Fondo rustico.
Stesse agevolazioni per terreni e pertinenze

Cass. Sez. Trib. 26 giugno 2020, n.12777, ord. - Stalla, pres.; Paolitto, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Montecchio società agricola s.r.l. (avv. Bertolini). *(Conferma Comm. trib. reg. Toscana 25 settembre 2015)*

Imposte in genere - Esenzioni ed agevolazioni - Agevolazioni per l'agricoltura - Territori montani - Acquisto di fondi rustici - Incremento efficienza dell'azienda - Nesso funzionale - Necessità - Concessione dell'agevolazione *ex* art. 7 della legge n. 984 del 1977 - Ambito di applicazione - Nozione di fondo rustico - Terreni agricoli e relative pertinenze - Inclusione - Conseguenze - Beni pertinenziali - Applicabilità - Fondamento.

In materia di agevolazioni tributarie, il presupposto per usufruire della tassazione agevolata prevista dall'art. 7, comma 4, lett. b*), legge n. 984 del 1977, è la mera idoneità dei fondi rustici acquistati - la cui nozione è da intendersi equivalente a quella di terreni agricoli e relative pertinenze - ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito, attraverso il miglioramento qualitativo e quantitativo delle colture forestali, senza che sia richiesta l'effettiva realizzazione di interventi di forestazione* ex *art. 10, legge cit.; sicché, alla stregua di un'interpretazione volta alla massima espansione del contenuto normativo, il fabbricato insistente sul terreno agricolo, avente natura pertinenziale, deve includersi nell'ambito di applicazione dell'agevolazione, siccome riconducibile alla nozione di azienda e, pertanto, essendo funzionale al miglioramento quantitativo e qualitativo delle culture forestali. [Nella fattispecie la Cassazione è intervenuta sull'argomento ribadendo che l'art. 7 della legge n. 864/1977, che consente alle cooperative e società forestali di usufruire della tassazione (imposte di registro e ipotecaria in misura fissa) nel caso di acquisto di terreni, rinvia alla nozione di «fondo rustico» che, nella stessa prassi amministrativa, viene intesa come equivalente del concetto di terreni agricoli e relative pertinenze].*

(Omissis)

FATTO

che:
1. - con sentenza n. 1566/31/15, depositata il 25 settembre 2015, la Commissione tributaria regionale della Toscana ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la decisione di prime cure che, su ricorso della Montecchio società agricola s.r.l., aveva annullato l'avviso di liquidazione emesso in relazione alle imposte di registro ed ipocatastali dovute per il contratto di compravendita (tra le parti concluso il 29 dicembre 2009) avente ad oggetto terreni agricoli con soprastanti fabbricati;
- il giudice del gravame ha rilevato che, - non essendo tra le parti controversa la natura pertinenziale dei fabbricati (in ragione della loro utilizzazione connessa «ad esigenze lavorative») - anche per questi doveva trovare applicazione il regime agevolato previsto (per l'acquisto di fondi rustici) dalla legge n. 984 del 1977, art. 7, comma 4, lett. *b*), avuto riguardo alla *regula iuris* secondo la quale le pertinenze seguono la disciplina prevista per il bene principale;
2. - l'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di un solo motivo;
- Montecchio società agricola s.r.l. resiste con controricorso.

DIRITTO

che:
1. - col motivo di ricorso, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione e falsa applicazione della legge n. 984 del 1977, art. 7, comma 1, lett. *b*), e dell'art. 14 preleggi, assumendo, in sintesi, che, - in ragione del tenore testuale della disposizione e del principio di stretta interpretazione delle norme agevolative - il regime di favore previsto nella fattispecie non può che astringersi ai (soli) terreni agricoli, con esclusione, pertanto, dei fabbricati di natura pertinenziale la cui considerazione è stata dal legislatore prevista (solo) ai fini di distinti trattamenti agevolati;
2. - il motivo è destituito di fondamento e va disatteso;
3. - la disposizione di favore che, nella fattispecie, viene in considerazione prevede che «Le cooperative e le società forestali sono ammesse al beneficio del pagamento delle imposte di registro ed ipotecarie in misura fissa per… *b*) 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» [l. 27 dicembre 1977, n. 984, art. 7, comma 4, lett. *b*)];
3.1 - come già rimarcato dalla Corte, la disposizione in discorso si inserisce in un complessivo quadro di provvidenze che, - sia pur unitariamente volte a favorire lo sviluppo dell'economia agricola nazionale (qui con riferimento al settore della forestazione; artt. 1 e 10), - perseguono «finalità complementari e diverse», così che, - non potendosi stabilire una interrelazione regolativa (in termini, cioè, di reciproco condizionamento) tra l'agevolazione fiscale, finalizzata ad «aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali» [art. 7, comma 4, lett. *b*), cit.], e la prescrizione relativa alla (effettività) delle «operazioni di gestione e di utilizzazione delle colture in base ad un

Copyright © - www.rivistadga.it - ISSN 2421 - 4132 ONLINE

piano di coltura e conservazione formato ed approvato secondo quanto stabilito dalle leggi regionali» (art. 10, u.c.) - il presupposto dell'agevolazione prevista dall'art. 7, comma 4, lett. *b*), «è la mera 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, senza che sia richiesta l'effettiva realizzazione di interventi di forestazione, sicché le agevolazioni medesime 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 successivo art. 10» (così Cass. 20 giugno 2008, n. 16832 cui *adde* Cass. 5 ottobre 2016, n. 19904; Cass. 29 novembre 2013, n. 26771; Cass. 2 marzo 2011, n. 5067; Cass. 12 giugno 2009, n. 13656);
3.2 - il giudice del gravame, come si è premesso, ha accertato che, nella fattispecie, vengono in considerazione fabbricati che, insistendo sui terreni agricoli, hanno natura pertinenziale;
3.3 - l'inclusione, allora, di detti beni strumentali nell'ambito oggettivo coperto dall'agevolazione in discorso risponde, intrinsecamente, alla *ratio legis* della disposizione di favore che, come si è anticipato, è volta ad «aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito»;
- rileva, in altri termini, nella fattispecie la considerazione dello (stretto) nesso funzionale che la disposizione di favore istituisce tra l'acquisto in proprietà di «fondi rustici» e l'incremento della «efficienza dell'azienda» e del «relativo reddito», ove, pertanto, emerge un duplice rilievo dei beni pertinenziali che, per un verso, sono essi stessi riconducibili alla nozione di azienda e che, proprio perché tali, debbono ritenersi (anche) funzionali al "miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali" praticate nell'esercizio dell'attività (agricola) di forestazione;
- va, del resto, rimarcato che la disposizione in esame, diversamente da quelle che hanno riguardo a terreni agricoli e relative pertinenze (v., ad es., la l. 31 gennaio 1994, n. 97, art. 5 *bis*; il d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228, art. 5 *bis*, comma 3; il d.l. n. 194 del 2009, art. 2, comma 4 *bis*, conv. in legge n. 25 del 2010; la l. 30 aprile 1976, n. 386, art. 11), rinvia alla nozione di «fondo rustico» che, nella stessa prassi amministrativa, viene intesa come equivalente del concetto di terreni agricoli e relative pertinenze (v. la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate, n. 26/E, del 6 marzo-2015);
3.4 - è ben vero, poi, che, secondo un consolidato orientamento interpretativo della Corte - e della stessa giurisprudenza costituzionale secondo la quale le disposizioni che prevedono agevolazioni fiscali, quali norme di carattere eccezionale e derogatorio, «costituiscono esercizio di un potere discrezionale del legislatore, censurabile solo per la sua eventuale palese arbitrarietà o irrazionalità (sentenza n. 292 del 1987; ordinanza n. 174 del 2001) … con la conseguenza che la Corte stessa non può estenderne l'ambito di applicazione, se non quando lo esiga la ratio dei benefici medesimi (sentenze n. 6 del 2014, n. 275 del 2005, n. 27 del 2001, n. 431 del 1997 e n. 86 del 1985; ordinanze n. 103 del 2012, n. 203 del 2011, n. 144 del 2009 e n. 10 del 1999)» (così Corte cost. 20 maggio 2016, n. 111 cui *adde* Corte cost. 27 giugno 2017, n. 153) - le disposizioni agevolative costituiscono altrettante deroghe al sistema definito dalle norme tributarie impositrici, ed all'ambito dell'imposizione tracciato dal legislatore con compiuta indicazione di oggetti e soggetti tassabili, così che «non diversamente dalle norme impositive, in relazione alle quali è pacificamente escluso che la tassazione possa investire oggetti o soggetti non espressamente indicati dal dato normativo, anche le norme agevolative, per ineludibile simmetria, declinano un catalogo completo, insuscettibile di integrazione che trascenda i confini semantici del dato suddetto», risultando dette disposizioni sottoposte «ad interpretazione rigida ed anelastica, in quanto rigorosamente legata al dato letterale» ed insuscettibili (anche) di un'interpretazione logico-evolutiva e costituzionalmente orientata (v. Cass. Sez. Un. 3 giugno 2015, n. 11373 cui *adde*, *ex plurimis*, Cass. 27 aprile 2018, n. 10213; Cass. 9 aprile 2018, n. 8618; Cass. Sez. Un. 22 settembre 2016, n. 18574; Cass. 25 marzo 2011, n. 6925);
- rileva, però, nella fattispecie che l'applicazione dell'agevolazione in discorso ai beni pertinenziali (costitutivi del fondo rustico e, così dell'azienda) consegue da un'interpretazione che rimane tutta interna al dato normativo, avuto riguardo ai suoi segni letterali ed allo scopo perseguito dal legislatore, essendosi, per vero, costantemente rilevato che anche in presenza di disposizioni eccezionali o di carattere tassativo l'interprete è tenuto a ricercare, pur senza superarlo arbitrariamente, l'esatto valore semantico della formula legislativa al fine di stabilire se la *regula juris* debba essere «estesa» (o, più esattamente, dichiarata applicabile), secondo l'intenzione del legislatore, «a casi che pur non risultando espressamente considerati nel testo della norma, debbono ritenersi in esso implicitamente compresi e disciplinati», alla stregua, quindi, di un'interpretazione volta ad enucleare la «massima capacità di espansione» del contenuto della disposizione normativa (v. Cass. 30 dicembre 2011, n. 30722; Cass. Sez. Un. 20 ottobre 2010, n. 21493; Cass. Sez. Un. 17 maggio 2010, n. 11930; Cass. Sez. Un. 9 marzo 1990, n. 1919);
4. -le spese del giudizio di legittimità vanno integralmente compensate, tra le parti, in ragione della novità della questione controversa;
- alcunché va disposto in ordine al versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, ai sensi del d.p.r. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 *quater*, inserito dalla legge n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, trattandosi di ricorso proposto da un'amministrazione dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, è esentata dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (cfr., *ex plurimis*, Cass. 29 gennaio 2016, n. 1778; Cass. 5 novembre 2014, n. 23514; Cass. Sez. Un. 8 maggio 2014, n. 9938; Cass. 14 marzo 2014, n. 5955).
P.Q.M.
La Corte rigetta il ricorso.

(Omissis)

Copyright © - www.rivistadga.it - ISSN 2421 - 4132 ONLINE

Fondo rustico.
Stesse agevolazioni per terreni e pertinenze

La nozione di pertinenza è fornita in via principale dal codice civile e in particolare all'art. 817 il quale stabilisce che «Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima». Affinché si realizzi il vincolo pertinenziale è necessario che sussistano congiuntamente due requisiti:
- uno soggettivo, fondato sulla volontà manifesta del proprietario della cosa principale, o di colui che è titolare di un diritto reale sulla stessa, di destinare durevolmente la cosa accessoria a servizio ed ornamento del bene principale;
- l'altro oggettivo, consistente nel rapporto funzionale che deve intercorrere tra il bene principale e quello accessorio.

In senso conforme la Cassazione la quale ha affermato che «nel rapporto pertinenziale, il collegamento tra la *res* principale e quella accessoria è preso in considerazione dalla legge non già come connessione materiale, ma come relazione economico-giuridica funzionale: segnatamente, ai fini della sussistenza del vincolo pertinenziale, è necessaria la presenza sia del requisito soggettivo, consistente nella effettiva volontà del titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni collegati, di destinare l'uno al servizio o all'ornamento dell'altro, sia di quello oggettivo della contiguità, anche solo di servizio, tra i due cespiti, con la precisazione che il bene accessorio deve arrecare una utilità al bene principale, e non (o almeno non solo) al proprietario dello stesso»[1]. L'accertamento, quindi, della sussistenza o meno del vincolo pertinenziale comporta «un giudizio di fatto» costituito dalla «destinazione concreta ed effettiva della pertinenza a servizio (…) della cosa principale»[2].

La pertinenza agraria, pur trovando anch'essa il suo referente normativo nel citato art. 817 c.c., ha una sua prerogativa particolare; quella di assolvere alla funzione di accrescimento della produttività del fondo utilizzato per l'attività agricola per cui tutto quello che è idoneo al conseguimento di un più ampio e razionale sfruttamento del terreno si pone in un rapporto di pertinenzialità con il fondo stesso[3]; in particolare i fabbricati rurali (di abitazione e strumentali). Questi, unitamente al terreno, costituiscono un «unico compendio» per cui, da sempre, la rendita catastale attribuita al fabbricato rurale costituisce un elemento indicativo della potenzialità reddituale autonoma dell'edificio, mentre il reddito dominicale dei terreni è comprensivo anche della redditività delle costruzioni rurali asservite[4].

Ai fini fiscali il tutto si traduce nel conseguimento delle agevolazioni fiscali nel senso che le pertinenze beneficiano degli sconti d'imposta previsti a favore del bene principale. Nel caso delle costruzioni di pertinenza del fondo rustico occorre comunque che siano rispettati i requisiti di «ruralità» individuati dall'art. 9, commi 3 e 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993 riguardanti rispettivamente le abitazioni e i fabbricati strumentali agricoli; in caso contrario sono tassate autonomamente. Pertanto, l'attestazione di ruralità è appositamente certificata negli atti catastali (ad esempio: visura).

Attualmente, le agevolazioni fiscali sono essenzialmente quelle legate alla piccola proprietà contadina (come si vedrà in seguito) e proprio in merito alla loro applicazione l'Amministrazione finanziaria[5], rispondendo ad un quesito, ha richiamato quanto a suo tempo affermato dalla *ex* Commissione tributaria

---

[1] Cfr. Cass. Sez V 2 marzo 2006, n. 4599, in *Giust. civ. Mass.*, 2006, 3; Cass. Sez. V 9 maggio 2005, n. 9563, *ivi*, 2005, 5.
[2] Cfr. Cass. Sez. V 13 luglio 2007, n. 15739, in *Giust. civ. Mass.*, 2007.
[3] Cfr. Cass. sez. III 8 febbraio 2016, n. 2372, in questa Riv., 2016, 6, con nota di L CENICOLA.
[4] Agenzia delle Entrate, c.m. n. 50/E del 20 marzo 2000, r.m. n. 207/E del 6 agosto 2009, r.m. n. 301308 del 18 novembre 1987 (*ex* Direzione generale delle tasse e delle imposte indirette sugli affari), Catasto, nota 3/3792 del 31 dicembre 1987.
[5] Agenzia delle Entrate, r.m. n. 26/E del 6 marzo 2015.

Copyright © - www.rivistadga.it - ISSN 2421 - 4132 ONLINE

centrale[6] la quale affermò che il concetto di «terreni agricoli e relative pertinenze» coincide con la nozione di fondo rustico, «inteso in senso tecnico giuridico come appezzamento di terreno agricolo corredato da elementi strumentali (pertinenziali) necessari per la gestione economica (*fundus instructus*): in esso il fabbricato rurale ha valore strumentale (e quindi potenziale) rispetto al terreno, analogamente ai macchinari, le sementi, gli animali, in genere le scorte, cioè a quel complesso di cose che, quando esistono, sono strettamente legate al terreno (...)».
Sulla base di questo assunto l'Agenzia delle Entrate ha però ritenuto che i benefici in questione possono essere concessi soltanto al fabbricato che, oltre a trovarsi in rapporto di pertinenzialità con il terreno agricolo acquistato, è situato sul medesimo fondo[7]. In sostanza, non competerebbero in caso di acquisto di un fabbricato che, pur essendo destinato a pertinenza del terreno agricolo, risulti fisicamente separato dal medesimo. Al di là della risposta non del tutto condivisibile[8] rimane il fatto che questo indirizzo è ancora oggi seguito dall'Amministrazione finanziaria come testimoniato dalla ordinanza n. 12777/2020 in epigrafe.
Nei fatti, una società agricola (s.r.l.) aveva acquistato alcuni terreni agricoli con annessi fabbricati usufruendo delle agevolazioni fiscali previste dall'art. 7, comma 4, della legge n. 984/1977. L'ufficio dell'Agenzia delle Entrate notificava un avviso di liquidazione, in relazione alle imposte di registro, ipotecaria e catastale, giustificando il suo operato sulla base del fatto che, in ragione del tenore testuale della disposizione e del principio di stretta interpretazione delle norme agevolative, il regime di favore previsto nella fattispecie non poteva che riferirsi ai (soli) terreni agricoli, con esclusione, pertanto, dei fabbricati di natura pertinenziale la cui considerazione era stata dal legislatore prevista (solo) ai fini di distinti trattamenti agevolati.
Nel ricorso la C.T.P. accoglieva le istanze della società annullando l'atto amministrativo. Parimenti, la C.T.R. respingeva l'appello dell'ufficio rilevando che, non essendo tra le parti controversa la natura pertinenziale dei fabbricati (in ragione della loro utilizzazione connessa «ad esigenze lavorative»), anche per questi doveva trovare applicazione il regime agevolato previsto (per l'acquisto di fondi rustici) dall'art. 7, comma 4, lett. *b*), della legge n. 984/1977, avuto riguardo alla *regula iuris* secondo la quale le pertinenze seguono la disciplina prevista per il bene principale.
Prima però di commentare la sentenza e l'epilogo della controversia appare tuttavia necessario fare un passo indietro partendo da quello che la norma, poi abrogata, prevedeva in origine.
Con la revisione dell'art. 1, tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro - T.U.R.), attuata con l'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 23/2011, è mutato il regime impositivo degli atti di trasferimento, a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari.
La riformulazione del citato articolo ha comportato, fra l'altro, 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 (quali: compendio unico, imprenditoria giovanile, territori montani); unica

[6] C.T.C., sentenza 18 gennaio 1989, n. 369.
[7] Nello specifico l'Agenzia delle Entrate ha motivato tale affermazione facendo riferimento alla precedente disciplina, ora abrogata, che estendeva espressamente le agevolazioni «alle case rustiche non situate sul fondo, quando, l'acquisto venga fatto contestualmente (...) per l'abitazione dell'acquirente o dell'enfiteuta e della sua famiglia» (art. 1 della legge n. 604 del 6 agosto 1954). La mancata riproposizione di tale previsione nelle vigenti disposizioni in materia di piccola proprietà contadina è dovuta, secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, alla volontà del legislatore di escludere dall'agevolazione fiscale l'acquisto di fabbricati pertinenziali non situati sul terreno agricolo contestualmente acquistato.
[8] L'art. 9, comma 4, del del d.l. n. 557/1993 prevede che «Fermi restando i requisiti previsti dal comma 3, si considera rurale anche il fabbricato che non insiste sui terreni cui l'immobile è asservito, purché entrambi risultino ubicati nello stesso Comune o in Comuni confinanti». Dal canto suo, la Cassazione, con sent. n. 2372 dell'8 febbraio 2016, cit., ha sottolineato che la casa di abitazione situata nel centro storico del Comune conserva la sua ruralità anche se non insiste direttamente sul fondo. Il requisito della ruralità di un immobile e la connessa sussistenza di un vincolo pertinenziale tra lo stesso e il terreno, che è del tutto indipendente dalla sua (necessaria) iscrizione nel catasto fabbricati, può prescindere anche dalla categoria allo stesso attribuita, trattandosi di un dato dirimente ai fini dell'assoggettamento all'imposta.

Copyright © - www.rivistadga.it - ISSN 2421 - 4132 ONLINE

eccezione, la normativa in materia di p.p.c. (piccola proprietà contadina) attualmente disciplinata dalla legge n. 25/2010[9].
In seguito è stata ripristinata, con l'art. 1, comma 47, della legge n. 232/2016 (legge di bilancio 2017), la tassazione ridotta a favore dei trasferimenti di proprietà, a qualsiasi titolo, di fondi rustici nei territori montani finalizzati all'arrotondamento della piccola proprietà contadina (art. 9, comma 2, del d.p.r. n. 601/1973).
Pertanto, i trasferimenti di terreni agricoli possono attualmente 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.
Una delle vittime della suddetta riforma è stata proprio la legge n. 984/1977, recante disposizioni in materia di sviluppo dell'economia nazionale, che consentiva alle cooperative e società forestali di usufruire dell'imposizione agevolata (imposte di registro e ipotecaria in misura fissa), per una serie definita di atti; fra questi, quelli riguardanti l'acquisto di fondi rustici (comprensivi di fabbricati rurali) idonei ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito mediante il miglioramento qualitativo e quantitativo delle colture forestali [*ex* art. 7, comma 4, lett. *d*)] come anche gli atti di affitto, sempre di fondi rustici, per una durata di almeno diciotto anni.
Con l'abrogazione della norma e come chiarito dalla stessa Agenzia delle Entrate[10] gli atti di acquisto in proprietà di fondi rustici da parte di cooperative e società forestali, non godendo più di appositi «privilegi», sono soggetti, in linea di principio, alla nuova disciplina di cui all'art. 10, comma 4, del citato d.lgs. n. 23/2011; disciplina che prevede l'applicazione delle imposte proporzionali di registro, ipotecaria e catastale con le aliquote previste dal riformulato art. 1, tariffa, parte I, del T.U.R.[11] e dal d.lgs. n. 347/1990.
Resta pertanto l'opzione, per quanto detto sopra, di potersi avvalere, sussistendone i requisiti, delle agevolazioni in materia di p.p.c. ovvero di quelle recate dal d.p.r. n. 601/1973. A ben vedere, quest'ultima risulterebbe più vantaggiosa economicamente posto che le «foreste» sono situate solitamente in territori montani; un vantaggio che le cooperative agricole come anche le società agricole possono conseguire, per l'acquisto di fondi rustici destinati alla forestazione, essendo equiparate allo IAP.
Sussistono, quindi, le condizioni per usufruire indirettamente di altri «aiuti» fiscali previsti a favore del settore agricolo da altre disposizioni di legge.
Ma chi sono e a quale funzione adempiono i consorzi forestali? In linea di principio, sono società il cui scopo è quello della gestione del patrimonio agro-silvo-pastorale; 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. 10, comma 7, della citata legge n. 894/1977 impone, fra l'altro, ai titolari o possessori dei terreni rimboschiti o migliorati di effettuare operazioni di gestione ed utilizzazione delle colture mediante un

[9] In vigore dal 28 febbraio 2010.
[10] Agenzia delle Entrate, c.m. 2/E del 21 febbraio 2014.
[11] 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.

Copyright © - www.rivistadga.it - ISSN 2421 - 4132 ONLINE

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[12].
Proprio la correlazione fra l'art. 7, comma 4, lett. *b*) e il successivo art. 10, comma 7, della legge in argomento ha dato luogo ad una serie di controversie demandate poi al giudizio della Cassazione; si tratta, ovviamente, di fatti antecedenti alla riforma operata dall'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 23/2011.
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 contestato i benefici conseguiti posto che l'acquisto dei terreni doveva 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 era soggetto non solo ad approvazione, ma doveva essere 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.
Investita della questione e sulla base di un consolidato indirizzo della giurisprudenza[13], la Cassazione ha chiarito che il presupposto per usufruire della tassazione agevolata, prevista dall'art. 7 della legge n. 984/1977, 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 Suprema Corte 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[14].
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.
Anche il Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali (MIPAAF)[15] 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.).
L'Agenzia delle Entrate[16] si è, quindi, uniformata all'indirizzo della giurisprudenza della Cassazione per cui, per porre fine ai contenziosi in atto, ha invitato i dipendenti uffici ad abbandonare ogni pretesa tributaria ad esclusione dei casi in cui l'accertamento riguardava la carenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi[17].
Da quanto sopra emerge chiaramente come sulla materia non ci fosse piena concordanza di vedute e che solo un deciso intervento della Suprema Corte avrebbe posto fine al dibattito; o così sembrava perché l'ordinanza n. 12777/2020 evidenzia come tuttora, sebbene i fatti si riferiscano ad un periodo antecedente all'abrogazione della legge n. 984/1977, l'Amministrazione finanziaria sia intenzionata a proseguire un

---

[12] Recante «Riordinamento e riforma della legislazione in materia di boschi e di terreni montani».
[13] Cfr. Cass. Sez. V. 20 giugno 2008, n. 16832, in *Giust. civ. Mass.*, 2008, 6, 999; in questa Riv., 2009, 7-8, 476, con nota di: A. ORLANDO; Cass. Sez. V. 12 giugno 2009, n. 13656, *ivi*, 2010, 1, 34, con nota di: A. ORLANDO.
[14] Cfr., tra le tante, Cass. Sez. V 25 gennaio 2018 n. 3544 ord., in questa Riv., 2018, 6, con nota di L. CENICOLA.
[15] Nota prot. n. 13590 del 17 giugno 2010.
[16] Agenzia delle Entrate, c.m. n. 55/E del 22 novembre 2010.
[17] Anche il Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali, con nota prot. n. 13590 del 17 giugno 2010, 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).

Copyright © - www.rivistadga.it - ISSN 2421 - 4132 ONLINE

contenzioso (davanti alla Suprema Corte) quanto mai sterile e deleterio poiché, come nel caso di specie, l'epilogo ha portato (ancora una volta) alla soccombenza dell'Agenzia delle Entrate; tutto questo, a chi giova? La domanda nasce spontanea.
Le conclusioni a cui sono pervenuti i giudici di legittimità, respingendo il ricorso dell'Amministrazione finanziaria, partono dalla considerazione che per la C.T.R. l'inclusione dei beni strumentali pertinenziali, insistenti su terreni agricoli, coperti dall'agevolazione prevista (allora) dalla legge n. 984/1977 rispondeva, intrinsecamente, alla *ratio legis* della disposizione di favore che, come si è anticipato, era finalizzata ad «aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito». Più propriamente, il nesso (stretto) intercorrente tra l'acquisto in proprietà di «fondi rustici» e l'incremento della «efficienza dell'azienda» e del «relativo reddito», rispondeva alla logica secondo la quale i beni pertinenziali rientrano nella stessa nozione di azienda e, proprio perché tali, devono ritenersi (anche) funzionali al miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali praticate nell'esercizio dell'attività (agricola) di forestazione. Fra l'altro, la disposizione in esame, rinvia alla nozione di «fondo rustico» che, come è stato già evidenziato, viene intesa dalla stessa prassi amministrativa come equivalente del concetto di terreni agricoli e relative pertinenze.
Infine, i giudici hanno fatto un richiamo alle norme, contenute in leggi speciali, che prevedono le agevolazioni fiscali rilevando che, avendo carattere eccezionale e derogatorio, non è possibile estenderne l'ambito di applicazione se non quando lo esiga la *ratio* dei benefici medesimi.
In sostanza. l'applicazione dell'agevolazione in discorso, riferibile ai beni pertinenziali costitutivi del fondo rustico, è insita nello stesso dettato normativo[18] avuto riguardo allo scopo perseguito dal legislatore il quale, in presenza di disposizioni eccezionali o di carattere tassativo, è tenuto ad attribuire l'esatto valore semantico della formula legislativa, cioè deve attribuire un significato univoco, al fine di stabilire se la *regula juris* debba essere «estesa» (o, più esattamente, dichiarata applicabile) a casi che, pur non risultando espressamente considerati nel testo della norma, devono ritenersi in esso implicitamente compresi e disciplinati.

Luigi Cenicola

[18] La Corte costituzionale, con sentenza n. 264 del 2017, 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.

Copyright © - www.rivistadga.it - ISSN 2421 - 4132 ONLINE