

CESARE VOLPINI

La recente riforma tributaria ha conservato, per la determinazione dei redditi fondiari, la base catastale per i tributi dell'I.L.O.R., dell'IN.PER.F. e per l'IRPEG, ma l'ha adottata per l'IN.V.IM. e per l'imposta sulle successioni e donazioni. E' di quest'ultimo tributo che intendiamo dire nell'intervento.

Come è noto, l'imposta sulle successioni e donazioni è regolata dal decreto delegato 26 ottobre 1972, n. 634: "Disciplina dell'imposta di successioni e donazioni".

Secondo la passata legislazione, i terreni agrari, a pascolo, nonché i fabbricati, caduti in successione, venivano valutati dall'Amministrazione finanziaria, ai fini dell'applicazione della relativa imposta, con il cosiddetto sistema automatico, introdotto con L. 20 ottobre 1954, n. 104, sulla base degli estimi catastali.

Dalla valutazione automatica erano esclusi i boschi e le aree fabbricative, per i quali beni, si doveva procedere alla stima in conformità delle disposizioni del R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639: "Riforma degli ordinamenti tributari", le quali consentivano di colpire fiscalmente l'incremento legnoso dei boschi e quello delle dette aree, venutosi a costituire per circostanze ambientali. Per inciso, il sistema di stima or detto, era applicato, sempre per i detti beni, anche ai trasferimenti a titolo oneroso.

La riforma tributaria, per quanto riguarda le successioni, ha unificati i procedimenti di valutazione per tutti i beni fondiari.

Per il D.P.R. 637, il valore venale dei beni (art. 10), se non è noto per atti ufficiali non anteriori a tre anni dall'apertura della successione, si desume con procedimento estimativo per confronto o paragone con beni aventi caratteristiche e condizioni analoghe dei quali siano noti i prezzi, ovvero con procedimento analitico per capitalizzazione del reddito netto "al tasso mediamente applicato, all'apertura della successione, e nella stessa località per investimenti immobiliari".

Concettualmente, all'uniformità del procedimento estimativo, non c'è da fare critica. Soltanto che, mancando nei riguardi del contribuente, una base obiettiva, quale è il Catasto, l'erede può subire vessazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, senza che riesca a fornire elementi probandi per confutare la stima fiscale.

Come si stimeranno i boschi ai fini dell'applicazione dell'imposta di successione? Si distinguerà il capitale fruttante dai frutti pendenti, cioè dall'incremento legnoso verificatosi dall'impianto del bosco, o dalla sua rinnovazione, fino all'anno in cui si è aperta la successione? Sono domande a cui il decreto delegato non dà risposta.

L'incremento legnoso, in selvicoltura, corrisponde ai cosiddetti frutti pendenti dell'agricoltura, che tanto l'uno, come gli altri, non possono staccarsi dal capitale che l'ha prodotti, fino a quando non hanno raggiunta la loro maturità. Per i boschi l'attesa è però lunga, in quanto il ciclo produttivo spesso abbraccia parecchi decenni, per arrivare al secolo e talvolta anche oltre.

Noi riteniamo che unire capitale e frutti in un unico imponibile sia una

vessazione iniqua tanto più che i frutti, una volta maturi, e posti sul mercato, vengono colpiti dall'IVA, mentre il capitale fondiario, se è alienato, ne è esente.

Il problema posto è vecchio, è stato più volte discusso, ma l'Amministrazione finanziaria ha fatto sempre orecchie da mercante. Ora è il momento di risolverlo. Ce ne dà spunto l'art. 10 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643: "Imposta sull'incremento di valore degli immobili", noto, in sigla IN.V.IM., che recita: "Non sono soggetti all'imposta gli incrementi di valore dei terreni agricoli dovuti alla presenza di frutti pendenti, né gli incrementi di valore dei boschi e dei terreni a colture arboree a ciclo poliennale dovuti alla variazione delle quantità dei prodotti e dei frutti durante il ciclo".

E' l'affermazione di un giusto principio, più volte reclamato. Esso però, essendo contenuto nel D.P.R. 643, è da considerarsi valevole ed applicabile anche per l'imposta di successione, il cui decreto, caso fortuito, porta la stessa data?

Un certo collegamento tra l'IN.V.IM. e l'imposta di successione è fornito dall'art. 19 del D.P.R. n. 637, che dispone che, dall'imposta di successione, è ammessa la detrazione di quella pagata sull'incremento di valore degli immobili. Ma per i boschi è una detrazione quasi simbolica perché, come si è detto, per l'IN.V.IM., l'incremento legnoso non costituisce incremento di valore.

Per le ragioni dette, siamo del parere che il principio affermato è da ritenersi valido sia nelle successioni come nei trasferimenti di proprietà dei boschi a titolo oneroso.

D'altra parte, a sostegno della nostra tesi, c'è da notare che il legislatore della riforma tributaria, nel D.P.R. n. 601, sulle agevolazioni tributarie, all'art. 9, ha recepito disposizioni anteriori che esentano, dall'imposta di successione e donazione, tra ascendenti e discendenti e coniugi, i boschi costituiti, ovvero ricostituiti o migliorati, per effetto di legge a favore dei territori montani.

L'agevolazione però riflette soltanto una esigua parte della superficie boscata, meno di un decimo, e, per di più, risulta di proprietà di comuni e di enti, (dove lo Stato ha proceduto a imboschimenti), per i quali soggetti l'imposta di successione non interessa.

L'esenzione, per questi boschi, è quindi semplicemente platonica, ma il principio sussiste; è un riconoscimento che le colture forestali non sono in grado di essere fiscalmente colpite da un'imposta straordinaria, ma che si ripete ordinariamente a intervalli di tempo più o meno brevi.

Il problema di escludere o non escludere l'incremento dei boschi dall'imposta di successione è grosso per i contribuenti perché le aliquote sono alte e fortemente progressive; perché può verificarsi, come si verifica, che lo stesso frutto pendente può essere fiscalmente perseguito per due, tre o più volte durante lo stesso ciclo produttivo, quando i trasferimenti si ripetono alla distanza media di trenta anni, per un bosco che ha il turno vicino al secolo.

Concludendo, ammessa trasferibile la norma dell'art. 10 dell'IN.V.IM. all'imposta di successione, il valore dei boschi, ottenuto per capitalizzazione del reddito netto, dovrebbe fare riferimento, indipendentemente dallo stadio

del soprassuolo, al cosiddetto anno 0, al Capitale terra (Ct), nella definizione originale datale dal SERPIERI, nel 1914, tutt'ora pienamente valida. Il Capitale terra, come è noto, è funzione esclusiva della produttività del bosco, dei costi di produzione e dei prezzi di macchiatico degli assortimenti mercantili a maturità, mentre, includendo nel capitale anche i frutti pendenti, sarebbe dato da Bn, dove *n* indica l'età del soprassuolo all'apertura della successione e che è crescente, a parità di tutte le altre condizioni al crescere dell'età degli alberi, fino a quella del turno, per tornare poi ad essere uguale a Ct, dopo il taglio definitivo. Ovviamente, anche nel caso di stima dei boschi, con procedimento per raffronto, che si verificherà raramente, per la rarefazione di mercato di detti beni, il paragone dovrebbe essere fatto con boschi dello stesso tipo e specie all'inizio del turno.

Si può obiettare che il ragionamento da noi fatto e le conclusioni a cui siamo giunti, se sono valevoli per i boschi particellari, a produzione periodica, non sono altrettanto valide per i boschi comprensivi, assestati a produzione annua.

I boschi assestati sono facilmente riconducibili a quelli particellari e viceversa per quanto riguarda la discriminazione tra capitale e frutti. D'altra parte, se si vuole risolvere il problema, che ha carattere generale, occorre, in primo luogo, accertare quale è la prevalenza dei due tipi di boschi e su quello che presenta la maggior frequenza ragionare. Ebbene, nel nostro Paese, il bosco *tipico* (in senso statistico), è quello costituito da pochi ettari che non può dare redditi annui. I boschi assestati, appartengono allo Stato, alle regioni e agli enti, per i quali soggetti, l'imposta della quale ci stiamo occupando non trova applicazione.

Concludendo la soluzione della questione è, senza dubbio, di competenza dell'Amministrazione finanziaria ed ad essa potrebbe essere presentata dai tributaristi, a perfetta conoscenza di tutto il meccanismo delle leggi fiscali, della loro interpretazione e anche della loro evasione, ma non può sfuggire agli economisti agrari, agli estimatori, perché il problema ha un risvolto tecnico ed economico. L'eredità dei boschi, caduti in successione, a corto di liquidità per pagare l'imposta, si rivolge proprio al bosco per attingere dal capitale e dai frutti, immediato danaro, praticando, nei soprassuoli, tagli inconsulti portanti al deterioramento delle colture forestali con gravi danni anche per la collettività.

Penso che avrò intrattenuto i colleghi su un episodio marginale della riforma tributaria, che colpisce un limitato numero di contribuenti, i selvicoltori, che hanno scarsa voce nel concerto assordante sorto in seguito a tutti i decreti delegati.

Questo episodio, sta però a dimostrare come l'Amministrazione finanziaria abbia voluto abbandonare, nei casi citati, la base obiettiva catastale per la valutazione dei beni per la successione, la donazione e anche per l'IN.V.IM., cercando di rifugiarsi, per le sue decisioni, nel procedimento analitico della stima dove, molti elementi sono opinabili, a cominciare dal tasso di capitalizzazione.

La revisione degli estimi, di cui ha detto il prof. Antonietti, nella sua dotta introduzione, dovrà occuparsi anche di quelli dei boschi. Avverrà in quella sede la giustizia tributaria? Speriamo!

Se la revisione porterà alla pubblicizzazione di giusti valori censuari, si potranno conoscere le basi obiettive del valore anche dei boschi, ovviamente al netto degli incrementi, non soltanto ai fini fiscali, ma anche a quelli della politica del territorio, per le molteplici funzioni riconosciute alle foreste.

REGINALDO CIANFERONI

Condivido pienamente l'impostazione dell'introduzione del Prof. Antonietti e anch'io sono convinto che il catasto possa continuare a svolgere la sua tradizionale funzione fiscale anche in regime di riforma tributaria. Ciò perché la contabilità a fini fiscali non consente di ricavare dati veritieri, mentre la veritiera contabilità del maggior numero possibile di aziende è uno strumento essenziale per il progresso della nostra agricoltura. In proposito, anche se la questione potrebbe sembrare a prima vista fuori del nostro tema, non bisogna dimenticare che gran parte degli studi di economia agraria sono basati su dati contabili e che questo indirizzo, che si ritrova fino dai primi studi di Pietro Cuppari, considerato da molti il fondatore dell'economia agraria italiana, è stato fecondo di risultati. Personalmente sono da tempo sostenitore che anche gli studi macroeconomici debbono avere per base i dati aziendali e sono convinto che i dati del bilancio economico dell'agricoltura potrebbero essere molto perfezionati se essi fossero, per una parte almeno, ricavati dai bilanci aziendali.

Del resto la rete contabile CEE-INEA ha (o dovrebbe avere) una vasta utilizzazione per finalità conoscitive da parte della Pubblica Amministrazione. Tutto ciò è possibile poiché gli imprenditori agricoli non temono l'utilizzazione fiscale dei loro dati contabili ma è ben noto che quando tale timore sorge, per ignoranza o per qualsiasi altra ragione, scompare del tutto l'attendibilità delle informazioni e in tal caso non serve a nulla assicurare l'anonimità dei dati.

La contabilità per fini fiscali può portare completamente fuori strada e può consentire e invogliare gli imprenditori agricoli a presentare risultati non veritieri e quindi, da parte dei cosiddetti "furbi", ad evadere il fisco. Il sistema catastale ha invece il grosso merito di non creare differenze fra "furbi" ed onesti e lo stesso principio di non considerare nell'imponibile il prodotto, sia esso positivo o negativo, è stato in passato per i proprietari-imprenditori un elemento di stimolo per le innovazioni. Forse tale principio non va dimenticato.

C'è però il grosso problema, ampiamente esaminato dal Prof. Antonietti, dell'aggiornamento dei dati catastali e della modernizzazione degli aggregati e dei procedimenti. In proposito il Prof. Antonietti ha fatto delle proposte molto interessanti. Credo anch'io che il prodotto netto o il valore aggiunto possano essere la base del calcolo, senza bisogno di arrivare al beneficio fondiario e al reddito agrario.

Personalmente le mie preferenze vanno al valore aggiunto anziché al prodotto netto forse perché mi sono occupato, credo per primo fra gli economisti agrari, di questo aggregato che consente di evitare le difficili e soggettive valutazioni degli ammortamenti. Ma la questione non ha grande importanza poiché l'assunzione dell'uno o dell'altro aggregato non porta a sostanziali modificazioni dei risultati se si tiene conto della diversa incidenza degli ammortamenti nei vari ordinamenti produttivi.

Il problema centrale rimane dunque quello dell'aggiornamento. Qui io sono curioso di ascoltare il collega Grillenzoni poiché egli, se ho ben capito,

ha già studiato il problema. Mi permetto comunque di avanzare in proposito alcune considerazioni e proposte, anche se riconosco che esse andrebbero da parte mia meglio meditate.

A mio giudizio il grosso lavoro per il catasto è quello iniziale, cioè quello della revisione degli estimi, poiché i successivi aggiornamenti degli estimi, anche annuali, non presentano difficoltà ed è possibile evitare l'artificio della rivalutazione delle aliquote che, per la sua uniformità, è fonte di gravi sperequazioni fiscali. La metodologia che propongo è sostanzialmente quella che è stata elaborata nel recente convegno della Società Italiana di Economia Agraria per lo studio della congiuntura, naturalmente con gli opportuni adattamenti e aggiustamenti al caso del catasto.

Ricordo che tale metodologia consiste nel tenere fissa la quantità dei mezzi di produzione e delle produzioni dell'anno precedente (o degli anni precedenti) e stimare le variazioni dei valori attraverso l'aggiornamento, relativamente facile, dei prezzi. Il metodo mi sembra corretto poiché le variazioni dei redditi agricoli derivano essenzialmente dalle variazioni dei prezzi e pertanto, seguendo i prezzi, si seguono sostanzialmente anche i redditi, per lo meno in un tempo che non sia molto lungo, poiché in un tempo lungo intervengono in misura non trascurabile le variazioni relative alla produttività globale e del lavoro.

Il sistema dei prezzi è molto mutevole in tempo di svalutazione monetaria. I ben noti indici dei prezzi all'ingrosso, al minuto e del costo della vita sono il risultato di variazioni assai diverse per cui mutano notevolmente anche i rapporti fra i vari prezzi, le ragioni di scambio: c'è chi va avanti e c'è chi va indietro e in questa altalena ci sono capovolgimenti radicali. Per esempio, fino al 1974 le aziende zootecniche erano in perdita ma hanno poi registrato dei buoni risultati; le aziende viticole, che andavano bene, a partire dal 1975 sono in forte perdita.

Ho avuto occasione di applicare recentemente le variazioni dei prezzi, sia pure per finalità diverse da quelle catastali, ad un "modello di azienda" progettato dall'Accademia Nazionale di Agricoltura a prezzi 1972. Il modello, mantenendo fisse le quantità, è stato rielaborato a prezzi 1975 e i risultati sono stati confrontati con quelli di aziende reali: l'andamento dei redditi reali e di quelli calcolati è risultato analogo. Questa esperienza è limitata e i problemi del catasto sono molto più complessi ma occorre tenere presenti le possibilità offerte dai calcolatori elettronici dei quali il catasto non può certamente fare a meno.

In conclusione ritengo che attraverso indici che rispecchino l'andamento dei prezzi dei mezzi di produzione e dei prodotti, distintamente per ordinamenti produttivi, è possibile un rapido aggiornamento dell'andamento dei redditi agricoli, una volta stabilita una corretta base di partenza.

Sono d'accordo con il Prof. Antonietti anche per quanto riguarda la seconda parte della sua introduzione. Concordo anche con i metodi oggettivi proposti e sul fatto che essi debbono essere vincolanti per tutta l'amministrazione del catasto. Mi sembra però che il metodo automatico di aggiornamento sia più rispondente per i terreni agricoli che per i terreni edificabili nei quali la variabilità e le variazioni dei prezzi sono grandissime. Comunque il sistema

proposto, anche in tal caso, è certamente migliore di quelli indefiniti oggi in uso nel Catasto, che sono motivo di gravi sperequazioni ed ingiustizie.