Per le agevolazioni fiscali necessaria l'idoneità dei terreni ad aumentare l'efficienza aziendale

Cass. Sez. Trib. 14 febbraio 2018, n. 3544 ord. - Chindemi, pres.; De Masi, est. - Masseria San Nicola S.r.l. Società agricola (avv. Marini) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) ed a.

In materia di agevolazioni tributarie, il presupposto per usufruire della tassazione agevolata prevista dall'art. 7, comma 4, lett. b*) della legge n. 984/1977 è soltanto l'idoneità dei fondi rustici, oggetto di acquisto, ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito, attraverso il miglioramento qualitativo e quantitativo delle colture forestali, non richiedendosi anche l'effettiva realizzazione di interventi di forestazione secondo il disposto dell'art. 10 della citata legge. A nulla rileva, pertanto, una eventuale perizia dell'U.T.E. concernente la situazione dei luoghi dovendo piuttosto essere provata l'idoneità del fondo ad aumentare l'efficienza dell'azienda.*

(Omissis)

FATTO

che la Masseria San Nicola s.r.l. Società Agricola ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, impugnando la sentenza, indicata in epigrafe, resa dalla Commissione tributaria regionale della Puglia, che ha respinto l'appello della contribuente, e confermato la pronunzia di primo grado di rigetto del ricorso proposto contro l'avviso di liquidazione con cui erano stati revocati i benefici di cui alla legge n. 984 del 1977, art. 7, comma 4, lett. *b*), per insussistenza dei presupposti, relativamente all'atto di compravendita per scrittura privata, registrato il 28 marzo 2003, di un fondo rustico con annesso fabbricato, sito in Nardò, Contrada Sant'Isidoro;
che, secondo la Commissione tributaria, il riconoscimento in capo alla contribuente, sul piano formale, della natura di società forestale, ricavabile dall'atto di costituzione della stessa, non è sufficiente a dimostrare la sussistenza dei presupposti di legge per accedere ai benefici fiscali, in quanto la legge n. 984 del 1977, art. 7, comma 4, lett. *b*), prevede il pagamento in misura fissa della imposta di registro, ipotecaria e catastale in atti di acquisto in proprietà di fondi rustici idonei ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali, mentre le particelle del compendio acquistato dalla società Masseria San Nicola non hanno alcun tipo di coltura arborea, come è ricavabile dalla perizia U.T.E., ad eccezione di alcune piante di eucaliptus poste ad ornamento della masseria, nè risulta adeguatamente provata la dedotta presenza protratta sui terreni dei coloni, circostanza asseritamente impeditiva delle pratiche colturali finalizzate all'impianto di specie arboree;
che l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

DIRITTO

che con il primo motivo d'impugnazione la società ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione della legge n. 984 del 1977, art. 7, comma 4, lett. *b*), giacché la Commissione tributaria regionale non ha considerato che, ai fini della fruibilità delle agevolazioni fiscali per cui è causa sono richiesti due presupposti, uno di natura soggettiva (qualifica di società o cooperativa forestale del soggetto richiedente), e l'altro di natura oggettiva (acquisto di fondi rustici idonei ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali), e che nella fattispecie entrambi i presupposti sono sussistenti, essendo la contribuente una società agricola, la quale esercita le attività previste dall'art. 2135 c.c., e l'amministratore unico, Z.M., possedendo la qualità di imprenditore agricolo professionale, ed essendo altresì sufficiente l'idoneità del fondo ad aumentare l'efficienza dell'azienda, ed il relativo reddito, non l'effettiva realizzazione degli interventi di forestazione o rimboschimento;
che con il secondo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione del d.p.r. n. 131 del 1986, art. 76, comma 2, e della legge n. 289 del 2002, art. 11, commi 1, e 1 bis, giacché la Commissione tributaria regionale non ha considerato che l'Amministrazione è decaduta dal potere di accertamento per essere decorsi quattro anni tra la registrazione (28/3/2003) dell'atto di compravendita, e la notifica (22 marzo 2007) dell'impugnato avviso di liquidazione, non trovando applicazione la proroga biennale di cui alla legge n. 289 del 2002, art. 11;
che con il secondo motivo di ricorso, da esaminare prioritariamente per ragioni logiche, si deduce che la fattispecie in esame, in quanto regolata dalla legge n. 289 del 2002, art. 11, comma 1 bis, esulerebbe dall'ambito di operatività della proroga di due anni dei termini per la rettifica e la liquidazione della maggiore imposta di registro prevista dal comma 1 dello stesso articolo, ma la censura è infondata in quanto la tesi prospettata dalla contribuente contrasta con l'ormai consolidato indirizzo di questa Corte secondo cui «La proroga di due anni dei termini per la rettifica e la liquidazione della maggiore imposta di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento di valore degli immobili, prevista dalla legge n. 289 del

Copyright © - www.rivistadga.it

2002, art. 11, comma 1, in caso di mancata presentazione o inefficacia dell'istanza di condono quanto ai valori dichiarati o agli incrementi di valore assoggettabili a procedimento di valutazione, è applicabile anche all'ipotesi di cui al comma 1 *bis*, riguardante la definizione delle violazioni relative all'applicazione di agevolazioni tributarie sulle medesime imposte, in quanto, nell'uno e nell'altro caso, l'Ufficio è chiamalo a valutare l'efficacia dell'istanza di definizione, cosicché, trattandosi delle medesime imposte, sarebbe incongrua l'interpretazione che riconoscesse solo nella prima ipotesi la proroga dei termini per la rettifica e la liquidazione del dovuto» (Cass. n. 992/2016; n. 5480/2013; n. 9072/2012; n. 20698/2011; n. 12069/2010; n. 4575/2010; n. 4321/2009);
che il primo motivo di ricorso, invece, è fondato e merita accoglimento nei termini di seguito precisati;
che la legittimità della pretesa tributaria, secondo la Commissione tributaria regionale, è stata correttamente confermata dal Giudice di prime cure sull'essenziale rilievo che la società contribuente non ha provato l'attuazione degli interventi di forestazione e di miglioramento colturale richiesti dalla normativa agevolativa;
che, invero, legge n. 984 del 1977, art. 7, comma 4, lett. *b*), prevede il pagamento in misura fissa della imposta di registro, ipotecaria e catastale in atti di acquisto in proprietà di fondi rustici oggettivamente idonei ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali;
che questa Corte ha più volte affermato che, in materia di agevolazioni tributarie, il presupposto per usufruire della tassazione agevolata prevista dalla citata disposizione è soltanto l'idoneità dei fondi rustici, oggetto di acquisto, ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito, attraverso il miglioramento qualitativo e quantitativo delle colture forestali, non richiedendosi anche l'effettiva realizzazione di interventi di forestazione secondo il disposto dell'art. 10 della citata legge (Cass. n. 19904/2016; n. 16832/2008; n. 13656/2009; n. 22217/2011; n. 6680/2014; n. 24264/2011);
che l'impugnata sentenza si è discostata dall'insegnamento anzidetto essendo la decisione basata su di un elemento di fatto - ricavato dalla perizia U.T.E. - che concerne la situazione dei luoghi al momento del sopralluogo, rappresentata con l'affermazione che «non insite alcuna foresta», non rilevante ai fini specifici, dovendo piuttosto essere provata l'idoneità del fondo ad aumentare l'efficienza dell'azienda, rimanendo peraltro ininfluenti le motivazioni dell'acquirente;
che, infatti, trattandosi del pagamento delle imposte di registro e ipotecarie su un atto «di acquisto in proprietà» di fondo rustico idoneo «ad aumentare l'efficienza dell'azienda (...)», da parte di una società forestale appositamente costituita, il giudice di appello avrebbe dovuto accertare l'idoneità del bene, avuto riguardo alla sua estensione e caratteristiche specifiche, non l'effettiva realizzazione di interventi di forestazione, esplicitando coerentemente le ragioni della soluzione data alla controversia;
che questa Corte ha anche affermato il principio secondo cui le agevolazioni di cui qui si discute non possono essere revocate, qualora nei tre anni dall'acquisto del fondo non sia intervenuta l'approvazione o l'esecuzione del piano di coltura e forestazione, previsto dal citato art. 10 (Cass. n. 13656/2009; n. 16832/2008);
che la decisione, in conclusione, va cassata con rinvio alla medesima Commissione tributaria regionale, in diversa composizione, la quale provvederà all'accertamento indicato come essenziale in vista dell'applicazione del principio di diritto sopra esposto, nonché alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.
P.Q.M.
La Corte, rigetta il secondo motivo, accoglie il primo, cassa l'impugnata sentenza in relazione al motivo accolto, e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

(Omissis)

Copyright © - www.rivistadga.it

Per le agevolazioni fiscali necessaria l'idoneità dei terreni ad aumentare l'efficienza aziendale

In linea di principio, i consorzi forestali sono società il cui scopo è quello della gestione del patrimonio agro-silvo-pastorale. Pertanto, i proprietari pubblici e privati di aree agro-silvo-pastorali demandano ad un organismo di gestione i loro terreni affinché siano amministrati in modo efficiente.
L'art. 7 della legge n. 984/1977, recante disposizioni in materia di sviluppo dell'economia nazionale, riconosceva alle cooperative e alle società forestali la possibilità di usufruire dell'agevolazione fiscale, riguardante il pagamento delle imposte di registro, ipotecaria in misura fissa (168 euro)[1], per una serie definita di atti. Fra questi, quelli riguardanti l'acquisto di fondi rustici[2] idonei ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito mediante il miglioramento qualitativo e quantitativo delle colture forestali [art. 7, comma 4, lett. *d*)] come anche gli atti di affitto, sempre di fondi rustici, per una durata di almeno diciotto anni.
L'agevolazione fiscale ha prodotto effetti fino al 31 dicembre 2013 quando, a seguito della revisione dell'art. 1, tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo Unico imposta di registro), operata dall'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 23/2011 è mutato il regime impositivo degli atti, a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari.
La conseguenza di tali modifiche è stata la soppressione, a decorrere dal 1° gennaio 2014, di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie, previste anche da leggi speciali, riguardanti i trasferimenti a titolo oneroso della proprietà di beni immobili per cui sono venuti meno i benefici fiscali concessi per l'acquisto di terreni agricoli (compendio unico, imprenditoria giovanile, territori montani nonché quelli in commento).
Unica eccezione, in virtù di una norma che ha introdotto una specifica esclusione dall'abrogazione generalizzata di tutte le agevolazioni in oggetto, la normativa in materia di p.p.c. (piccola proprietà contadina) attualmente disciplinata dalla legge n. 25/2010[3], di conversione del d.l. n. 194/2009 (mille proroghe).
Quasi inaspettatamente, è stata poi ripristinata, con l'art. 1, comma 47, della legge n. 232/2016 (legge di bilancio 2017)[4], l'agevolazione fiscale prevista a favore dei trasferimenti di proprietà, a qualsiasi titolo, di fondi rustici nei territori montani finalizzati all'arrotondamento della piccola proprietà contadina (*ex* art. 9, comma 2, del d.p.r. n. 601/1973).
Conseguentemente, i trasferimenti di terreni agricoli possono usufruire, sussistendone i requisiti di legge, della normativa in materia di piccola proprietà contadina, quale alternativa al sistema agevolativo previgente, come anche della legge da ultimo citata (limitatamente a quanto disposto dalla norma)[5].
Va da se che, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate[6], agli atti di acquisto in proprietà di fondi rustici da parte di cooperative e società forestali [*ex* art. 7, comma 4, lett. *b*), delle legge n. 984/1977] si applica la

[1] Importo elevato a euro 200 con la riforma dell'imposta di registro sui trasferimenti immobiliari.
[2] Anche se non espressamente citati dalla norma, si deve ritenere che nell'ambito dei «fondi rustici» erano compresi, al pari di ogni norma agevolativa «fiscale», anche i fabbricati rurali, comunque iscritti al catasto edilizio urbano, in quanto «pertinenze» del terreno e asserviti allo stesso per le finalità connesse, nella fattispecie, alla coltivazione forestale. Vedasi in proposito il principio di carattere generale fissato con circolare n. 50/E del 20 marzo 2000 dell'Agenzia delle Entrate.
[3] In vigore dal 28 febbraio 2010.
[4] All'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 23/2011 sono state aggiunte, in fine, le seguenti parole: «, e delle disposizioni di cui all'articolo 9, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601».
[5] La Corte costituzionale, con sentenza 13 dicembre 2017, n. 264 (in *https://www.cortecostituzionale.it*), ha fatto presente che ogni disposizione fiscale di favore, in quanto recante benefici, agevolazioni o esenzioni, è di stretta interpretazione, anche in ragione della sua natura eccezionale, la quale implica che essa non può trovare applicazione fuori delle ipotesi espressamente previste dalla legge. Di conseguenza, la norma in questione va interpretata in stretta aderenza ai suoi contenuti e si applica in ragione della sua specificità.
[6] Circolare 2/E del 21 febbraio 2014.

Copyright © - www.rivistadga.it

nuova disciplina di cui all'art. 10, comma 4, del citato d.lgs. n. 23/2011.
In sostanza, le imposte non sono più dovute in misura fissa[7] ma si applicano le aliquote dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale, come riportate in nota[89].
Su questo punto deve comunque farsi presente che, come si vedrà in seguito, i soggetti destinatari del beneficio, prima della riforma della tassazione dei trasferimenti immobiliari, erano le cooperative agricole come anche le società (agricole) le quali sono, fra l'altro, equiparate allo IAP, sussistendo i requisiti richiesti dal d.lgs. n. 99/2004[10], per cui anche oggi tali soggetti potrebbero, in caso di acquisto di fondi rustici destinati alla forestazione (nell'ambito di un contesto più ampio finalizzato all'esercizio delle attività di cui all'art. 2135 c.c.), usufruire ugualmente delle agevolazioni previste dalla nuova normativa a favore della piccola proprietà contadina[1112].
A ben guardare, sarebbe possibile beneficiare (anche in termini di convenienza economica), in alternativa, delle agevolazioni di cui al citato art. 9, comma 2, del d.p.r. n. 601/1973 posto che le «foreste» sono solitamente situate in territori montani.
Premesso quanto sopra, sulla specifica materia sia la Cassazione che l'Amministrazione finanziaria hanno già avuto modo di pronunciarsi. In particolar modo, esaminando il problema sulla eventuale correlazione fra l'art. 7, comma 4, lett. *b*) della legge n. 984/1977 e il successivo art. 10, comma 7, il quale impone l'obbligo ai titolari o possessori dei terreni rimboschiti o migliorati di effettuare operazioni di gestione ed utilizzazione delle colture in base ad un piano di coltura e conservazione formato ed approvato in base a quanto stabilito dalle relative leggi regionali o, in mancanza, dal r.d.lgs. n. 3267/1923[13].

---

[7] Va rilevato che la sentenza in argomento, come anche la circolare ministeriale, menzionano l'imposta catastale dovuta «in misura fissa» al pari delle altre imposte (registro e ipotecaria). L'art. 7, comma 4, lett. *b*) della legge n. 984/1977 prevedeva, invece, l'applicazione in misura fissa delle sole imposte di registro e ipotecaria non facendo alcuna menzione di quella «catastale» per cui si deve ritenere che, contrariamente a quanto specificato dalla Cassazione e dall'Agenzia delle Entrate, quest'ultima andava applicata nella misura proporzionale dell'1 per cento ai sensi dell'art. 10 del d.lgs. n. 347/1990 (Testo Unico imposte ipotecaria e catastale).

[8] Le aliquote previste dall'art. 1, tariffa, parte I, allegata al d.p.r. n. 131/1986 (Testo Unico imposta di registro), con un importo minimo di 1.000 euro, sono:
- 15 per cento - per i trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze da parte di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP), iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale;
- 9 per cento - per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere (compresi quelli costitutivi di diritti reali di godimento), nonché ai provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità ed a quelli coattivi;
- 2 per cento - per i trasferimenti aventi ad oggetto case di abitazione, escluse quelle di categoria catastale A/1, A/8 e A/9 (in sostanza la «prima casa»).
Inoltre, gli atti assoggettati alle aliquote dell'imposta di registro di cui sopra, e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 per cento.

[9] Le imposte ipotecaria e catastale sono dovute rispettivamente nella misura del 2 e 1 per cento.

[10] Si rammenta, al riguardo, che l'art. 2 del d.lgs. n. 99/2004 prevede che la ragione sociale o la denominazione sociale delle società che hanno quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'art. 2135 del codice civile deve contenere l'indicazione di società agricola. Inoltre, le società devono inserire nella ragione sociale o nella denominazione sociale la indicazione di «società agricola» ed adeguare lo statuto, ove redatto.

[11] Consiglio del notariato, Studio n. 180-2011/T: Gli atti cui la norma fa riferimento devono essere posti in essere da «cooperative agricole operanti nel settore della forestazione, iscritte nell'Albo nazionale delle società cooperative nonché da società forestali costituite per una durata non inferiore ad anni diciotto». Inoltre, l'art. 8 del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 227 statuisce che: «le cooperative ed i loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore silvicolturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico forestali, sono equiparate agli imprenditori agricoli professionali».

[12] L'art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 194/2009 prevede che gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento. Gli onorari dei notai per gli atti suindicati sono ridotti alla metà.

[13] Recante «Riordinamento e riforma della legislazione in materia di boschi e di terreni montani».

Copyright © - www.rivistadga.it

Alcuni uffici dell'Agenzia delle Entrate, ritenendo che la sola idoneità del fondo acquistato, al fine di aumentare l'efficienza aziendale, non fosse condizione necessaria e sufficiente per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali previste dall'art. 7 citato, hanno disconosciuto i benefici di specie ritenendo che l'acquisto dei terreni dovesse comunque comportare un incremento effettivo dell'efficienza aziendale mediante concreti interventi di forestazione, così come progettati e individuati in base all'art. 10 della stessa legge n. 984/1977, e che il piano di coltura e forestazione avrebbe dovuto non solo essere approvato, ma anche attuato nel termine triennale dalla stipula dell'atto.
Conseguentemente, in sede di controllo, agli atti di acquisto di terreni effettuati da cooperative o società forestali, non seguiti da interventi effettivi di forestazione, sono state recuperate le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura ordinaria.
Tutto questo, ha dato luogo ad un contenzioso tributario demandato al giudizio della Corte di cassazione[14] la quale, sulla base di un consolidato indirizzo della giurisprudenza[15], ha chiarito che il presupposto per usufruire della tassazione agevolata, prevista dall'art. 7 della legge n. 984 del 2007, era l'idoneità dei fondi rustici ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito attraverso il miglioramento qualitativo e quantitativo delle colture forestali, non richiedendosi l'effettiva realizzazione di interventi di forestazione, così come previsto dal successivo art. 10.
Secondo la Cassazione i due articoli perseguivano finalità diverse. L'art. 7, consentiva la concessione di aiuti finanziari, ivi compreso quello per l'acquisto di fondi rustici idonei ad aumentare l'efficienza aziendale, mentre l'art. 10 specificava gli indirizzi generali per il settore della forestazione.
Per i giudici di legittimità, pertanto, la concessione dei benefici fiscali non era correlata alla sussistenza del piano di coltura richiesto dall'art. 10, ma esclusivamente alla idoneità del fondo rustico acquisito dalle cooperative e società forestali ad aumentare l'efficienza aziendale ed il relativo reddito attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali.
Al fine di dirimere le controversie pendenti, l'Amministrazione finanziaria[16] ha ritenuto che la pretesa tributaria dovesse essere abbandonata laddove la motivazione del recupero si basava esclusivamente sull'assenza di concreti interventi di forestazione, secondo il dettato dell'art. 10 della legge n. 984/1977, pur in presenza dell'idoneità del fondo ad incrementare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito, in base alle previsioni dell'art. 7, comma 4, lett. *b*), della medesima legge.
Anche il Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali[17], intervenne sulla questione affermando che le condizioni che escludono in modo assoluto di riconoscere l'idoneità ad aumentare l'efficienza aziendale sono quelle che impediscono la coltivazione in generale (ad esempio: il limite altitudinale al di sopra del quale non crescono gli alberi che varia da area ad area, la tipologia dei suoli quali quelli salsi, calanchiferi, dunali, etc.).
Pertanto, l'Amministrazione finanziaria ha invitato i dipendenti uffici a proseguire il contenzioso nei giudizi instaurati solo quando la pretesa tributaria riguardasse la carenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dalla norma agevolativa (ad esempio: la natura di fondo rustico del terreno acquisto in proprietà, la qualifica di cooperativa o società forestale del beneficiario etc.), ovvero in presenza di altre questioni di carattere processuale.
Sebbene l'agevolazione di cui all'art. 7, comma 4, lett. *b*) della legge n. 894/1977 sia stata abrogata dal d.lgs. n. 23/2011, permangono tuttora pendenti presso la Cassazione i ricorsi proposti prima del 2014. Uno di questi ha costituito oggetto della sentenza n. 3544 del 14 febbraio 2018, in epigrafe.

[14] Cass. Sez. V. Civ. 13 maggio 2009, n. 11169 ord.
[15] Cass. Sez. V. Civ. 20 giugno 2008, n. 16832, in *Giust. civ. Mass.*, 2008, 6, 999; in questa Riv., 2009, 7-8, 476, con nota di ORLANDO e Cass. Sez. V. Civ. 12 giugno 2009, n. 13656, in *Giust. civ., Mass.*, 6, 912; in questa Riv., 2010, 1, 34, con nota di ORLANDO.
[16] Agenzia delle Entrate, circolare n. 55/E del 22.
[17] Nota prot. n. 13590 del 17 giugno 2010.

Copyright © - www.rivistadga.it

Nello specifico, era stato notificato dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate un avviso di liquidazione ad una società agricola (una s.r.l.) con il quale erano revocati i suddetti benefici fiscali per insussistenza dei presupposti, relativamente ad un atto di compravendita per scrittura privata, registrato nel 2003, di un fondo rustico con annesso fabbricato.
La Commissione tributaria provinciale respingeva il ricorso della società e il successivo appello era respinto dalla C.T.R. che confermava così quanto deciso dai primi giudici. Per la Commissione tributaria regionale il riconoscimento in capo alla contribuente, sul piano formale, della natura di società forestale, ricavabile dall'atto di costituzione della stessa, non era sufficiente a dimostrare la sussistenza dei presupposti di legge per accedere alle agevolazioni fiscali in questione posto che le particelle del compendio acquistato dall'appellante non avevano alcun tipo di coltura arborea, come ricavabile dalla perizia U.T.E., ad eccezione di alcune piante di eucaliptus poste ad ornamento della masseria, né risultava adeguatamente provata la presenza protratta sui terreni dei coloni, circostanza asseritamente impeditiva delle pratiche colturali finalizzate all'impianto di specie arboree.
Nel ricorso per Cassazione la società faceva presente che era in possesso sia dei requisiti soggettivi (qualifica di società o cooperativa forestale del soggetto richiedente), che di quelli oggettivi (acquisto di fondi rustici idonei ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali); la contribuente era, infatti, una società agricola che esercitava le attività previste dall'art. 2135 c.c. e l'amministratore unico possedeva la qualifica di IAP (imprenditore agricolo professionale). Questi requisiti, disattesi dalla C.T.R., erano di per se sufficienti, a giudizio della ricorrente, ad accertare l'idoneità del fondo ad aumentare l'efficienza dell'azienda, ed il relativo reddito, a prescindere dall'effettiva realizzazione degli interventi di forestazione o rimboschimento.
Alla luce di quanto disposto dal più volte richiamato art. 7, comma, 4, lett. *b*) della legge n. 984/1977, la Cassazione ha ribadito che in materia di agevolazioni tributarie, il presupposto per usufruire della tassazione agevolata prevista dalla citata disposizione è soltanto l'idoneità dei fondi rustici, oggetto di acquisto, ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito, attraverso il miglioramento qualitativo e quantitativo delle colture forestali, non richiedendosi anche l'effettiva realizzazione di interventi di forestazione secondo il disposto dell'art. 10 della citata legge[18].
La C.T.R. ha disatteso quanto previsto dalla norma poiché la sua decisione si è basata sulla perizia dell'U.T.E. (rappresentata con l'affermazione che «non insite alcuna foresta») concernente la situazione dei luoghi al momento del sopralluogo; elemento non rilevante ai fini specifici, dovendo piuttosto essere provata l'idoneità del fondo ad aumentare l'efficienza dell'azienda.
Trattandosi del pagamento delle imposte di registro e ipotecarie su un atto «di acquisto in proprietà» di fondo rustico idoneo «ad aumentare l'efficienza dell'azienda (...)», da parte di una società forestale appositamente costituita, il giudice di appello avrebbe dovuto accertare l'idoneità del bene, avuto riguardo alla sua estensione e caratteristiche specifiche, non l'effettiva realizzazione di interventi di forestazione, esplicitando coerentemente le ragioni della soluzione data alla controversia.
Per tali motivi, la Cassazione ha accolto il ricorso (limitatamente a questo punto), cassando la sentenza della C.T.R.

Luigi Cenicola

[18] Cass. Sez. V. Civ. 5 ottobre 2016, n. 19904, in *Giust. civ. Mass.*, 2016.

Copyright © - www.rivistadga.it