

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 17/10/2006 n. 114

Oggetto:

Trasferimento dei diritti all'aiuto da parte degli imprenditori agricoli dopo la riforma della Politica Agricola Comune (PAC). Trattamento fiscale

Testo:

Il regolamento (CE) n. 1782/2003 del Consiglio del 29 settembre 2003, e successive modificazioni ed integrazioni, ed il regolamento (CE) n. 795/2004 della Commissione del 21 aprile 2004 hanno profondamente innovato la disciplina comunitaria degli aiuti a favore degli agricoltori introducendo il regime di pagamento unico, sul cui trattamento fiscale sono stati chiesti chiarimenti dalle associazioni di categoria.

In linea generale, le modificazioni normative hanno interessato i seguenti punti essenziali:

- e' prevista la presentazione, da parte dell'agricoltore, di un'unica domanda permanente, relativa anche a piu' regimi di aiuto, in sostituzione della domanda annuale;
- i vari pagamenti diretti previsti in virtu' dei regimi di sostegno previgenti sono unificati in un unico pagamento, quantificato in base ai diritti maturati in precedenza nell'arco di un periodo temporale di riferimento (anni 2000-2001-2002);
- il pagamento unico condiziona l'agricoltore all'effettuazione di una particolare produzione, ma lo lascia libero di scegliere il tipo di coltura da praticare sui suoi terreni, nell'ottica di un orientamento al mercato;
- l'agricoltore beneficiario dell'aiuto e' vincolato soltanto al mantenimento dei terreni in buone condizioni agronomiche e ambientali, cosi' come definite da ogni singolo Stato membro;
- l'importo dell'aiuto e' determinato con riferimento agli importi corrisposti nel passato durante un periodo di riferimento;
- e' costituita una riserva nazionale destinata ad affrontare situazioni specifiche, nonche' ad agevolare l'ingresso di nuovi agricoltori nel settore;
- al fine di facilitare il trasferimento degli aiuti fra gli agricoltori, l'importo complessivo cui ha diritto il singolo agricoltore e' suddiviso in quote e rapportato ad un determinato numero di ettari ammissibili;
- infine, per evitare che il livello complessivo degli aiuti superi gli attuali stanziamenti di bilancio, sono fissati massimali nazionali calcolati sulla base dei fondi erogati nel periodo di riferimento in ciascuno Stato membro in virtu' dei precedenti regimi di sostegno.

In tal modo delineate le linee essenziali della riforma degli aiuti comunitari in agricoltura, e' da sottolineare il carattere particolarmente innovativo contenuto nell'articolo 46 del regolamento (CE) n. 1782/2003, costituito dalla possibilita' attribuita all'agricoltore beneficiario di trasferire il diritto all'aiuto a favore di altro agricoltore "a titolo oneroso o mediante qualsiasi altro trasferimento definitivo con o senza terra".

A tal riguardo l'articolo 10 del decreto del Ministro delle politiche agricole e forestali 5 agosto 2004, n. 1787, stabilisce che "la cessione dei titoli all'aiuto (...) deve avvenire mediante atto con sottoscrizione autenticata (...) e deve essere comunicata a pena di nullita' agli organismi pagatori, entro dieci giorni dalla sottoscrizione".

In proposito occorre precisare che, ai sensi dell'articolo 12, comma 4, del regolamento (CE) n. 795/2004, nessun trasferimento definitivo dei titoli all'aiuto e' possibile prima della loro definitiva fissazione.

Altresi', il regolamento (CE) n. 1782/2003 consente il cosiddetto "affitto" del pagamento unico se "al trasferimento dei diritti all'aiuto si accompagna il trasferimento di un numero equivalente di ettari ammissibili".

Le confederazioni in indirizzo hanno richiesto chiarimenti proprio in ordine al trattamento fiscale da riservare alle ipotesi di trasferimento a titolo definitivo (vendita) o transitorio (affitto) dei titoli definitivi di diritti all'aiuto precedentemente illustrate.

Al riguardo, occorre chiarire preliminarmente, sia agli effetti dell'imposizione dell'IVA e dell'imposta di registro sia ai fini delle imposte sui redditi, la natura giuridica dell'oggetto del trasferimento ai sensi della normativa civilistica vigente.

Su questa questione il Ministero delle politiche agricole e forestali, con nota del 21 marzo 2006, prot. n. 222, ha espresso l'opinione che "un soggetto che soddisfi le condizioni di cui agli artt. 33 e 34 (del regolamento (CE) n. 1782/2003) potrà, potenzialmente, beneficiare del pagamento diretto, sempre che abbia terreno eleggibile cui abbinare i titoli: ad ogni diritto deve corrispondere un ettaro ammissibile (art. 43).

In base a quanto sopra, l'agricoltore in possesso dei requisiti di cui all'art. 33 del Regolamento CE n. 1782/03 potrebbe agire, erga omnes, a tutela di un proprio diritto riconosciuto dall'ordinamento, proprio come avviene nel caso dei diritti di credito. Infatti, anche se l'unico obbligato all'esecuzione della prestazione - nel caso in oggetto, "dare" - è il debitore (AGEA), tutti gli altri sono tenuti ad astenersi dal compimento di azioni che possano pregiudicare il buon esito della stessa.

Tali condizioni sono alla base della nascita del diritto e, quindi, ne rappresentano il rapporto fondamentale pur non incidendo - successivamente - sul diritto stesso, il quale vive di vita propria e rappresenta un diritto di credito nuovo, che si astrae completamente dal rapporto sottostante che lo ha generato. Infatti il cessionario potrebbe essere un nuovo agricoltore, oppure un agricoltore che non ha esercitato la propria attività nel triennio di riferimento in uno dei regimi di sostegno di cui all'allegato VI o, ancora, che non ha presentato domanda all'AGEA."

Si deve, al riguardo, concordare con quanto affermato dal Ministero delle politiche agricole e forestali in merito all'assimilabilità dei diritti all'aiuto a diritti di credito, atteso che l'ammissione al beneficio non attribuisce all'agricoltore beneficiario altro diritto diverso da quello a ricevere una somma di denaro, così come si concorda con l'opinione dello stesso Ministero in merito al vincolo del rispetto della condizionalità, il quale "non può ritenersi ostativo rispetto all'applicazione della fattispecie giuridica individuata. (...)

Il mancato rispetto dei criteri di gestione obbligatori nonché delle buone condizioni agronomiche ed ambientali rappresenta una causa di decadenza da un diritto - quello all'aiuto - già esistente e valido (effetto ex tunc) e non prefigura alcun legame sinallagmatico alla base della prestazione. (...)

Valutazioni molto simili possono essere fatte in merito al possesso di terreno ammissibile, visto che tale elemento rappresenta condizione per il diritto al pagamento - e quindi per l'esercizio del diritto stesso - e non già per la nascita dello stesso."

Inoltre, la circostanza che possa operarsi un trasferimento dei diritti all'aiuto concorre a confermare la qualificazione giuridica dei medesimi come diritti di credito; tuttavia, le relative cessioni sono soggette all'onere, a carico del cedente, di darne notizia agli organismi pagatori mediante prova documentale, non incorporandosi, il diritto di credito in questione, in un titolo che possa circolare autonomamente.

In tal modo inquadrata la fattispecie, si deve rilevare, nella peculiare ipotesi dell'"affitto" dei diritti all'aiuto (il quale può essere stipulato solo contestualmente al trasferimento di un numero equivalente di ettari ammissibili), che gli effetti dell'operazione sono limitati all'incasso del pagamento unico da parte dell'affittuario dei terreni e pertanto l'"affitto" può essere ricondotto ad una fattispecie di cessione di un diritto di credito per un ammontare limitato all'importo da erogarsi nel periodo di durata del contratto di affitto.

IVA e Imposta di registro

Per quanto concerne l'imposizione dell'IVA, occorre preliminarmente osservare che il pagamento unico, erogato in luogo dei regimi di sostegno

previgenti, costituisce un intervento finalizzato al sostegno della produzione agricola escluso dall'applicazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 7-ter del d.l. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17.

Inoltre, in merito ai trasferimenti dei diritti all'aiuto, dalle considerazioni sopra esposte consegue che i medesimi sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera a), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, secondo il quale non si considerano cessioni di beni "le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro".

Le cessioni in questione sono soggette all'imposta di registro in base al principio di alternativita' di cui all'articolo 40 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nella misura proporzionale dello 0,50 per cento ai sensi dell'articolo 6, della tariffa-parte prima, allegata al citato T.U. Imposta di registro.

La base imponibile e' costituita dall'importo dei diritti all'aiuto oggetto della cessione (ammontare annuale per il numero delle annualita' cedute), attualizzato, applicando il saggio legale di interesse, ai sensi dell'articolo 49 del citato testo unico dell'imposta di registro n. 131/1986.

Inoltre, nel caso di "affitto di diritti all'aiuto" contestuale all'affitto di un numero di ettari corrispondenti di superficie ammissibile, l'imposta di registro e' applicata, per l'affitto del terreno, nella misura dello 0,50 per cento, ai sensi dell'articolo 5 della tariffa-parte I sopra citata. Con riguardo all'"affitto" dei diritti all'aiuto, per le stesse considerazioni del paragrafo precedente, l'imposta di registro e' applicata nella misura dello 0,50 per cento sul valore delle annualita' trasferite all'affittuario, attualizzate come sopra precisato con riferimento alla cessione a titolo definitivo.

Imposte sui redditi

Preliminarmente, occorre svolgere qualche considerazione in merito al trattamento fiscale, ai fini delle imposte sui redditi, delle somme percepite dalle imprese agricole in base al regime del pagamento unico, trattamento che sara' il medesimo sia che gli agricoltori risultino beneficiari dei diritti all'aiuto a titolo originario, sia che li abbiano acquisiti a seguito di trasferimento (a titolo definitivo o transitorio).

Si e' del parere, al riguardo, che l'erogazione degli aiuti sulla base del nuovo regime di pagamento unico non fa venir meno la natura di sostegno al reddito dell'agricoltore beneficiario che caratterizzava i regimi di sostegno previgenti; pertanto il suo percepimento da parte di imprenditori agricoli individuali, societa' semplici ed enti non commerciali e' da considerarsi integrazione del reddito aziendale, come tale ricompreso nella determinazione catastale del reddito agrario di cui all'articolo 32 del TUIR.

Per le imprese agricole (principalmente costituite sotto forma di societa' di persone o di capitali) che producono redditi d'impresa ai sensi dell'articolo 55 del TUIR, gli aiuti percepiti, in quanto contributi in conto esercizio, concorrono alla formazione del reddito imponibile ai sensi dell'articolo 85, comma 1, lettera h), del TUIR.

Per quanto concerne, inoltre, il trattamento fiscale da riservare al corrispettivo incassato dall'agricoltore cedente a seguito della cessione di diritti all'aiuto, si e' del parere che il medesimo costituisca, in linea generale, una sopravvenienza attiva da assoggettare a tassazione nell'esercizio in cui e' effettuata l'operazione di trasferimento.

In particolare, in relazione all'ipotesi di cessioni di diritti all'aiuto effettuate da imprenditori agricoli soggetti al regime dei redditi agrari (imprenditori individuali, societa' semplici, enti non commerciali) si puo' affermare che detta sopravvenienza derivi direttamente dalla gestione del patrimonio dell'impresa agricola, i cui proventi sono riconducibili all'esercizio ordinario delle attivita' agricole di cui all'articolo 32 del TUIR e, conseguentemente, sono da intendersi ricompresi nella determinazione catastale dei redditi agrari.

Infine, con riferimento all'ulteriore ipotesi di trasferimento transitorio (c.d. "affitto") dei diritti all'aiuto, si ritiene che il

corrispettivo percepito dal locatore rilevi ai fini fiscali così come segue:

- per gli agricoltori i cui proventi sono assoggettati al regime dei redditi agrari (imprenditori individuali, società semplici, enti non commerciali): in considerazione della sua stretta connessione con l'affitto del terreno, deve intendersi ricompreso nella "parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno attraverso l'esercizio delle attività agricole di cui all'art.32" del TUIR e, quindi, rientri, ai sensi dell'articolo 27 del TUIR, nel reddito dominicale tassabile in capo al locatore;
- per gli agricoltori assoggettati alla disciplina dei redditi d'impresa (società ed enti commerciali): concorre alla formazione del reddito d'impresa secondo le ordinarie regole fissate nel capo II del TUIR.