 25 ottobre 2024, n. 8537 - Volpe, pres.; Pascuzzi, est. - Società Capraro Essicazioni s.a.s. (avv.ti Barberio e Porcu) c. ARGEA Sardegna - Agenzia Regionale per il Sostegno all'Agricoltura (avv.ti Cuccuru e Noce) ed a.

Imposte e tasse - Lavorazioni ammesse a carburante agricolo ad accisa agevolata.

(Omissis)

FATTO

1. Con ricorso del 2021 la società Capraro Essicazioni s.a.s. ha chiesto al Tar per la Sardegna l'annullamento:
 - delle note di ARGEA prot. n. 28085 del 15.04.2020 e prot. n. 44217 del 24.06.2020;
 - della comunicazione di conclusione del procedimento resa da ARGEA prot. n. 85986 del 15.12.2020;
 - dell'allegato "B" predisposto da ARGEA relativamente al procedimento di assegnazione di carburante agricolo ad accisa agevolata e del non conosciuto provvedimento che lo ha approvato.
2. Le premesse in fatto possono essere così sintetizzate:
 - la società Capraro Essicazioni ha impugnato gli atti con cui è stata accolta solo parzialmente, da parte di ARGEA, l'istanza per usufruire dell'agevolazione fiscale sull'acquisto del carburante agricolo, impiegato nell'esercizio della propria attività relativa all'anno 2019;
 - ARGEA ha negato in parte l'agevolazione non avendo trovato corrispondenza tra le lavorazioni che la ricorrente aveva dichiarato di aver effettuato per conto terzi nel 2019 e quanto dichiarato dai medesimi terzi riguardo alle lavorazioni effettuate, in loro favore, dalla Capraro Essicazioni, nel 2019;
 - per ottenere l'agevolazione fiscale, la società Capraro Essicazioni ha presentato una dichiarazione relativa alle quantità di carburante usato; in particolare detta dichiarazione si sostanzia nella compilazione di un file excel in una procedura automatizzata predisposta da ARGEA (cosiddetto "allegato B");
 - la società Capraro Essicazioni sostiene che la discrasia lamentata da ARGEA è imputabile al fatto che i modelli (i.e.: allegati) utilizzati per fare le dichiarazioni non consentono di dichiarare con precisione i lavori rispettivamente effettuati e ricevuti. In particolare, l'allegato B predisposto da ARGEA non prevede tra le lavorazioni dichiarabili quelle effettivamente svolte dalla ricorrente "ovvero di raccolta, trinciatura e trasporto di erbaio per l'essiccazione artificiale, e di alimentazione dell'impianto di essiccazione con gli erbai";
 - la società, nel compilarlo, si è trovata costretta a selezionare le tipologie di lavorazioni ivi presenti maggiormente simili a quelle effettivamente svolte;
 - dal canto loro anche i clienti della società hanno dovuto compilare una dichiarazione (cosiddetto "allegato C"); ma anche tale allegato non prevedeva tra le lavorazioni dichiarabili quelle effettivamente svolte dalla ricorrente, con la conseguenza che neanche i clienti della ricorrente hanno potuto indicare le prestazioni effettivamente ricevute;
 - di qui la discrasia tra i dati eccettuati da ARGEA.
3. Nel giudizio di primo grado si è costituita l'ARGEA Sardegna contestando in fatto e in diritto tutto quanto affermato nel ricorso e chiedendone il rigetto.
4. Con sentenza n. 331/2023 il Tar per la Sardegna ha rigettato il ricorso.
- 4.1 In particolare il Tar ha sostenuto che:
 - la ricorrente aveva inizialmente indicato nell'allegato B la lavorazione indicata come "essiccazione", non rientrante fra le tipologie di lavorazioni ammesse all'agevolazione e comunque svolta per mezzo di un macchinario alimentato non a gasolio bensì a GPL;
 - perciò l'ARGEA ha correttamente comunicato alla società Capraro che *«la lavorazione essiccazione non può essere giustificata in quanto non è presente in fascicolo un essiccatoio alimentato a gasolio bensì a GPL, come anche da Lei confermato telefonicamente. L'inserimento delle altre lavorazioni presenti nelle fatture da lei presentate e dichiarate nell'allegato B consentono di giustificare 760 litri a fronte dei 25.000 litri prelevati»*;
 - nel corso del procedimento, in seguito ai chiarimenti e alle integrazioni documentali forniti dalla società Capraro (la quale ha trasmesso, fra l'altro, una relazione descrittiva dell'attività dell'impresa e una nuova compilazione dell'Allegato B), l'ARGEA ha potuto riconoscere l'attribuzione di lt. 1.235 relativi alle lavorazioni compatibili con il parco macchine dichiarato e con le fatture depositate, e invece non ha ritenuto giustificabile un quantitativo di 23.765 lt. di carburante prelevato, per il quale si prevedeva la restituzione dell'accisa corrispondente;
 - in particolare, risulta che l'odierna ricorrente, nel corso del procedimento, è stata messa in grado di ricondurre le lavorazioni asseritamente svolte – con mezzi alimentati a gasolio - di falciatura, trinciatura, raccolta, trasporto di erbai, nell'ambito delle tipologie riconosciute dal sistema informatico di ARGEA;
 - tuttavia la società Capraro, nonostante le integrazioni documentali apportate, non ha compiutamente dimostrato con le



fatture e con l'Allegato B, quali lavorazioni ha eseguito, per ogni coltura, in ciascuna delle aziende agricole per conto delle quali ha dichiarato di aver effettuato le lavorazioni. E, soprattutto, i dati forniti sono rimasti non associabili ai dati dichiarati, per mezzo dell'allegato C, dalle aziende agricole servite, in quanto le prestazioni delle relative fatture non sono state dichiarate dai rispettivi clienti, i quali, come rilevato dall'ARGEA, in alcuni casi hanno dichiarato prestazioni analoghe da parte di altri fornitori;

- la documentazione prodotta dalla ricorrente non è idonea a superare tali obiezioni e a ricondurre i dati all'ordine e alle corrispondenze volute dalla normativa applicabile alla materia; né risulta che le medesime ditte terze non potessero dichiarare, per mezzo dell'allegato C, di aver beneficiato, da parte della società Capraro, delle specifiche prestazioni, riconosciute dal sistema, di raccolta, trinciatura e trasporto di erbai;

- in conclusione l'attività svolta dall'ARGEA con accuratezza e pieno spirito collaborativo non risulta censurabile sotto alcun profilo, rimanendo le suddette incongruenze, imputabili alla ricorrente, insuscettibili di appianamento anche all'esito del presente giudizio.

5. Avverso la sentenza del Tar per la Sardegna n. 331/2023 ha proposto appello la società Capraro Essicazioni per i motivi che saranno più avanti analizzati.

6. Si è costituita in giudizio ARGEA Sardegna chiedendo il rigetto dell'appello.

7. All'udienza del 17 ottobre 2024 l'appello è stato trattenuto in decisione.

DIRITTO

1. Il motivo di appello è rubricato: *Error in iudicando* per violazione dell'art. 24 e del punto 5 della tabella A del decreto legislativo n. 504 del 26.10.1995. Errore di fatto. Difetto di istruttoria e di motivazione.

L'appellante sostiene che:

- ai sensi del combinato disposto dell'art. 24 e del punto 5 della tabella A del d.lgs. 504/1995, tutte le lavorazioni in ambito agricolo sono ammesse all'agevolazione (e non quindi solo quelle di cui al d.m. 30.12.2015);

- il d.m. 30.12.2015 non individua quali siano le lavorazioni ammesse ad agevolazione, ammettendone alcune ed escludendone altre, ma si limita a indicare (come si evince in particolare dal relativo art. 1, comma 3) i valori stimati di consumo per una serie di lavorazioni;

- ciò è confermato da quanto disposto dal decreto del Ministero delle Politiche Agricole e Forestali 24.02.2000 che all'art. 1, comma 2, espressamente prevedeva che «*Per le produzioni agricole non contemplate nell'allegato di cui al comma 1, e per gli interventi saltuari, la determinazione dei consumi viene effettuata riferendosi alle produzioni ed agli interventi indicati nell'allegato medesimo*»: veniva pertanto espressamente preso atto che vi fossero lavorazioni ammesse ad agevolazione ma non ricomprese nelle tabelle ministeriali, e si prevedeva logicamente che, per queste, la stima dei consumi venisse effettuata in via analogica rispetto alle lavorazioni invece inserite in tabella;

- il Tar ha erroneamente e illegittimamente ritenuto che: (i) ARGEA non ha sbagliato in quanto, in effetti, avrebbe messo l'appellante nella condizione di ricondurre le lavorazioni effettivamente svolte per conto terzi tra quelle riconosciute dal sistema informatico impiegato dall'Amministrazione; (ii) nonostante ciò, i dati forniti dalla società non avrebbero compiutamente dimostrato le lavorazioni effettivamente realizzate, e sarebbero rimasti non associabili a quelli dichiarati dai suoi clienti tramite l'allegato C; (iii) non risulterebbe che i clienti della società non potessero dichiarare, tramite l'allegato C, di aver beneficiato delle specifiche prestazioni rese dall'appellante;

- tale ricostruzione si scontra con quanto emerso in giudizio;

- le prestazioni effettivamente svolte dall'appellante nei confronti dei propri clienti (come dagli stessi confermato in giudizio), mediante macchine alimentate a gasolio, sono consistite nella: (i) raccolta, trinciatura e trasporto di erbaio per l'essiccazione artificiale; (ii) alimentazione dell'impianto di essiccazione con gli erbai;

- tali specifiche tipologie di lavorazioni non sono tuttavia inseribili nell'allegato B predisposto da ARGEA;

- questo si evince dal documento 12 depositato, che consiste nella versione "originale" in formato excel del suddetto allegato B: scorrendo il menu a tendina presente nella colonna "H" si rileva come, tra le lavorazioni inseribili, non vi siano quelle di interesse dell'appellante di raccolta, trinciatura e trasporto di erbaio per l'essiccazione artificiale, e di alimentazione dell'impianto di essiccazione con gli erbai;

- ciò ha obbligato l'appellante a selezionare nel menu a tendina della colonna "H" dell'allegato B le tipologie di lavorazioni più simili (ma non coincidenti) con quelle svolte: ha quindi utilizzato le generiche diciture di "trinciatura, raccolto e trasporti" (pur se non specificatamente previste come propedeutiche all'essiccazione artificiale) e, per quanto riguarda l'attività di alimentazione degli erbai, la generica dicitura di "essiccazione";

- a loro volta, i terzi per conto dei quali l'appellante ha lavorato non hanno potuto dichiarare ad ARGEA le prestazioni delle quali hanno effettivamente beneficiato da parte della Capraro Essicazioni: pur avendole effettivamente ottenute (come da dichiarazioni rese e prodotte in giudizio), non hanno potuto inserirle negli allegati C predisposti da ARGEA che, illegittimamente, non le prevedono;

- cade quindi la ricostruzione proposta dal Tar: (i) ARGEA non ha messo l'appellante in condizione di dichiarare le lavorazioni effettivamente effettuate, dato che l'allegato B non le prevede; (ii) i dati forniti dall'appellante, tramite le

fatture prodotte e le dichiarazioni rese dai propri clienti, dimostrano le lavorazioni effettivamente realizzate; (iii) i clienti della società a loro volta non hanno potuto dichiarare, tramite l'allegato C, le prestazioni effettivamente ricevute; (iv) la non corrispondenza tra i dati inseriti dall'appellante nell'allegato B e i dati inseriti dai clienti nell'allegato C dipende esclusivamente dalla "rigidità" dei formati forniti da ARGEA, che hanno costretto sia l'uno che gli altri a dichiarare lavorazioni non corrispondenti con quelle effettive e, quindi, tra loro non coincidenti (posto che sia l'appellante che i clienti hanno dovuto selezionare – senza ovviamente aver concordato prima come affrontare il problema – le lavorazioni che a ciascuno sono parse maggiormente analoghe a quelle effettivamente svolte/ricevute);

- ne deriva che anche il fatto che, asseritamente, i clienti della società abbiano dichiarato di aver ottenuto da ulteriori soggetti prestazioni analoghe a quelle dichiarate dall'appellante non ha alcuna rilevanza: anche questo è accaduto a causa dell'impossibilità, per i clienti dell'appellante, di dichiarare le esatte prestazioni loro fornite dalla società.

1.1 L'appellante ribadisce che:

- la mancata corrispondenza tra le lavorazioni dichiarate dall'appellante nell'allegato B e dai suoi clienti negli allegati C deriva dai limiti che tali modelli pongono, illegittimamente, rispetto alla tipologia di lavorazioni dichiarabili;

- tali limiti hanno impedito all'appellante e ai suoi clienti di dichiarare con precisione i lavori rispettivamente effettuati e ottenuti e di avere quindi una corrispondenza tra le rispettive dichiarazioni. I lavori sono stati svolti (ed è stato dimostrato);

- le lavorazioni ammesse a contributo non sono solo quelle indicate dal d.m. 30.12.2015, ma tutte le lavorazioni agricole (comprese quelle svolte dalla ricorrente);

- ne deriva che gli allegati B e C predisposti da ARGEA, che consentono di inserirvi solo le lavorazioni di cui al d.m. 30.12.2015, illegittimamente hanno impedito all'appellante di ottenere i contributi per gli interventi realizzati non rientranti tra le tipologie di cui al d.m. 30.12.2015.

2. Nel costituirsi in giudizio, ARGEA ripropone le argomentazioni sostenute in primo grado e sottolinea la correttezza delle argomentazioni esposte dal Tar.

2.1 In particolare ARGEA ha affermato che:

- ai fini dell'assegnazione del carburante agevolato alle ditte contoterziste, per le lavorazioni dichiarate in fattura sono ammissibili solo quelle espressamente previste dalle tabelle di cui all'Allegato 1 del d.m. 30/12/2015;

- la questione centrale della contestazione, diversamente da quanto si legge nel ricorso, è principalmente che la società Capraro Essiccazioni non è in possesso di un essiccatoio alimentato a gasolio e che l'Amministrazione nel corso del procedimento amministrativo attributivo ha ben consentito al richiedente di fornire i dati relativi alle operazioni svolte con mezzi e attrezzature a gasolio i quali, nonostante le integrazioni documentali apportate, non sono risultati associabili ai dati rilevati relativamente alle aziende agricole servite, in quanto le prestazioni delle relative fatture non sono state dichiarate dai relativi clienti, che in alcuni casi hanno segnalato prestazioni analoghe da parte di altri fornitori;

- la società non ha dimostrato, con le fatture e con l'allegato B, quali lavorazioni ha eseguito per ogni coltura in ciascuna delle aziende agricole per conto delle quali ha dichiarato di aver effettuato le lavorazioni.

3. L'appello è fondato.

4. Conviene preliminarmente riportare il contenuto degli atti impugnati.

4.1 Nella nota di ARGEA prot. n. 28085 del 15.04.2020 si legge quanto segue:

«A causa dell'emergenza Covid19, vista la circolare ARGEA n. 23416 del 19/03/2020, la richiesta di assegnazione è stata istruita provvisoriamente con modalità semplificata, in base alle evidenze della documentazione acquisita anche con modalità informali (es. mail ordinaria) e facendo ricorso ai dati dell'ultima validazione del fascicolo aziendale presente sul sistema alla data dell'assegnazione.

In merito alla Sua richiesta, si deve comunicare che la lavorazione "ESSICCAZIONE" non può essere giustificata in quanto non è presente in fascicolo un essiccatoio alimentato a gasolio bensì a GPL, come anche da Lei confermato telefonicamente.

L'inserimento delle altre lavorazioni presenti nelle fatture da lei presentate e dichiarate nell'allegato B consentono di giustificare 760 litri a fronte dei 25.000 litri prelevati.

Ancorché il procedimento si stia svolgendo in modalità provvisoria, si ritiene che la S.V. possa presentare fin d'ora memorie scritte e/o ulteriore documentazione utile alla definizione del procedimento, a titolo di soccorso istruttorio».

4.2 Nella nota di ARGEA prot. n. 44217 del 24.06.2020 si legge quanto segue:

«Si prende atto della comunicazione in data 29/04/2020, che l'attività svolta per conto terzi non sia limitata alla sola essiccazione ma anche ad altre attività/lavorazioni; in merito si dà atto che dalla visura camerale si rileva che la Società non svolge l'attività non esclusiva di essiccazione; si dà anche atto della presenza nel fascicolo SitiAgri di macchine ed attrezzature idonee a svolgere lavorazioni agricole (tre trattrici, un pianale, due cassoni con attrezzatura auto-caricante e trinciante e varie attrezzature quali andatore, aratro trivomere, erpice rotante, falcia-condizionatrice, fresa, imballatrice, spandi-paglia).

Non risulta invece attività agricola legata a operazioni di trebbiatura e, nel parco macchine inserito a sistema, è assente la macchina operatrice specifica.

In dettaglio, dalla documentazione fiscale in nostro possesso, è rilevabile quanto segue: (omissis);

Si deve rimarcare che la documentazione fiscale trasmessa è relativa a fatture cartacee e non fatture online, che invece è

necessario acquisire al procedimento.

Ciò premesso, non vi è evidenza analitica dell'attività che si comunica essere stata svolta e in ogni caso essa deve essere rilevabile dalla documentazione fiscale (fatture), che permane la documentazione prescritta per la rendicontazione dei consumi e dei prelievi di carburante agricolo, nello specifico quello della campagna 2019 e alla previsione di assegnazione di carburante agricolo agevolato per l'anno in corso.

Per questo motivo, si ritiene che possa essere riconosciuto solo il carburante agricolo riconducibile ad attività di conto terzi rinvenibile nei documenti fiscali su menzionati e compatibili con il parco macchine del fascicolo SitiAgri.

Salvo acquisizioni e documentazioni diverse da quelle di cui si ha evidenza (fatture con indicazione della sola essiccazione), allo stato permane riconoscibile l'attribuzione di lt 1235 relative alle lavorazioni compatibili con il parco macchine dichiarato e con le fatture richiamate.

In queste condizioni permane invece non giustificato un quantitativo di 23.765 lt. di carburante prelevato e per il quale allo stato attuale si deve prevedere la restituzione dell'accisa corrispondente».

4.3 Nella comunicazione di conclusione del procedimento resa da ARGEA prot. n. 85986 del 15.12.2020 si legge quanto segue:

«Si prende atto della trasmissione delle fatture elettroniche (inviate con mail ordinarie in data 18/09 e 23/09/2020) e della relazione tecnica descrittiva operatività dell'impresa di trasformazione, trasmessa alla mail ordinaria in data 03/11/2020 e acquisita al ns. protocollo 78941 in data 17/11/2020 e della nuova convocazione presso i nostri uffici per la data del 24/11/2020, con nota n. 79019 del 18/11/2020.

Si prende anche atto della integrazione della relazione, della compilazione dell'allegato B trasmessa via PEC in data 27/11/2020 ns. prot.81676, e delle ulteriori specificazioni fornite nella stessa rispetto all'utilizzo del gasolio.

Tali dati tuttavia permangono non associabili a quelli rilevati relativamente alle aziende agricole servite in quanto le prestazioni delle relative fatture non sono state dichiarate dai relativi clienti, che in alcuni casi hanno segnalato prestazioni analoghe da parte di altri fornitori.

Permane pertanto non giustificato il quantitativo di 23765 litri di carburante prelevato.

Per quanto precede, si devono confermare le risultanze dell'ID 67653 del 23/06/2020, già trasmesso con nota prot. n. 44217 del 24/06/2020, che qui si allega per completezza di trattazione. Pertanto il procedimento si conclude con il diniego dell'assegnazione di carburante agricolo agevolato per l'anno 2020 e si procederà quindi con la comunicazione all'Ufficio delle Dogane per la restituzione dell'accisa corrispondente».

5. Dalla piana lettura degli atti impugnati emergono alcune circostanze incontrovertibili:

- ARGEA ha accolto buona parte delle precisazioni via via presentate dalla società appellante;
- a differenza di quanto sostenuto dalla difesa di ARGEA, non è vero che la questione centrale della contestazione è principalmente che la società Capraro Essiccazioni non è in possesso di un essiccatoio alimentato a gasolio; tale circostanza era menzionata nella prima nota dell'ARGEA ma poi è stata superata nelle note successive alla luce delle precisazioni inoltrate dall'appellante;
- non è rilevante quanto affermato in giudizio dalla difesa di ARGEA che, ai fini dell'assegnazione del carburante agevolato alle ditte contoterziste, per le lavorazioni dichiarate in fattura sono ammissibili solo quelle espressamente previste dalle tabelle di cui all'Allegato 1 del d.m. 30/12/2015: in nessuno degli atti impugnati viene citato specificamente detto d.m. e comunque in nessun atto impugnato si sostiene che il tipo di lavorazione è la ragione ostativa al riconoscimento dell'accisa agevolata. Sotto questo profilo, le affermazioni svolte dalla difesa di ARGEA sul punto appaiono come una integrazione postuma della motivazione del provvedimento, come tale inammissibile (cfr. Cons. Stato, sez. VI, 27/02/2024, n. 1903).

5.1 La ragione del mancato riconoscimento dell'agevolazione viene ancorata unicamente alla mancata corrispondenza tra quanto dichiarato dalla società appellante nel cosiddetto allegato B e quanto dichiarato dalle aziende agricole servite nel cosiddetto allegato C. Si ribadisce: non si fa riferimento al tipo di attività svolta ma unicamente alla mancata corrispondenza delle dichiarazioni.

Nella specie non sono in discussione le seguenti circostanze:

- la procedura per ottenere l'agevolazione dell'accisa era una procedura informatizzata;
- tanto i richiedenti l'agevolazione quanto i soggetti che avevano utilizzato i servizi dei richiedenti dovevano compilare i prospetti predisposti da ARGEA;
- tanto nel prospetto da redigere a cura dei richiedenti (cosiddetto allegato B) quanto nel prospetto da redigere dai soggetti che avevano utilizzato i servizi dei richiedenti (cosiddetto allegato C) non erano specificamente previste le diciture corrispondenti alle attività effettivamente svolte dalla società appellante.

5.2 La società Capraro Essiccazioni ha ragione quando afferma che:

- ARGEA non ha messo l'appellante in condizione di dichiarare le lavorazioni effettivamente effettuate, dato che l'allegato B non le prevede;
- i clienti della società a loro volta non hanno potuto dichiarare, tramite l'allegato C, le prestazioni effettivamente ricevute;
- la non corrispondenza tra i dati inseriti dall'appellante nell'allegato B e i dati inseriti dai clienti nell'allegato C dipende dalla "rigidità" dei formati forniti da ARGEA, che hanno costretto sia l'uno che gli altri a dichiarare lavorazioni non

corrispondenti con quelle effettive e, quindi, tra loro non coincidenti (posto che sia l'appellante che i clienti hanno dovuto selezionare – senza ovviamente aver concordato prima come affrontare il problema – le lavorazioni che a ciascuno sono parse maggiormente analoghe a quelle effettivamente svolte/ricevute).

5.3 L'art. 12 del d.lgs. 07/03/2005, n. 82 (Codice dell'Amministrazione digitale), sotto la rubrica «*Norme generali per l'uso delle tecnologie dell'informazione e delle comunicazioni nell'azione amministrativa*», al comma 1, così recita: «*Le pubbliche amministrazioni nell'organizzare autonomamente la propria attività utilizzano le tecnologie dell'informazione e della comunicazione per la realizzazione degli obiettivi di efficienza, efficacia, economicità, imparzialità, trasparenza, semplificazione e partecipazione nel rispetto dei principi di uguaglianza e di non discriminazione, nonché per l'effettivo riconoscimento dei diritti dei cittadini e delle imprese di cui al presente Codice in conformità agli obiettivi indicati nel Piano triennale per l'informatica nella pubblica Amministrazione di cui all'articolo 14-bis, comma 2, lettera b)*».

L'art. 1, comma 2-bis, della l. 241/1990 stabilisce che «*I rapporti tra il cittadino e la pubblica Amministrazione sono improntati ai principi della collaborazione e della buona fede*».

Il ricorso all'uso delle tecnologie informatiche nei rapporti tra P.A. con il cittadino è uno degli obiettivi principali della cosiddetta “transizione digitale”.

Ma l'uso delle tecnologie deve semplificare e certamente la rigidità del sistema informatico non può risolversi a detrimento delle istanze del privato. Nella specie il software non prevedeva la possibilità di inserire l'attività effettivamente svolta dall'appellante: questo ha comportato l'impossibilità di verificare l'effettiva corrispondenza tra quanto dichiarato dal richiedente l'agevolazione e quanto dichiarato dai soggetti che avevano utilizzato i servizi del richiedente l'agevolazione. Richiedenti e utilizzatori hanno dovuto usare denominazioni di attività che si avvicinavano maggiormente a quella effettivamente svolta: non avendo concordato prima come affrontare il problema è inevitabile che abbiano fatto riferimento a denominazioni simili diverse con il risultato di rendere impossibile la verifica della corrispondenza. Il software da mero strumento per velocizzare l'attuazione della legge ha finito per sostituirsi alla legge. L'Amministrazione non ha agito in buona fede realizzando un software che non prendeva in considerazione tutte le possibili denominazioni di attività che danno diritto ad ottenere l'agevolazione dell'accisa: e non possono ricadere sul privato cittadino le conseguenze dell'utilizzo di un software (predisposto dall'Amministrazione) incompleto, ovvero inidoneo allo scopo, ovvero che induce a formulare dichiarazioni ambigue.

5.4 Occorre sottolineare che nella specie parte appellante ha prodotto in giudizio numerosi dichiarazioni di propri clienti che hanno attestato di aver effettivamente ricevuto dalla società prestazioni che avrebbero dato titolo ad ottenere il riconoscimento dell'agevolazione dell'accisa.

6. Per le ragioni esposte l'appello deve essere accolto. Per l'effetto, in riforma della sentenza impugnata, va accolto il ricorso di primo grado e vanno annullati gli atti con lo stesso impugnati per quanto di ragione.

Le spese del doppio grado di giudizio seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo, mentre vanno compensate, sussistendone giusti motivi, nei confronti della Regione Autonoma della Sardegna.

(Omissis)