

Studio n. 180-2011/T

## Forestazione e imposte indirette agevolate

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 9 novembre 2011

**Sommario:** 1. Ambito applicativo del regime fiscale agevolato; 1.1. I contenuti esplicativi della Circolare n. 55; 2. L'orientamento della giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione e la categoria della "idoneità"; 3. In particolare l'ipotesi dell'acquisto in proprietà del "fondo rustico"; 4. Fattispecie impeditive e decadenziali. Conclusioni.

\*\*\*

### 1. Ambito applicativo del regime fiscale agevolato

La circolare n. 55/E emanata dall'Agenzia delle Entrate in data 22 novembre 2010 <sup>(1)</sup> consente di mettere a fuoco condizioni e modalità applicative del regime fiscale agevolato in materia d'imposte indirette <sup>(2)</sup> (imposte di registro e ipotecaria in misura fissa, restando fissata ad aliquota ordinaria dell'1% l'imposta catastale), afferente l'ambito della forestazione. e di dipanare talune perplessità interpretative relative al riferito regime.

Come è noto, con legge n. 984 del 27 dicembre 1977 <sup>(3)</sup>, ai sensi dell'art. 7 il detto regime agevolato trova applicazione con riguardo ad una serie di atti afferenti il settore della forestazione, tra i quali spiccano:

- gli atti costitutivi della società e atti di conferimento dei beni immobili o di crediti;
- gli 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;
- gli atti di affitto di fondi rustici per una durata di almeno diciotto anni;
- gli aumenti di capitale in danaro, beni e crediti, quando gli aumenti sono indirizzati al potenziamento delle attività sopra dette;
- l'emissione di obbligazioni che soddisfino alle condizioni ora indicate;

- gli atti di consenso alla iscrizione, riduzione, cancellazione di ipoteche, anche se prestate da terzi, a garanzia delle operazioni afferenti sempre il ricordato ambito;
- gli atti di concessione di fideiussioni da parte di terzi.

Gli atti cui la norma fa riferimento devono essere posti in essere da *“cooperative”* (dovendosi ritenere che si tratti non di qualsiasi cooperativa, ma di quelle di cui tratta la legge al vaglio, vale a dire di cooperative agricole <sup>(4)</sup> operanti nel settore della forestazione, iscritte nell’Albo nazionale delle società cooperative – già registro prefettizio e schedario generale della cooperazione -) nonché *da società forestali costituite per una durata non inferiore ad anni diciotto*. Che si tratti di cooperative qualificate dalla loro militanza nell’ambito dell’attività agricola lo si desume indubbiamente dall’impianto generale della legge in cui è inserito il detto art.7, il cui primo comma tratta appunto di *“provvidenze finanziarie”* destinate - anche secondo disposizioni di leggi regionali - a favore di *“cooperative agricole e loro consorzi, costituiti da coltivatori diretti, proprietari o affittuari singoli o associati, da mezzadri coloni e lavoratori agricoli dipendenti”*, oltre che da imprenditori agricoli professionali, stante il disposto dell’art . 8 del d.lgs. 18 maggio 2001 n. 227 che statuisce: *“le cooperative ed i loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell’interesse di terzi, servizi nel settore silviculturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali, sono equiparati agli imprenditori agricoli”*.

Quanto alle società *“forestali”* non ne è specificata la natura (se personale o capitalistica), né evidentemente questo profilo assume alcuna importanza ai fini dell’accesso ai benefici al vaglio. Non appare determinante nemmeno l’ *“esclusività”* dell’attività silviforestale esercitata dalla società (potendo ben perseguire essa anche altre attività, preferibilmente nell’ambito agricolo in generale, ma non necessariamente, in quanto tale requisito non è richiesto dalla norma agevolativa *“de qua”*, e ciò a differenza di altri regimi agevolati, come, ad es., quello del *“compendio unico”* ex d.lgs. n. 99/2004 ove l’equiparazione società/imprenditore agricolo professionale ai fini del godimento dei relativi benefici fiscali esige la *“esclusività”* dell’esercizio dell’attività agricola).

Resta invece essenziale la durata della società non inferiore a 18 anni, e ciò per l’evidente motivo che solo in un arco temporale abbastanza lungo è possibile valorizzare l’idoneità dei fondi rustici acquistati ai fini del miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali o comunque la funzionalità degli immobili conferiti a servizio dell’attività silviforestale.

### *1.1. I contenuti esplicativi della Circolare n. 55*

Soprattutto la circolare innanzi evocata si è resa necessaria per fare chiarezza su di un particolare profilo che sino ad ora era stato diversamente inteso e interpretato dall'A.F. da un lato e dai contribuenti dall'altro, e cioè quello della necessità o meno della predisposizione di piano di coltura e di forestazione (se non persino della sua concreta attuazione in un termine temporale ridotto - tre anni -) per accedere al trattamento fiscale premiale (segnatamente quello previsto per l'acquisto in proprietà di fondi rustici) .

Ad esempio nel ricorso presentato alla Suprema Corte di Cassazione <sup>(5)</sup> dall'A.F. avverso due sentenze delle Commissioni Tributarie (Provinciale e Regionale dell'Umbria <sup>(6)</sup>) che avevano confermato l'assunto del contribuente in ordine al non necessarietà di tale piano di coltura e forestazione, si coglie con chiarezza il pensiero dell'Amministrazione stessa (antecedente alla emanazione della Circolare al vaglio) ove essa afferma che la *L. n. 984 del 1977, art. 7*, andrebbe letto in combinato disposto con l'art. 10 della medesima legge. Quest'ultimo articolo, al comma 7, a sua volta, stabilisce, con riferimento indistinto a tutti i proprietari e possessori di terreni rimboschiti o migliorati ai sensi della legge n. 984, l'obbligo di compiere 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. Pertanto, dal quadro normativo sopra delineato, secondo il pregresso pensiero l'Amministrazione, si evincerebbe la necessità, per fruire dell'agevolazione richiesta dai contribuenti, che gli interventi di forestazione vengano realmente effettuati, siano duraturi nel tempo e vengano disciplinati dall'organo competente in materia attraverso l'approvazione di un piano di coltura e forestazione.

In verità dalla lettura piana e scevra da condizionamenti di sorta del detto art.7, sarebbe apparso con chiarezza a chiunque che tale presunto requisito non è stabilito in alcun modo per l'accesso al regime fiscale agevolato, né sussiste alcun argomento che consenta un giustificato raccordo delle due norme in questione, disciplinanti ambiti diversi. Si tratta – *ça va sans dire* – di norme che, sia pure collocate nello stesso “contenitore” legislativo, perseguono finalità ed esibiscono “*rationes*” diverse, come riconosciuto dalla Suprema Corte di recente nella *sentenza 02-03-2011, n. 5067* <sup>(7)</sup>: l'art. 7 in verità si preoccupa di sancire il regime fiscale premiale di cui s'è detto, ancorato alla mera “idoneità” ad aumentare l'efficienza dell'azienda e il relativo reddito attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali; l'art.10, di contro, attiene all'attuazione degli indirizzi generali per il settore della forestazione <sup>(8)</sup>, con particolare riguardo alle esigenze di incremento della produzione legnosa, <sup>(9)</sup> senza che porsi evincersi un collegamento di causa ed effetto tra piano culturale e regime agevolato.

Eppure, come si notava, prima della recente circolare n. 55E/2010, l'A.F. ha spesso negato il riconoscimento del trattamento premiale o lo ha revocato *ex post* laddove, magari attraverso verifiche esperite da organismi deputati al controllo del territorio boschivo, come il Corpo forestale dello Stato, ha rilevato la mancata redazione del piano colturale e silvoforestale e/o la sua mancata attuazione nel triennio da parte della cooperativa o della società forestale che aveva invocato in prima istanza l'applicazione dei benefici fiscali, soprattutto se previsti per l'acquisto di fondi rustici.

## **2. L'orientamento della giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione e la categoria della "idoneità"**

A dispetto del pregresso orientamento dall'A.F., la Suprema Corte, d'altra parte, aveva già per suo conto mostrato perplessità circa la fondatezza di quell'orientamento stesso.

Almeno in due sentenze <sup>(10)</sup>, oltre quella già ricordata innanzi, i giudici della Cassazione avevano rilevato che unico requisito legale testualmente previsto dalla norma agevolativa è [solo] la ricordata "idoneità" dei fondi rustici oggetto di acquisto ad aumentare l'efficienza dell'azienda e il relativo reddito attraverso il miglioramento qualitativo e quantitativo delle colture forestali. Così come in altra ordinanza del 13-08-2010, n. 18678 <sup>(11)</sup> è stato ritenuto che non avesse rilevanza – ai fini della negazione del trattamento agevolato avanzata dall'A.F. – la circostanza, per cui gli interventi di recupero forestale e di sistemazione idrogeologica previsti dalla legge citata risultassero realizzati soltanto su parte dei fondi acquistati .

E il convincimento è stato altresì ribadito nella ordinanza n. 43 del 5 gennaio 2010 <sup>(12)</sup>, ove la Corte ritiene inammissibile il ricorso proposto dall'A.F. sempre con la motivazione sopra ricordata (assenza della redazione di un piano di forestazione), in quanto ritenuto privo dei requisiti prescritti dall'art. 366 *bis* c.p.c., (inesistenza di un "quesito di diritto" per denunciata violazione di legge) così come nelle altre due ordinanze n.ri 11168 e 11169 del 13 maggio 2009 <sup>(13)</sup> ove i Giudici della Suprema Corte ritengono inammissibili i ricorsi presentati entrambi dall'Agenzia delle Entrate per "manifesta infondatezza" ai sensi dell'art. 375 c.p.c. <sup>(14)</sup>

Laddove è noto che il ricorso all'utilizzo dello strumento dell' "ordinanza" (piuttosto che allo svolgimento completo ed articolato dell'intera procedura finalizzata all'emanazione di una vera e propria sentenza) è indice della pregiudizialità della questione assunta come "controversa" e risolta in radice dai Giudici stessi in direzione opposta a quella intrapresa dall'Amministrazione ricorrente in Cassazione.

A ben riflettere, del resto, e tentando di analizzare il dato normativo più perspicuamente, nemmeno siffatta “idoneità” viene richiesta all’art. 7 della citata legge n. 984 per altri tipi di atti pure ivi disciplinati.

Se non ci s’inganna, infatti, di tale peculiare qualità dell’immobile non si fa cenno nella diversa ipotesi (e distinta rispetto a quella esaminata dai Giudici della Cassazione e nella stessa Circolare n. 55E) del “conferimento” in cooperative (aventi le caratteristiche sopra ricordate) e in società forestali di durata non inferiore a diciotto anni, evidentemente ai fini della liberazione della quota di capitale, sottoscritta dal conferente, di una costituenda società o di una società già costituita e del cui capitale sia stato deliberato l’aumento. In siffatta evenienza infatti la norma (art. 7 comma 4 lett. a) non richiede più che il conferimento afferisca un immobile “idoneo” ad aumentare l’efficienza dell’azienda, e pare al contrario logico e giustificato che ogni tipo di conferimento immobiliare a favore dei menzionati organismi societari (senza valutarne la specifica “idoneità” e fatto salvo quanto si verrà dicendo in conclusione del presente contributo) debba ritenersi meritevole del trattamento fiscale agevolato, proprio in considerazione della peculiarità del settore in cui si trovano ad operare le società al vaglio e delle finalità propulsive perseguite dalla normativa portata dalla legge n. 984/77 e in generale dalla normativa in materia di forestazione.

Basterà qui al proposito ricordare la normativa recata dal D.lgs. n. 227/2001 e segnatamente l’art. 6 per il quale le attività selvicolturali sono considerate fattore di sviluppo dell’economia nazionale, di miglioramento delle condizioni economiche e sociali delle zone montane, e costituiscono strumento fondamentale per la tutela attiva degli ecosistemi e dell’assetto idrogeologico e paesaggistico del territorio.

Comprova del ragionamento qui accennato si riscontra proprio nelle altre residuali ipotesi menzionate nell’art. 7 quarto comma più volte citato, e cioè per gli atti di affitto di fondi rustici per una durata minima di diciotto anni (ipotesi sub c), o per gli aumenti di capitale in...”beni” non meglio precisati - e quindi comprendenti anche beni immobili - ed indirizzati al potenziamento delle attività silvoforestali (ipotesi sub d), o ancora per gli atti di consenso ad “iscrizione, riduzione o cancellazione di ipoteche, anche se prestate da terzi, a garanzia delle predette operazioni” (ipotesi sub f), o infine per atti di concessione di fidejussioni da parte di terzi (ipotesi sub g). In tutte queste ipotesi ulteriori rispetto all’ “acquisto in proprietà di fondi rustici” (ipotesi sub b) non si fa infatti cenno alcuno al concetto di “idoneità”. Il che lascia intendere che se taluna di dette ulteriori operazioni abbia riguardo a beni immobili che comunque afferiscano all’attività svolta nell’ambito della forestazione da uno dei soggetti “qualificati” di cui prima s’è detto, si debba

prescindere da un giudizio preventivo di valore sulla effettività idoneità oggettiva degli immobili stessi e che al contrario costituisca profilo assorbente solo quello soggettivo ai fini del riconoscimento del regime fiscale premiale o, tutt'al più [nell'ipotesi sopra detta sub d) dell'aumento di capitale ...in "beni"], quello della destinazione funzionale (cioè al potenziamento delle attività) perseguibile con gli immobili, semmai fatta oggetto di specifica volizione da parte dei soci nel momento e nell'atto in cui viene deliberato l'aumento del capitale.

### **3. In particolare l'ipotesi dell'acquisto in proprietà del "fondo rustico"**

Non dovrebbero poi prospettarsi dubbi di sorta sulla circostanza per cui nel regime di favore sopra ricordato rientrino anche gli acquisti in proprietà di fondi rustici *comprensivi di fabbricati* (ancorché censiti al catasto fabbricati), sempreché posti a servizio del terreno o dei soggetti che utilizzano il terreno per la coltivazione forestale e naturalmente in rapporto di ragionevole proporzionalità e funzionalità rispetto alla coltivazione stessa.

Del resto anche nell'ambito di altre agevolazioni afferenti l'agricoltura non si è mai dubitato della possibilità di ritenere meritevoli di benefici fiscali anche i trasferimenti di siffatti fabbricati.

Basti pensare ai trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di "fondi rustici" assistiti dalle agevolazioni per i territori montani *ex art. 9 2° comma DPR n. 601/73*, e ritenute applicabili anche qualora oggetto del trasferimento siano fabbricati (ancorché non situati sul fondo rustico), con l'unico limite della destinazione a servizio del fondo stesso. Ciò tra l'altro in forza del disposto dell'art. 3 della legge n. 1154/1960 (dettato in riferimento alle agevolazioni già previste dall'art.36 della legge n. .991/1952) che nella parte in cui si riferisce ai fabbricati non si ritiene essere stato mai abrogato e che statuisce appunto la spettanza delle agevolazioni anche per l'acquisto di "case" non situate nel fondo, ..."fatto allo scopo di dotare piccole proprietà coltivatrici di fabbricati destinati all'abitazione, al ricovero del bestiame, al ricovero e alla custodia dei prodotti, delle sementi, dei concimi, dei mangimi e dei mezzi di coltivazione, alla prima lavorazione dei prodotti."

Oppure basti ricordare quanto già stabilito in materia di "piccola proprietà contadina" ove all'art. 1 della legge n. 604/54 al 2° e ultimo comma si statuiva la spettanza delle agevolazioni fiscali anche per gli acquisti a titolo oneroso delle *case rustiche* non situate sul fondo, quando l'acquisto veniva fatto contestualmente in uno degli atti indicati al primo comma per l'abitazione dell'acquirente o dell'enfiteuta e della sua famiglia;<sup>(15)</sup> o infine in materia di "compendio unico" *ex D.Lgs. n. 99/2004* <sup>(16)</sup> ove i fabbricati vengono testualmente qualificati come "*pertinenze*" dei terreni formanti il compendio stesso.

#### 4. Fattispecie impeditive e decadenziali. Conclusioni.

La Circolare 55E, innanzi evocata, dopo aver sgomberato il campo dal dubbio concernente la pregiudizialità del piano di coltura di cui s'è detto, ha inoltre individuato talune ipotesi in cui il trattamento premiale appare negato a causa dell'assenza di idoneità dei fondi rustici acquistati all'accrescimento dell'azienda cui sono posti a servizio, allo scopo riportando il parere espresso dal Ministero delle politiche agricole, alimentari e forestali, con nota prot. n. 13590 del 17 giugno 2010.

Si tratta di impedimenti legati:

- a) all'altitudine a cui è posto il fondo (tale da non permettere che crescano alberi);
  - b) alla natura del suolo (tale da non consentirne lo sfruttamento ai suddetti fini);
- ipotesi che indubbiamente non esigono supplementi esplicativi.

La normativa "*de qua*" non tratta di altri impedimenti di sorta; né tanto meno si disciplinano espressamente ipotesi di decadenza dai benefici goduti.

Pare peraltro naturale chiedersi se l'assenza di qualsiasi disciplina decadenziale per fatti o attività che possano riguardare i beni acquistati o (nelle ipotesi residuali sopra illustrate) gli immobili conferiti o utilizzati per liberare "aumenti di capitale sociale" sottoscritti possa far ritenere con apprezzabile tranquillità che quei benefici s'intendano definitivamente acquisiti.

Esemplificando, non è del tutto agevole dimostrare né al contempo negare – ripetesi, in assenza di espressa disciplina – che, per ipotesi, al cospetto della dismissione dei beni acquistati dalla cooperativa o dalla società forestale o in esse conferiti, o in caso di cessazione di qualsiasi attività strumentale allo sviluppo dell'azienda silvoforestale nell'ambito del cui ciclo quei beni sono impiegati, si possa ritenere revocabile il trattamento fiscale che qui ci occupa.

Deve soccorrere all'uopo - e prima ancora del mero dato letterale - ex art. 12 disp. prel. la "*ratio legis*" sottesa alla normativa fiscale di settore che, come si è sopra illustrato, è quella di sostenere, con provvidenze anche di tipo fiscale, l'ambito della forestazione.

Ora pare evidente che se l'atto dismissivo (o il diverso atto o fatto giuridico che sottragga il bene alla sua destinazione a favore della coltura forestale), magari perché compiuto o posto in essere in un ambito temporale ravvicinato rispetto all'atto agevolato, non consenta alcun utilizzo dei beni immobili così acquistati o conferiti nella direzione accrescitiva dell'efficienza dell'azienda, del suo reddito e del potenziamento delle sue attività, ma abbia solo natura o intendimento speculativo, si potrebbe qualificare come giustificato un "ripensamento" da parte dell'A.F. finalizzato ad una possibile revoca *ex post* del trattamento premiale.

E ciò non tanto perché tale negazione postuma sia espressamente normata (in quanto, come s'è rilevato, una statuizione espressa in tal senso difetta), quanto perché, diversamente opinando, non si intenderebbe bene nemmeno il profilo teleologico del trattamento accordato. Se questo deve avere un senso, pare intuitivo che deve essere nella direzione della sua incidenza in termini positivi ai fini del potenziamento del settore della forestazione: il che, senza bizantinismi, significa che, in mancanza di siffatta incidenza a causa di atti o fatti giuridici posti in essere dalle società beneficiate per scopi diversi e comunque non compatibili con quelli perseguiti dal legislatore, svanisce la ragione stessa del trattamento agevolato.

Del resto il miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali (che è l'obiettivo cui deve tendere l'operazione negoziale agevolata) è espressamente richiesto come elemento integrante della fattispecie "acquisto in proprietà di fondi rustici" (lett. a art. 7 della legge n. 984/77); sicché, in assenza di siffatto necessario elemento, si potrebbe pensare che siano a rischio i benefici già concessi.

Quanto detto pare trovare una conferma proprio con riferimento a quanto si verifica nella prassi dei controlli svolti dagli organi Regionali ( o da quelli cui la Regione li abbia delegato) in ordine alla effettività e alla rispondenza dell'operazione negoziale posta in essere dalla cooperativa o società forestale alle finalità per cui venga concesso e riconosciuto il trattamento fiscale premiale: controlli in relazione a cui però va qui osservato incidentalmente che non risultano ben definiti a livello normativo relative modalità, tempi, ed articolazione.

Al riguardo giova ricordare la questione sollevatasi di fronte alla Commissione. Trib. Prov. Lazio (vedi sent. Sez. V, 23-02-2009, n. 109), e cioè se la facoltà dell'Agenzia delle Entrate di revocare il trattamento agevolato per presunta inesistenza dei requisiti possa essere esercitata nel termine ordinario prescrizione dei dieci anni ex art. 2946 c.c. o nel termine più ridotto di un triennio decorrente peraltro dalla conclusione della istruttoria svolta dalla Regione o da organismi delegati volta ad accertare l'esistenza di quei requisiti stessi, questione risolta dalla Commissione nel senso di avvalorare piuttosto tale seconda prospettiva, in mancanza di un "*dies a quo*" quale termine espresso per l'esercizio della facoltà di verifica e controllo .<sup>(17)</sup>

In altra fattispecie invece - ove la società che aveva avuto accesso ai benefici, dopo nove mesi dall'acquisto, aveva deliberato lo scioglimento anticipato e la messa in liquidazione senza poter pertanto intraprendere gli interventi volti al miglioramento qualitativo e quantitativo delle colture forestali - è stato ritenuto dall'A.F. che la società avrebbe dovuto presentare una dichiarazione integrativa, ai sensi dell'*art. 19 DPR 131/1986*, per comunicare la messa in liquidazione, trattandosi di evento idoneo a dare luogo ad ulteriore liquidazione dell'imposta. Ma,



nonostante un primo grado di giudizio favorevole all'Agenzia delle Entrate svoltosi innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale, la Commissione Tributaria Regionale <sup>(18)</sup> ha rilevato che l'Amministrazione doveva intendersi decaduta dall'azione finanziaria per decorso di un quinquennio dal giorno in cui avrebbe dovuto essere presentata la detta denuncia, e cioè dal giorno della delibera di scioglimento anticipato e messa in liquidazione, evocando l'applicazione del disposto di cui all'art. 76 primo comma DPR n. 131/86.

In altra fattispecie ancora, anch'essa sottoposta alla disamina della Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria <sup>(19)</sup>, si è invece accreditata la linea difensiva della società richiedente i benefici cui era stato notificato un avviso di liquidazione di maggiore imposta nei tre anni dall'acquisto per non aver ancora realizzato alcun intervento migliorativo. La società ricorrente ha invece sostenuto, con il plauso favorevole della Commissione, che la legge non fissa un arco temporale predeterminato e soprattutto un termine iniziale per l'esecuzione di siffatto intervento, per cui sarebbe risultato difficile ritenerla inadempiente a distanza di soli tre anni dal momento della stipulazione del contratto, considerato che la realizzazione di opere di forestazione, soprattutto se in relazione ad una superficie abbastanza estesa, richiede un apprezzabile apprestamento di mezzi e di progetti, a volte difficilmente realizzabile in uno spazio temporale ristretto.

E infine la medesima Commissione in altra sentenza del 2010 <sup>(20)</sup> è venuta ribadendo che anche la concessione in affitto di un terreno acquisto con i benefici non costituisce fattore in qualche modo ostativo, in quanto essa non è di per sé in contrasto con lo svolgimento di interventi di miglioramento quantitativo e qualitativo delle colture forestali.

In generale comunque va qui ribadito che l'assenza di una definizione normativa chiara ed esplicita di (eventuali) ipotesi decadenziali e delle modalità con cui ritenere attuato detto miglioramento potrebbe condurre ad arbitrari interpretativi sia dalla prospettiva dei contribuenti quanto da quella dell'A.F.

Il che, se da un lato suggerisce all'interprete e al contribuente un approccio moderato e razionale alla normativa in commento per beneficiare delle relative premialità e per meritarsene l'applicazione nella concreta fattispecie, dall'altro dovrebbe indurre l'A.F. a non reputare senz'altro plausibili e giustificabili atti procedurali di negazione o di revoca di benefici già accordati sol perché "ritenuti" incongrui rispetto alle finalità perseguite dalla normativa agevolativa.

Non solo in generale per la necessaria collaborazione e buona fede che dovrebbero sempre informare i rapporti tra contribuenti ed A.F. ai sensi dell'art. 10 dello Statuto del contribuente, ma soprattutto perché, nelle fattispecie che attengono al particolare ambito di cui s'è trattato, la

funzione accrescitiva ed esponenziale dell'attività silvoforestale svolta dal bene o dall'immobile acquisito o trasferito potrebbe comunque palesarsi di fatto e nel tempo, con modalità tutte peculiari al tipo di coltivazione.

Adriano Pischetola

- 1) In *Fisconline*.
- 2) Per considerazioni relative alla coesistenza del detto regime agevolato con altri regimi fiscali premiali in materia di agricoltura v. Studio n. 20-2011/T CNN (estensore PETTERUTI), *Le disposizioni valevoli dal 2011 per la proprietà coltivatrice*, in *Studi e Materiali* n. 2/2011 pagg. 591 ss.
- 3) Dettante norme di 'Coordinamento degli interventi pubblici nei settori della zootecnia, della produzione ortoflorofrutticola, della forestazione, dell'irrigazione, delle grandi colture mediterranee, della vitivinicoltura e della utilizzazione e valorizzazione dei terreni collinari e montani' e che risulta pubblicata nella Gazz. Uff. 9 gennaio 1978, n. 8.
- 4) Sulle cooperative agricole cfr. RAVAIOLI, *Le cooperative agricole alla luce del d.lgs. n. 99/2004*, in *Coop. e consorzi*, 2004, p.496; PALOMBELLI, *Cooperative agricole*, Roma, 2002; GRASSO, *La "piccola società cooperativa" nel settore agricolo*, in *Dir. e giur. agr. e ambiente*, 1998, p.133; GRASSO, *Sulla natura giuridica del conferimento di prodotti agricoli o zootecnici a strutture cooperative o consortili*, in *Dir. e giur. agr. e ambiente*; 1997, p.190; GENOVESE, *Le attività di trasformazione e alienazione dei prodotti agricoli esercitate dall'impresa della società cooperativa*, in *Riv. dir. agr.*, 1995, I, p. 3; PALAZZO, *Cooperazione agro-industriale e leggi di finanziamento*, in *Le società cooperative negli anni novanta. Problemi e prospettive*, Milano 1993, p. 330; GATTA, *Cooperativa di coltivatori diretti per la conduzione unita di terreni e contributi assicurativi*, in *Riv. dir. agr.*, 1991, II, p. 200; ROSSI, *Mutualità e qualificazione agraria delle cooperative di primo e secondo grado per la trasformazione e il collocamento dei prodotti agricoli*, in *Giur. agr. it.*, 1989, c. 135; ROSSI, *Cooperative agricole*, in *Digesto discipline privatistiche, sez. civ.*, IV, Torino 1989, p. 385.
- 5) Che poi si è pronunciata con Sent. n. 16832 del 20 giugno 2008 in *Fisconline*.
- 6) Quest'ultima è la sentenza Sez. I della detta Commissione Regionale n. 588 del 30 gennaio 2003 - in *Fisconline*.
- 7) In *Fisconline*.
- 8) Ai quali fa espresso riferimento il precedente art. 3 della medesima legge n. 984.
- 9) V. Sentenza 588 del 30 gennaio 2003 - della Commiss. Trib. Regionale, UMBRIA, Sez. I.
- 10) La n.ro 13656 del 16 giugno 2009 e la n.ro 16832 del 20 giugno 2008, entrambe in *Fisconline*.
- 11) In *Fisconline*.
- 12) In *Fisconline*.
- 13) In *Fisconline*.
- 14) V. anche nello stesso senso ord. del 1° settembre 2009 n.19075 in *Fisconline*.
- 15) Per la normativa relativa all'ambito già collegato con la cd. "piccola proprietà contadina" – dopo una sconfinata serie di proroghe e sistemazioni legislative "a tempo" v. ora il nuovo testo del comma 4-bis, primo periodo, dell'art. 2 del D.L. 30 dicembre 2009, n. 194 ("Proroga di termini previste da disposizioni legislative"), convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25, come modificato dall'art. 1, comma 41, della legge 13 dicembre 2010 n. 220.
- 16) Cfr. l'art 7 che inserisce, dopo l'articolo 5 del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, l'art. 5-bis il cui quarto comma si riferisce appunto ai "terreni e relative pertinenze, compresi i fabbricati".
- 17) Sul punto vedi NASTRI M.P., *I termini per l'accertamento della decadenza dalle agevolazioni fiscali*, in *Notariato*, 2011, 3, 345.
- 18) Nella sentenza Sez. I, 16-06-2010, n. 40 in *Fisconline*.
- 19) V. sent. Sez. III, 03-05-2010, n. 36 in *Fisconline*.
- 20) Commiss. Trib. Reg. Umbria Perugia Sez. IV, Sent., 19-04-2010, n. 29 in *Fisconline*.

(Riproduzione riservata)