

# Revoca dell'agevolazione fiscale per l'acquisto di alcuni terreni per difetto del requisito soggettivo

Cass. Sez. trib. 5 maggio 2023, n. 11921 ord. - Balsamo, pres.; Penta, est. - Fincesar S.p.A. (avv. Mannino e Bernardini) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Conferma Comm. trib. reg. Toscana 12 luglio 2018*)

**Imposte e tasse - Attività agrituristica - Acquisto di alcuni terreni - Revoca dell'agevolazione per assenza dei requisiti - Difetto del requisito soggettivo.**

(*Omissis*)

## FATTO

1. La Fincesar s.p.a. proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Grosseto avverso un avviso di liquidazione relativo ad imposta di registro ed ipotecaria per l'anno 2013 emesso a seguito della revoca dell'agevolazione di cui alla L. n. 984 del 1977, art. 7 conseguente all'acquisto di alcuni terreni in Orbetello, sostenendo che la detta agevolazione le spettasse svolgendo su questi ultimi in via esclusiva l'attività agrituristica.
  2. La Commissione Tributaria Provinciale rigettava il ricorso, ritenendo che non sussistessero in capo alla società le caratteristiche necessarie per poter beneficiare dell'agevolazione invocata, risultando dalla documentazione in atti che l'attività esercitata fosse quella della compravendita di immobili.
  3. Sull'appello della contribuente, la Commissione Tributaria Regionale Toscana rigettava il gravame, affermando che l'agevolazione non poteva essere riconosciuta per difetto del requisito soggettivo, richiedendo la L. n. 513 del 1995, art. 12, comma 6, che oltre il 50% del capitale sociale fosse sottoscritto da imprenditori agricoli a titolo principale ed esercitando la società di capitali attività di valorizzazione e compravendita di beni immobili, anziché di silvicoltura.
  4. Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione la Fincesar s.p.a. sulla base di tre motivi. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.
- In prossimità dell'adunanza camerale la ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

## DIRITTO

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione o falsa applicazione "di norme di diritto", in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR fondato la sua decisione di rigetto sull'attività non agricola da essa svolta, laddove avrebbe dovuto solo valutare l'idoneità del fondo rustico acquisito ad aumentare l'efficienza dell'azienda attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali.
  - 1.1. Il motivo è infondato.In base alla L. 27 dicembre 1977, n. 984, art. 7, comma 4, lett. b), "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; (...)".  
In materia di agevolazioni tributarie, per usufruire dell'imposizione agevolata prevista dalla L. 27 dicembre 1977, n. 984, art. 7, comma 4, lett. b), è insufficiente la sola esistenza della qualità soggettiva, richiesta dalla norma, di essere l'acquirente una azienda forestale, poiché la legge riconosce il beneficio del pagamento dell'imposta in misura fissa per gli atti di acquisto in proprietà di fondi rustici soltanto ove i fondi acquistati siano "idonei ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali". In applicazione di questo principio, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 24264 del 18/11/2011 ha confermato la sentenza impugnata, che aveva escluso il riconoscimento del beneficio in relazione all'acquisto di un fondo oggettivamente inidoneo a far conseguire all'acquirente le finalità volute dal legislatore.  
Da quanto precede si desume che, se da un lato, sul piano soggettivo, il contribuente deve assumere la veste di (cooperativa o di) società forestale, dall'altro lato, sul versante oggettivo, perché vi sia un miglioramento quali-quantitativo delle colture forestali, è necessario che la detta società svolga di base un'attività di silvicoltura e/o di forestazione.  
Ciò non si pone in contrasto con il principio consolidato secondo cui il presupposto per usufruire della tassazione agevolata prevista dalla L. n. 984 del 1977, art. 7, comma 4, lett. b), 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 cit. legge (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 16832 del 20/06/2008; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 13656 del 12/06/2009; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 19904 del 05/10/2016; Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 12777 del 26/06/2020).



Un conto è, infatti, reputare sufficiente la mera potenzialità dei beni acquistati ad incrementare l'efficienza dell'azienda attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali, un altro è ritenere che dell'agevolazione possano beneficiare anche società che non hanno proprio nel loro core business l'esercizio dell'attività forestale.

Del resto, la revoca delle agevolazioni non è stata giustificata sulla base della mancata realizzazione di effettivi interventi di forestazione sul fondo acquisito, così come progettati e individuati dal piano di coltura e conservazione redatto ai sensi del citato art. 10, comma 7, della L. n. 984 del 1977, ma dell'assenza della qualifica di società forestale del beneficiario dell'agevolazione.

Orbene per quanto il richiamo dalla CTR operato alla L. 9 maggio 1975, n. 153, art. 12, comma 6, (emanata in attuazione delle direttive del Consiglio delle Comunità Europee per la riforma dell'agricoltura), al fine di individuare la definizione dei soggetti che possono usufruire dell'agevolazione in esame, sia errato, atteso che il detto articolo è stato abrogato dal D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, resta in piedi l'affermazione secondo cui l'agevolazione non poteva essere riconosciuta per difetto del requisito soggettivo, in quanto la società di capitali esercitava attività di valorizzazione e compravendita di beni immobili, anziché di silvicoltura.

A fronte di tale affermazione, la odierna ricorrente ha evidenziato che non era necessario che la società svolgesse esclusivamente attività silvoforestale (non attingendo in tal modo la ratio decidendi sottesa alla pronuncia), che l'agevolazione doveva essere riconosciuta anche qualora il trasferimento avesse avuto ad oggetto fabbricati (circostanza irrilevante) e che era sufficiente che i terreni acquistati fossero solo potenzialmente idonei al miglioramento agricolo e forestale (circostanza, come visto, vera, ma anch'essa irrilevante).

Per società agricola va intesa anzitutto quella società di persone, di capitali o cooperativa che abbia come oggetto esclusivo l'esercizio dell'agricoltura e delle attività connesse, individuate dall'art. 2135 c.c., sebbene sulla base della circolare n. 50/E 2010 dell'Agenzia delle Entrate siano identificate come agricole anche quelle che realizzano attività commerciali, industriali, ipotecarie e immobiliari, a patto che siano finalizzate a migliorare l'attività agricola. Sul punto, la ricorrente solo nello sviluppo del secondo motivo asserisce di svolgere un'attività "eminentemente agricola e agrituristica".

Da ultimo, non pertinente, per le ragioni finora esposte, è il rinvio alla nota emessa dal Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali (n. 13590 del 17 giugno 2010), con la quale - in risposta ad una richiesta di parere della scrivente - l'ente 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".

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per non aver la CTR considerato che dalla documentazione (in particolare, fotografica) allegata al ricorso originario si evinceva che non erano mai venuti meno i requisiti soggettivi richiesti per l'ottenimento delle agevolazioni di cui alla L. n. 984 del 1977.

2.1. Il motivo è inammissibile.

Invero, essendosi al cospetto di una cd. doppia conforme, la censura sul piano motivazionale incorre nel divieto di cui all'ultimo comma dell'art. 348-ter c.p.c. E' noto, infatti, che le disposizioni sul ricorso per cassazione, di cui al D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, circa il vizio denunciabile ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 ed i limiti d'impugnazione della "doppia conforme" ai sensi dell'art. 348-ter c.p.c., u.c. si applicano anche al ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, atteso che il giudizio di legittimità in materia tributaria, alla luce del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 non ha connotazioni di specialità. Ne consegue che il D.L. n. 83 del 2012, art. 54, comma 3-bis, quando stabilisce che "le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano al processo tributario di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546", si riferisce esclusivamente alle disposizioni sull'appello, limitandosi a preservare la specialità del giudizio tributario di merito (Cass., Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014; Cass., Sez. U, Sentenza n. 8054 del 07/04/2014).

Del resto, fermo restando che giammai le sole riproduzioni fotografiche avrebbero superato il rilievo formulato dai giudici di merito, avuto riguardo alla impossibilità di riconoscere in capo alla contribuente la qualifica di società forestale, quest'ultima ha altresì omesso, in violazione del principio di specificità, di riprodurre la documentazione il cui esame sarebbe stato dagli stessi omesso.

Senza tralasciare che le considerazioni espresse con riferimento alla irrilevanza, ai fini della revoca delle agevolazioni, della insussistenza di un piano di coltura non assumono alcuna valenza nel presente giudizio, non avendo le commissioni tributarie fondato su tale assunto la loro decisione. 3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia la violazione o falsa applicazione "di norme di diritto", in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR attribuito valore probatorio al codice dello studio di settore VG40U, nonostante lo stesso rilevasse ai soli fini statistici.

3.1. Il motivo resta assorbito nel rigetto del primo, atteso che, anche se risultasse dimostrata la qualifica (soggettiva) di società forestale, resterebbe insuperato il profilo del mancato svolgimento di un'attività di silvicoltura.

Senza tralasciare che la presunzione di legittimità dell'atto con cui l'amministrazione finanziaria revoca un beneficio

tributario (nella specie, agevolazione di cui all'art. 7 della L. 984 del 1977) già riconosciuto al contribuente permane sempre che da quest'ultimo, in sede di opposizione, non venga fornita la prova dell'esistenza del proprio diritto a quel beneficio (Sez. 1, Sentenza n. 3802 del 22/11/1969).

4. Alla luce delle considerazioni che precedono, il ricorso non merita di essere accolto.

Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente al rimborso delle spese del presente giudizio, che si liquidano in Euro 2.500,00 per compensi ed Euro 200,00 per spese, oltre rimborso forfettario nella misura del 15%, Iva e Cap;

ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis se dovuto.

*(Omissis)*

