

Imprese agro-meccaniche. Per le accise ridotte non serve l'iscrizione nella sezione speciale del Registro delle imprese

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.

Quando 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 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.».

(*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» perché 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 C.T.R. 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 legge n. 580 del 1993, art. 8, comma 4, con decorrenza dal 6 dicembre 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 perché 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 C.T.R. 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'Agenda 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.l. n. 375 del 2000, e d.l. 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 C.T.R. 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 legge 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 legge 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 C.T.R. 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.l. 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 legge n. 590 del 1965, art. 8, ed alla legge 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. III 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)

Imprese agro-meccaniche. Per le accise ridotte non serve l'iscrizione nella sezione speciale del Registro delle imprese

L'accisa (dal latino «*accidere*» che significa «cadere sopra») rientra nel novero delle imposte indirette, al pari dell'IVA, delle imposte di registro, di bollo, delle ipotecarie e catastali e altre ancora, ed è applicata, in misura fissa o proporzionale, sulla fabbricazione e vendita di determinati prodotti di maggior consumo (ad esempio: energia elettrica, alcolici, tabacchi, gas, carburanti) tant'è che solitamente è denominata con altri termini quali appunto: «imposta di consumo» ovvero «imposta erariale» o ancora «imposta di produzione». Il tributo è incorporato nel prezzo di vendita del prodotto per cui l'acquirente (o meglio il consumatore finale) si fa carico sostanzialmente anche delle spese, sostenute a monte, per la produzione o distribuzione dello stesso¹.

L'imposizione indiretta delle accise è disciplinata da apposita normativa e in tal senso il d.lgs. n. 504/1995 (Testo Unico delle imposte sulla produzione e sui consumi) definisce l'ambito applicativo della materia individuando, fra l'altro, quei prodotti che, rispetto al normale regime di tassazione, beneficiano di particolari agevolazioni ed esenzioni: uno di questi è il gasolio agricolo.

Nella Tabella A allegata al citato decreto sono, infatti, riportati gli «*impieghi degli oli minerali che comportano l'esenzione dell'accisa o l'applicazione di un'aliquota ridotta*», da cui si evince, al punto 5, che:

- per l'impiego nei lavori agricoli, orticoli, in allevamento, nella silvicoltura e piscicoltura e nella florovivaistica, al gasolio si applica un'aliquota del 30 per cento rispetto a quella normale². Con l'art.1, comma 4, del d.l. n. 21/2000 è stata disposta la riduzione della suddetta aliquota al 22 per cento³

Inoltre:

- per la produzione di forza motrice (con motori fissi in stabilimenti industriali, agricolo-industriali, laboratori, cantieri) si applica un'aliquota del 30 per cento rispetto a quella normale, ad eccezione del gas metano (punto 9 della Tabella);

- per l'autoproduzione di energia elettrica si applica, al gasolio, un'aliquota ridotta (nel testo originale viene individuata un'imposta di lire 0,84 al litro) (punto 11 della Tabella).

¹ Cfr. Cass. Sez. V. Civ. 14 aprile 2004, n. 7080, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, 661 con tona di MASTROIACOVO. Nella circostanza la Suprema Corte ha affermato che: «Secondo la struttura tradizionale dell'imposizione tramite accisa, confermata per questa parte sia dal d.l. 331/1993, che dalla legislazione successiva, "i prodotti (...) sono assoggettati ad accisa al momento della fabbricazione o dell'importazione" (art. 2, primo comma, del decreto 331/1993, oggi, nello stesso senso, art. 2, primo comma, del d.lgs. n. 504/1995), ma "l'accisa è esigibile al momento dell'immissione in consumo del prodotto" (secondo comma del medesimo art. 2 del decreto 331/1993, oggi, nello stesso senso, art. 2, secondo comma del d.lgs. n. 504/1995). Questo genere di imposizione è dunque caratterizzato dall'esistenza di una fattispecie a formazione successiva: il fatto generativo dell'imposizione si verifica con la produzione del bene, mentre il prelievo fiscale viene effettuato soltanto successivamente al momento dell'immissione al consumo».

² L'agevolazione per la benzina (ridotta dal 55 al 49 per cento dell'aliquota normale dal d.l. n. 21/2001) è limitata alle macchine agricole con potenza del motore non superiore a 40 CV e non adibite a lavori per conto terzi; tali limitazioni non si applicano alle mietitrebbie. L'agevolazione viene concessa, anche mediante crediti o buoni d'imposta, sulla base di criteri stabiliti, in relazione alla estensione dei terreni, alla qualità delle colture ed alla dotazione delle macchine agricole effettivamente utilizzate, con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, da emanare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge n. 400 del 23 agosto 1988.

³ Aliquota confermata dall' art. 10, comma 1, del decreto interministeriale n. 375 dell'11 dicembre 2000: «In attuazione di quanto disposto dall'articolo 1, comma 4, del decreto legge 15 febbraio 2000, n. 21, convertito dalla legge 14 aprile 2000, n. 92, a decorrere dal 1° gennaio 2001 le accise previste al punto 5 della tabella A allegata al Testo Unico si applicano per il gasolio nella misura del 22 per cento dell'aliquota normale e per la benzina nella misura del 49 per cento dell'aliquota normale».

In seguito, l'Amministrazione finanziaria⁴ ha emanato il «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» specificando che le aliquote ridotte per il cosiddetto gasolio agricolo si applicano:

- alle macchine adibite a lavori agricoli intendendosi per tali quelle individuate dall'art. 57 del d.lgs. n. 285/1992 (nuovo Codice della strada)⁵;
- agli impianti e alle attrezzature destinate ad essere impiegate nelle attività agricole e forestali, alle macchine per la prima trasformazione dei prodotti agricoli e agli impianti di riscaldamento delle serre e dei locali adibiti ad attività di produzione.

I beneficiari delle agevolazioni sono:

- tutti i soggetti che svolgono attività agricole e affini;
- le cooperative agricole iscritte nel Registro delle imprese;
- le aziende agricole delle pubbliche istituzioni;
- le imprese agro-meccaniche iscritte nel Registro delle imprese.

Per ottenere l'agevolazione, il diretto interessato deve presentare una richiesta all'ufficio di competenza presso la Regione di residenza. La domanda deve contenere i seguenti dati:

- generalità e domicilio; nel caso si tratti di una persona giuridica, è necessario indicare la denominazione e la ragione sociale;
- il codice fiscale e la partita IVA;
- gli estremi di identificazione dell'iscrizione al Registro delle imprese ed all'anagrafe delle aziende agricole;
- le macchine agricole e le attrezzature utilizzate per le quali si richiede l'agevolazione;
- le macchine operatrici;
- l'ubicazione dell'azienda agricola;
- la dichiarazione dei lavori connessi allo svolgimento delle attività aziendali.

Il regolamento stabilisce, inoltre, che l'ufficio regionale o provinciale è incaricato di accertare il quantitativo di carburante al quale applicare le agevolazioni sull'accisa.

Da ultimo va detto che il gasolio agricolo è reperibile esclusivamente presso i Consorzi agrari che lo rilasciano solamente a chi è in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP), è proprietario di terreno su cui svolge l'attività agricola ed è iscritto presso la Camera di commercio.

Al fine di evitare possibili usi impropri il colore è diverso dagli altri carburanti e l'assegnazione è rapportata in misura proporzionale alle dimensioni dei terreni ed al tipo di coltivazioni praticate.

Fatti questi preliminari richiami alla normativa di riferimento, con la sentenza n. 14146 del 24 maggio 2021, in epigrafe, la Cassazione si è espressa su di una questione attinente la fruizione (o meno) delle tariffe agevolate (cioè delle aliquote ridotte di accise sul carburante) anche da parte delle imprese, operanti nel settore delle attività agro-meccaniche, che svolgono lavori per conto di imprese agricole.

È stato già sottolineato che fra i soggetti che sono ammessi a usufruirne figurano le «imprese agro-meccaniche iscritte nel Registro delle imprese». Il nodo da sciogliere era proprio questo: accertare cioè se per tali imprese agricole, sussiste comunque l'obbligo di essere iscritte presso la sezione speciale (riservata agli imprenditori agricoli) del Registro delle imprese.

Prima di entrare nel merito della vertenza, oggetto della sentenza, occorre ancora una volta avvalersi del contributo fornito al riguardo dalla legislazione in materia di iscrizione nel Registro delle imprese.

⁴ Decreto ministeriale n. 454 del 14 dicembre 2001.

⁵ Le macchine agricole sono macchine a ruote o a cingoli destinate ad essere impiegate nelle attività agricole e forestali e possono, in quanto veicoli, circolare su strada per il proprio trasferimento e per il trasporto per conto delle aziende agricole e forestali di prodotti agricoli e sostanze di uso agrario, nonché di addetti alle lavorazioni; possono, altresì, portare attrezzature destinate alla esecuzione di dette attività.

In principio, l'art. 8, comma 4, della legge n. 580/1993, recante norme per il riordinamento delle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, prevedeva l'iscrizione nelle sezioni speciali del Registro delle imprese da parte degli imprenditori agricoli (art. 2135 c.c.), dei piccoli imprenditori (art. 2083 c.c.) e delle società semplici. L'articolo citato è stato in seguito soppresso dall'art. 15 del d.p.r. n. 558/1999 (Regolamento recante norme per la semplificazione della disciplina in materia di Registro delle imprese) ma la «sezione speciale» del Registro delle imprese nella quale sono iscritti gli imprenditori agricoli presso la Camera di commercio non è stata abrogata.

Infatti, l'art. 2 del decreto 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».

Vi è stata o meno una soluzione di continuità fra i due provvedimenti? Questo quesito è stato al centro della controversia in esame generata da un processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza a carico di una società operante nel settore delle attività agro-meccaniche. Il periodo sotto osservazione andava dal 1999 al 2003. L'organo verificatore riteneva che l'utilizzo di gasolio in regime agevolato, per lavorazioni effettuate a favore di aziende agricole, non riguardasse la società in quanto non risultava iscritta nella sezione speciale del Registro delle imprese neanche dopo l'esecuzione di tali prestazioni.

Da qui l'avvio del contenzioso con il ricorso presentato dalla società alla C.T.P. sostenendo che per poter beneficiare dell'agevolazione sulle accise, era sufficiente l'iscrizione nella sezione ordinaria del Registro delle imprese e non anche alla sezione speciale. Il ricorso era respinto ed analoga sorte aveva l'appello con la condivisione da parte della C.T.R. della decisione dei primi giudici. Diversamente da quanto ritenuto dalla contribuente, per la Commissione tributaria sussisteva, invece, l'obbligo dell'iscrizione nella «sezione speciale» in quanto, alla luce della normativa di riferimento, questo aveva operato «continuativamente» atteso che anche il d.p.r. n. 503/1999, istitutivo del regolamento della carta dell'agricoltore con il Sistema informativo agricolo nazionale (SIAN) ed il Codice unico di identificazione delle aziende agricole (CUAA), ha previsto (art. 5, comma 2) 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. In sostanza, l'iscrizione nella sezione speciale costituiva un requisito sostanziale per fruire delle agevolazioni sulle accise per il gasolio agricolo.

Inoltre, nel caso di specie, la C.T.R. aveva riscontrato talune anomalie circa la corretta annotazione nei libretti dell'azienda dei quantitativi di gasolio prelevati, i clienti, le lavorazioni e l'effettivo consumo.

La controversia aveva, quindi, il suo epilogo in Cassazione davanti alla quale la società ribadiva le sue motivazioni; motivazioni ritenute degne di considerazione.

Nel merito, la Suprema Corte, pur condividendo quanto sostenuto dalla C.T.R. e cioè che la «sezione speciale» è presente in maniera continuativa nell'impianto normativo, ha osservato che dall'esame delle varie norme che disciplinano le agevolazioni sulle accise a favore delle imprese agro-meccaniche, che effettuano lavorazioni a favore di aziende agricole⁶ iscritte nel Registro delle imprese e registrate nell'anagrafe delle aziende agricole, emerge che non è fatta alcuna menzione circa l'iscrizione nella sezione speciale. Le disposizioni fanno esclusivo riferimento all'iscrizione nel Registro delle imprese ed all'anagrafe

⁶ Art. 1, comma 2 e art. 2, comma 2 del decreto interministeriale n. 375 dell'11 dicembre 2000, e art. 1, comma 4, del d.l. n. 454 del 14 dicembre 2001.

delle aziende agricole. In sostanza, 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. Sono, quindi, diversi gli effetti che se ne traggono.

Enunciando il famoso principio latino «*ubi lex voluit ibi dixit, ubi noluit tacuit*» (Dove la legge ha voluto ha detto, dove non ha voluto ha taciuto) i giudici di legittimità hanno, quindi, fatto presente che allorquando il legislatore ha inteso fare derivare precise conseguenze dall'iscrizione in tale sezione speciale, lo ha fatto espressamente attraverso specifiche disposizioni di legge; principio ricorrente nella giurisprudenza della Corte di legittimità e spesso invocato dai giudici⁷.

A tale scopo la Cassazione richiama, a titolo esemplificativo, quanto disposto dall'art. 2, comma 3 del d.lgs. n. 99/2004 il quale richiede espressamente, ai fini dell'esercizio del diritto di prelazione o di riscatto, l'iscrizione nella sezione speciale del Registro delle imprese, di cui all'art. 2188 c.c.⁸ e seguenti, della metà dei soci, della società di persone, in possesso della qualifica di coltivatore diretto; tale necessità è motivata dal fatto di garantire la tutela del terzo acquirente.

Diversamente, lo stesso decreto, all'art. 1, comma 4 *bis*, menziona, per il conseguimento delle agevolazioni tributarie, semplicemente le «società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto», senza richiedere l'iscrizione nella sezione speciale.

Da quanto sopra consegue, quindi, che per coloro che svolgono lavori per conto di aziende agricole non sussiste, ai fini dell'approvvigionamento di gasolio a tariffa agevolata, alcun obbligo di iscrizione nella «sezione speciale» del Registro delle imprese.

Il ricorso della società è stato accolto.

Luigi Cenicola

⁷ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 3 novembre 2016, n. 22224, in *Giust. civ. Mass.*, 2017. Nella circostanza, la Suprema Corte, esaminando una vertenza circa la T.A.R.I., ha affermato che «(...) ove il legislatore, infatti, avesse inteso postergare il momento dichiarativo all'anno successivo l'avrebbe espressamente previsto così come palesemente enunciato in tema di ICI dall'art. 10, comma 4, d.lgs. n. 504/92».

⁸ Art. 2188 c.c. *Registro delle imprese*

«È istituito il Registro delle imprese per le iscrizioni previste dalla legge.

Il Registro è tenuto dall'Ufficio del Registro delle imprese sotto la vigilanza di un giudice delegato dal Presidente del Tribunale. Il Registro è pubblico.

Art. 2193 c.c. *Efficacia dell'iscrizione*

«I fatti dei quali la legge prescrive l'iscrizione, se non sono stati iscritti, non possono essere opposti ai terzi da chi è obbligato a richiederne l'iscrizione, a meno che questi provi che i terzi ne abbiano avuto conoscenza.

L'ignoranza dei fatti dei quali la legge prescrive l'iscrizione non può essere opposta dai terzi dal momento in cui l'iscrizione è avvenuta».