



*Roma, 22 novembre 2010*

*Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso*

***OGGETTO:*** Agevolazioni ai fini dell'imposta di registro e ipotecaria per l'acquisto di fondi rustici da parte di cooperative e società forestali – Articolo 7, comma 4, lett. b) della legge 27 dicembre 1977, n. 984 – Orientamento della Corte di Cassazione

## INDICE

|                                                         |          |
|---------------------------------------------------------|----------|
| <b>1. PREMESSA.....</b>                                 | <b>3</b> |
| <b>2. GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE.....</b> | <b>4</b> |
| <b>3. GESTIONE DEL CONTENZIOSO PENDENTE.....</b>        | <b>6</b> |

## **1. Premessa**

Nell'ambito delle funzioni di indirizzo e coordinamento delle attività riguardanti il contenzioso tributario sono state individuate diverse controversie riguardanti la revoca delle agevolazioni, ai fini dell'imposta di registro e ipotecaria, concesse ai sensi dell'articolo 7, comma 4, lett. b), della legge 27 dicembre 1977, n. 984.

Detta norma prevede che *“Le cooperative e le società forestali sono ammesse al beneficio del pagamento delle imposte di registro ed ipotecarie in misura fissa per i seguenti atti: ... 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;...”*.

Il successivo articolo 10, comma 7, della medesima legge, dispone: *“I proprietari ed i possessori di terreni rimboschiti o migliorati ai sensi della presente legge debbono compiere le 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, o, in mancanza, dalla legge 30 dicembre 1923, n. 3267. In sede di approvazione dei relativi piani di coltura sono stabiliti i tempi ed i modi di utilizzazione delle colture a rapido accrescimento anche in deroga a quanto previsto dalle norme di legge vigenti”*.

In sede di applicazione delle disposizioni sopra richiamate, alcuni Uffici dell'Agenzia delle Entrate hanno ritenuto che il beneficio del pagamento delle imposte di registro e ipotecaria in misura fissa fosse condizionato all'effettivo incremento dell'efficienza dell'azienda attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali, da realizzarsi mediante effettivi interventi di forestazione sul fondo acquisito, così come progettati e individuati dal piano di coltura e conservazione redatto ai sensi del citato articolo 10, comma 7, della legge n. 984 del 1977.

Al fine di evitare la revoca dell'agevolazione, inoltre, detto piano avrebbe dovuto essere non solo approvato, ma anche posto in esecuzione nel termine triennale dalla stipula del rogito notarile d'acquisto.

Conclusivamente, in assenza dei predetti interventi di forestazione, gli Uffici hanno disconosciuto il beneficio fiscale di cui all'articolo 7, comma 4, lett. b), della legge n. 984 del 1977, applicando agli atti di acquisto posti in essere dalle cooperative e società forestali le imposte di registro e ipotecarie in misura ordinaria.

## **2. Giurisprudenza della Corte di Cassazione**

Con ordinanza 13 maggio 2009, n. 11169, la Corte di Cassazione ha affermato che *“In materia di agevolazioni tributarie, il presupposto per usufruire della tassazione agevolata prevista dalla Legge 27 dicembre 1977, n. 984, articolo 7, comma 4, lettera b), è 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 l'effettiva realizzazione di interventi di forestazione, ai sensi della Legge 27 dicembre 1977, n. 984, articolo 10.”* (in senso conforme, anche ordinanza 1° settembre 2009, n. 19075).

In merito alla relazione tra l'articolo 7 e l'articolo 10 della legge n. 984 del 1977, la Suprema Corte ha evidenziato che si tratta di due dati legislativi che si prefiggono finalità propedeutiche diverse; infatti, *“l'art. 7 consente la concessione di soli benefici finanziari – ivi compreso quello sotteso all'acquisto del fondo rurale che sia idoneo <ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali>, mentre l'art. 10 specifica <gli indirizzi generali per il settore della forestazione, ...riguardo alle esigenze dell'incremento della produzione legnosa> ed impone ai <proprietari ed ai possessori...dei terreni rimboschiti o migliorati di compiere le 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>”* (v. sentenza 20 giugno 2008, n. 16832).

Sulla base del suddetto orientamento, la tesi secondo cui, al fine di evitare

la revoca dell'agevolazione in parola, il piano di coltura e conservazione di cui all'articolo 10, comma 7, della legge n. 984 del 1977 non solo dovrebbe essere approvato, ma anche in corso di esecuzione nel termine triennale dalla stipula del rogito notarile, a giudizio della Suprema Corte, è da ritenere *“del tutto erronea stante l'assenza di richiami nell'art. 7 agli artt. 3 e 10 che disciplinano il procedimento di valutazione e approvazione dei piani colturali”* (v. sentenza 12 giugno 2009, n. 13656).

In definitiva, secondo la giurisprudenza di legittimità la concessione dei citati benefici fiscali non è correlata alla sussistenza del piano di coltura di cui all'articolo 10, comma 7, della legge n. 984 del 1977, ma esclusivamente alla idoneità del fondo rustico acquisito dalle cooperative e società forestali ad aumentare *“l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali”*.

### ***3. Gestione del contenzioso pendente***

Preso atto del consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, si reputa non ulteriormente sostenibile la tesi degli Uffici che nega la spettanza delle agevolazioni in argomento motivando tale disconoscimento con la mancata realizzazione di interventi di forestazione, disciplinati dall'organo competente in materia attraverso l'approvazione di un piano di coltura e forestazione di cui al citato articolo 10 della legge n. 984 del 1977.

Alla luce dei principi di diritto affermati dalla Corte di Cassazione, infatti, l'idoneità dei *“...fondi rustici ... ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali”* di cui al citato articolo 7, comma 4, lett. b) non può in alcun modo essere collegata al suddetto articolo 10, fondandosi esso su condizioni e presupposti giuridici di differente natura.

In conclusione, si ritiene che la pretesa tributaria debba essere abbandonata laddove la motivazione del recupero si fondi esclusivamente sull'assenza di concreti interventi di forestazione secondo il dettato dell'articolo 10 della legge n. 984 del 1977, pur in presenza dell'idoneità del fondo ad incrementare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito, secondo le previsioni dell'articolo 7, comma 4, lett. b), della legge 27 dicembre 1977, n. 984.

Per completezza, si fa presente che il Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali, con nota prot. n. 13590 del 17 giugno 2010 – in risposta ad una richiesta di parere della scrivente – ha affermato che le condizioni che escludono in modo assoluto *“...la possibilità di riconoscere l'idoneità ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito sono quelle che impediscono la coltivazione in generale: cioè che il fondo nel quale insiste il terreno oggetto di compravendita sia situato al di sopra del limite degli alberi (quel limite altitudinale al di sopra del quale non crescono gli alberi che varia da area ad area); altre condizioni riguardano quei tipi di suoli (salsi, calanchiferi, dunali, ecc.) sui quali di solito non è possibile alcuna coltivazione né erbacea né arborea, ma solo eventuale vegetazione spontanea”*.

Sarà cura delle strutture territoriali proseguire, invece, nel giudizio instaurato qualora la pretesa tributaria attenga alla mancata ricorrenza dei presupposti oggettivi e soggettivi previsti dalla norma agevolativa in esame (quali, a titolo meramente esemplificativo, la natura di fondo rustico del terreno acquisito in proprietà, la qualifica di cooperativa o società forestale del beneficiario dell'agevolazione, etc.), ovvero in presenza di altre questioni di carattere processuale.

Si invitano, pertanto, le strutture territoriali a riesaminare le controversie pendenti concernenti la materia in esame e ad abbandonare la pretesa tributaria – con le modalità di rito, tenendo conto dello stato e grado del giudizio – qualora ricorrano le condizioni sopra evidenziate dal consolidato orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione.

Si ricorda, infine, che nel caso di abbandono della controversia e di richiesta di cessazione della materia del contendere, occorre prendere motivatamente posizione anche sulle spese di giudizio fornendo al giudice elementi che possano giustificare la compensazione.

\* \* \*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici locali.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA