

Agevolazioni sulla forestazione. È sufficiente la mera idoneità dei fondi acquistati ad aumentare l'efficienza dell'azienda

Cass. Sez. Trib. 12 maggio 2022, n. 15119 ord. - Chindemi, pres.; D'Oriano, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Fattoria P. Società Agricola a.r.l. (avv.ti Mannino e Bernardini). (*Conferma Comm. Trib. reg. Toscana 20 ottobre 2014*)

Imposte e tasse - Imposta di registro - Forestazione - Acquisto di fondi e parziale rivendita degli stessi - Agevolazioni - Art. 7, comma 4, lett. b) della legge n. 984/1977 - Mera idoneità ad aumentare l'efficienza dell'azienda - Sufficienza - Effettiva realizzazione di interventi di forestazione - Necessità - Esclusione - Agevolazioni - Competono.

Il presupposto dell'agevolazione prevista dall'art. 7, comma 4, lett. b), della legge n. 984/1977 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.

Il testo della sentenza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

Una delle vittime della riforma della tassazione degli atti di trasferimento, a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari, attuata con l'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 23/2011, è stata la legge n. 984/1977, recante disposizioni in materia di sviluppo dell'economia nazionale.

Contestualmente alla riformulazione dell'art 1, tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro - TUR) è stata disposta la soppressione di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie, previste anche da leggi speciali, relative all'acquisto di terreni agricoli (compendio unico, imprenditoria giovanile, territori montani nonché quelli in commento). A questa sorte non si è sottratta anche la normativa sulla forestazione che ha così cessato di produrre effetti dall'anno 2014.

La citata legge n. 984/1977 consentiva, infatti, alle cooperative e società forestali di usufruire dell'agevolazione fiscale, riguardante il pagamento delle imposte di registro, ipotecaria in misura fissa (all'epoca euro 168), 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.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate¹, dall'anno 2014 gli atti di acquisto in proprietà di fondi rustici da parte di cooperative e società forestali sono soggetti, in linea di principio, alla nuova disciplina introdotta dall'art. 10, comma 4, del citato d.lgs. n. 23/2011; disciplina che prevede l'applicazione delle imposte proporzionali di registro con le aliquote previste dal riformulato art. 1, tariffa, parte I, del TUR (aliquota del 9 per cento) e le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa (50 euro ciascuna).

Va comunque detto che prima della revisione della tassazione dei trasferimenti immobiliari i destinatari del beneficio 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, 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 delle agevolazioni previste dalla nuova normativa a favore della piccola proprietà contadina.

A ben vedere, in alternativa, sarebbe possibile beneficiare (in termini di convenienza economica), delle agevolazioni previste dall'art. 9, comma 2, del d.p.r. n. 601/1973 posto che le «foreste» sono solitamente situate in territori montani.

¹ Agenzia delle Entrate, circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014.

Sebbene i benefici della legge n. 984/1977 siano stati soppressi sussisterebbero, quindi, le condizioni per usufruire indirettamente di altri aiuti fiscali ricorrendo a quelle agevolazioni che sono attualmente previste, 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 imponeva, fra l'altro, 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 secondo a quanto stabilito dalle relative leggi regionali o, in mancanza, dal r.d.lgs. n. 3267 del 1923².

Proprio la correlazione fra l'art. 7, comma 4, lett. b) e il successivo art. 10, comma 7, della legge in argomento aveva dato luogo ad una serie di controversie demandate poi al giudizio della Cassazione; si trattava, ovviamente, di fatti antecedenti all'anno 2014 verificatisi prima della riforma di cui si è fatto cenno in premessa.

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 dal menzionato art. 7, avevano 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 fosse 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, furono recuperate le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura ordinaria.

Investita della questione e sulla base di un consolidato indirizzo della giurisprudenza³, la Cassazione chiarì che il presupposto per usufruire della tassazione agevolata, prevista dall'art. 7 della legge n. 984/1977, in questione, era costituito dall'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.

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.

L'Agenzia delle Entrate⁴ si uniformò all'indirizzo della Cassazione per cui, al fine di risolvere ai contenziosi in atto, invitò i dipendenti uffici ad abbandonare ogni pretesa tributaria ad esclusione dei casi in cui l'accertamento riguardava la carenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi⁵.

² Recante «Riordinamento e riforma della legislazione in materia di boschi e di terreni montani».

³ Cass. Sez. V. Civ. 20 giugno 2008, n. 16832, in questa Riv., 2009, 476, con nota di ORLANDO; Cass. Sez. V. Civ. 12 giugno 2009, n. 13656, *in*, 2010, 34, con nota di ORLANDO.

⁴ Agenzia delle Entrate, circolare n. 55/E del 22 novembre 2010.

⁵ 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.).

Pertanto, i dipendenti uffici furono invitati 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.

Sta di fatto che, nonostante le raccomandazioni del caso ed il tempo ormai trascorso da quando sono state soppresse le agevolazioni fiscali, la Suprema Corte è ancora chiamata a dover risolvere controversie pendenti, sorte in epoca anteriore alla riforma del 2014.

La sentenza n. 15119 del 12 maggio 2022, in epigrafe, è la prova (emblematica) del protrarsi di certe lentezze della giustizia tributaria.

Nei fatti, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva notificato alla contribuente un avviso di liquidazione con cui era stata revocata l'agevolazione in parola, concessa per l'acquisto di fondi rustici (anno 2008) i quali, nello stesso giorno, erano stati in parte oggetto di immediata alienazione a terzi.

Nel ricorso di primo grado la C.T.P. aveva accolto il ricorso della contribuente ritenendo che, nonostante la rivendita di una parte dei terreni, fosse stata comunque realizzata la condizione di miglioramento qualitativo e quantitativo delle colture forestali che costituiva il presupposto stesso dell'agevolazione.

La C.T.R., rigettando l'appello dell'Agenzia, aveva parimenti rilevato che la norma agevolativa non poneva alcun obbligo di mantenimento temporale dei terreni acquistati e che l'effettivo miglioramento, accertato dalla C.T.P., non era stato oggetto di censure da parte dell'Ufficio. Fra l'altro, la parziale rivendita dei terreni era stata autorizzata nei due piani di miglioramento presentati dall'azienda in quanto necessaria per gli interventi sui fondi restanti.

Nel ricorso per cassazione l'Amministrazione finanziaria contestava la decisione dei giudici tributari rilevando che era stato disatteso l'art. 7, comma 4, lett. b), della legge n. 984/1977 in quanto l'immediata rivendita parziale di una parte dei fondi rustici mal si conciliava con l'intento di destinarli ad un aumento dell'efficienza dell'azienda; difettava, quindi, del requisito oggettivo di idoneità richiesto dalla legge.

Richiamandosi al disposto della normativa di riferimento la Corte ha osservato che la stessa «*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 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. n. 12777 del 2020; Cass. 5 ottobre 2016, n. 19904; Cass. 29 novembre 2013, n. 26771; Cass. 2 marzo 2011, n. 5067; Cass. 12 giugno 2009, n. 13656)*».

Le doglianze dell'Agenzia non potevano trovare accoglimento perché, nella fattispecie, la C.T.R. aveva accertato la sussistenza del requisito oggettivo della effettiva idoneità dell'acquisto a realizzare le finalità richieste dalla norma agevolativa. La rivendita di parte dei terreni, era stata autorizzata, come anticipato, già nell'ambito di due piani di miglioramento presentati ai fini del riconoscimento del beneficio fiscale in quanto propedeutica proprio alla realizzazione dei miglioramenti sulla restante parte dei fondi acquistati. Pertanto la Commissione tributaria si era attenuta alla legge non ritenendo che tale vendita (parziale) fosse in contrasto con la legge n. 984/1977.

Questa vertenza è l'ultima di tante che hanno visto soccombente l'Agenzia delle Entrate.

Si cita, ad esempio, la sentenza n. 3544 del 14 febbraio 2018⁶. Anche in tale circostanza, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva notificato un avviso di liquidazione ad una società agricola (una s.r.l.) con che revocava le agevolazioni in argomento per insussistenza dei presupposti, relativamente ad un atto di compravendita per scrittura privata, registrato nel 2003, di un fondo rustico con annesso fabbricato.

Entrambe le Commissioni tributarie, di primo e secondo grado, avevano respinto il ricorso e poi l'appello della società; per la C.T.R. 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 sé 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.

Sulla base di quanto affermato, la Suprema Corte, accogliendo il ricorso, ha osservato che la C.T.R. aveva, nella circostanza, disatteso quanto previsto dalla norma poiché la sua decisione si era 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.

Luigi Cenicola

⁶ Cfr. Cass. Sez. V. Civ. 14 febbraio 2018, n. 3544, in questa Riv., 2018, 2, con nota di CENICOLA.