

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

### **Agenzia delle Entrate**

#### **Risoluzione n. 114/E del 17 ottobre 2006.**

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

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:

- è prevista la presentazione, da parte dell'agricoltore, di un'unica domanda permanente, relativa anche a più regimi di aiuto, in sostituzione della domanda annuale;
- i vari pagamenti diretti previsti in virtù 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 non condiziona l'agricoltore all'effettuazione di una particolare produzione, ma lo lascia libero di scegliere il tipo di 2 coltura da praticare sui suoi terreni, nell'ottica di un orientamento al mercato;
- l'agricoltore beneficiario dell'aiuto è vincolato soltanto al mantenimento dei terreni in buone condizioni agronomiche e ambientali, così come definite da ogni singolo Stato membro;
- l'importo dell'aiuto è determinato con riferimento agli importi corrisposti nel passato durante un periodo di riferimento;
- è costituita una riserva nazionale destinata ad affrontare situazioni specifiche, nonché 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 è 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 virtù dei precedenti regimi di sostegno.

In tal modo delineate le linee essenziali della riforma degli aiuti comunitari in agricoltura, è da sottolineare il carattere particolarmente innovativo contenuto nell'articolo 46 del regolamento (CE) n. 1782/2003, costituito dalla possibilità 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 3 deve essere comunicata a pena di nullità 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 è possibile prima della loro definitiva fissazione.

Altresì, 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 4 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 5 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 alternatività 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. 6

La base imponibile è costituita dall'importo dei diritti all'aiuto oggetto della cessione (ammontare annuale per il numero delle annualità 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 è 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 è applicata nella misura dello 0,50 per cento sul valore delle annualità 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 sarà 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 è 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,

società semplici ed enti non commerciali è 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 società di persone o di capitali) che producono redditi d'impresa ai sensi dell'articolo 55 7 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 è del parere che il medesimo costituisca, in linea generale, una sopravvenienza attiva da assoggettare a tassazione nell'esercizio in cui è 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, società semplici, enti non commerciali) si può affermare che detta sopravvenienza derivi direttamente dalla gestione del patrimonio dell'impresa agricola, i cui proventi sono riconducibili all'esercizio ordinario delle attività 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 8 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.

\*\*\*\*\*

L'Agenzia delle entrate, con risoluzione n. 114/E del 17 ottobre 2006, ha fornito alcuni chiarimenti sul trattamento fiscale delle operazioni di trasferimento dei diritti all'aiuto effettuate degli agricoltori nell'ambito del sistema tracciato dal legislatore comunitario nella riforma della Politica Agricola Comune (PAC) **(1)**.

## **1. Natura giuridica dei diritti all'aiuto.**

La peculiarità del regime di sostegno agli agricoltori introdotto dal regolamento CE n. 1782/2003 consiste nella suddivisione dell'importo del sussidio da corrispondere a ciascun agricoltore (il c.d. pagamento unico) in quote (chiamate dal legislatore comunitario "diritti

all'aiuto" e negli atti interni "titoli all'aiuto"), suscettibili di formare oggetto di atti di autonomia privata.

La normativa comunitaria (art. 46 del reg. CE n. 1782/2003), infatti, prevede espressamente la possibilità che l'agricoltore a cui tali quote sono state assegnate, in alternativa a chiederne il pagamento, le trasferisca ad altro agricoltore "a titolo oneroso o mediante qualsiasi altro trasferimento definitivo, con o senza terra", ferma comunque restando l'osservanza di alcune prescrizioni. Sono, inoltre, consentiti dal regolamento l'affitto o altri tipi di cessione temporanea, purché al trasferimento dei diritti all'aiuto si accompagni il trasferimento di un numero equivalente di "ettari ammissibili" **(2)**, come definiti dallo stesso atto **(3)**.

La circostanza dell'assoggettabilità dei diritti all'aiuto ad atti di autonomia privata - unitamente al rilievo di un autonomo valore patrimoniale degli stessi che consegue all'espressa previsione di una loro circolabilità separatamente dal terreno (anche se limitata ai trasferimenti in via definitiva) - rende insufficiente la semplice collocazione di tali diritti nella categoria dei sussidi - intesi come trasferimenti di risorse senza contropartita da parte di pubblici poteri a soggetti che si trovano in particolari stati di bisogno o ad un'impresa al fine di limitare l'aumento dei prezzi di determinati beni - nella quale peraltro senza dubbio rientrano, e rende opportuna un'analisi maggiormente approfondita circa la loro natura.

La qualificazione giuridica dei diritti all'aiuto, tuttavia, è un'operazione complessa e delicata, tanto per la circostanza che, data la loro fonte comunitaria, è difficile ricondurre in modo netto tali diritti ad una delle categorie fornite dall'ordinamento nazionale, quanto perché la diversa qualificazione accolta comporta notevoli riflessi in ordine alla disciplina degli stessi sotto il profilo sia civilistico che fiscale.

In relazione a quest'ultimo punto, l'Agenzia delle entrate aderendo alla ricostruzione svolta dal Ministero delle politiche agricole e forestali nella nota del 21 marzo 2006, prot. 222, ha ritenuto i diritti all'aiuto assimilabili a diritti di credito.

## **2. Trattamento fiscale**

### ***2.1. IVA e imposta di registro.***

L'agenzia preliminarmente rileva, per quanto attiene all'imposizione IVA, che il pagamento unico di cui s'è detto, in quanto costituisce intervento finalizzato al sostegno della produzione agricola è escluso dall'applicazione dell'imposta ex art. 7 *ter* del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, (convertito dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17) **(4)** e che i trasferimenti dei diritti all'aiuto, in ragione della loro assimilabilità ai diritti di credito, sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA ex art. 2, comma 3, lettera a) del DPR 633/1972 **(5)**.

Le cessioni dei diritti all'aiuto, afferma l'Agenzia, risultano assoggettabili all'imposta di

registro "in base al principio di alternatività di cui all'art. 40 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro" (DPR 131/1986) con l'applicazione dell'aliquota proporzionale dello 0,50% ai sensi dell'art. 6, della tariffa, parte I, allegata al T.U. dell'imposta di registro.

In questo caso l'amministrazione afferma che la base imponibile è costituita dall'importo dei diritti all'aiuto oggetto della cessione (ammontare annuale per il numero di annualità cedute), attualizzato con l'applicazione del saggio legale d'interesse (ai sensi dell'art. 49 del DPR 131/1986)

L'affitto del diritto all'aiuto, contestuale all'affitto di un numero corrispondente di "ettari ammissibili" di terreno, in quanto riconducibile "ad una fattispecie di cessione per un ammontare limitato all'importo da erogarsi nel periodo di durata del contratto di affitto" è anch'esso assoggettabile all'imposta proporzionale di registro nella misura dello 0,50% ex art. 6 della tariffa, parte I, allegata al DPR 131/1986. L'imposta sarà dovuta anche per l'affitto del terreno nella stessa misura dello 0,50%, ma a norma dell'art. 5 della predetta tariffa.

## **2.2 Imposte sui redditi**

L'Agenzia delle Entrate affronta in ultimo anche il tema del trattamento fiscale dei diritti all'aiuto anche ai fini delle imposte sui redditi. Per l'approfondimento di tale questione si rinvia integralmente al testo della risoluzione allegata.

*Susanna Cannizzaro e Maria Laura Mattia*

- 
- 1)** Il testo base della riforma è costituito dal regolamento CE n. 1782/2003 del Consiglio del 29 settembre 2003 e successive modificazioni e integrazioni, a cui sono seguiti i regolamenti della Commissione nn. 795/2004 e 796/2004 che hanno previsto le modalità di applicazione di alcune sue norme.  
Gli atti normativi comunitari, nel loro complesso, hanno introdotto un regime di sostegno agli agricoltori profondamente divergente rispetto ai precedenti regimi di aiuto perlopiù legati alla reale produzione nei diversi settori di intervento (seminativi, bovini, ecc.). Il nuovo sistema, infatti, prevede un unico pagamento, che assorbe e sostituisce la maggior parte dei pagamenti diretti erogati sulla base dei precedenti regimi, svincolato ("disaccoppiato" per usare il gergo comunitario) dalla produzione e legato esclusivamente all'estensione della superficie aziendale complessivamente destinata ad attività agricola, con il solo vincolo che siano mantenute buone condizioni agronomiche e ambientali e che siano rispettate le norme relative all'ambiente, alla sicurezza alimentare e al benessere e alla salute degli animali.
  - 2)** Ai sensi dell'art. 7 del D.M. 5 agosto 2004 possono beneficiare del regime di pagamento unico gli agricoltori che, in possesso in via originaria o derivativa di titoli all'aiuto, avessero la disponibilità, a qualunque titolo, delle particelle per le quali presentano domanda di pagamento nei dieci mesi antecedenti due diverse date fissate dagli stessi agricoltori in un periodo compreso tra il 1° settembre dell'anno civile precedente l'anno di presentazione della domanda di partecipazione al regime di pagamento unico e il 30 aprile dell'anno civile successivo. Su dette particelle, inoltre, devono esercitare attività agricola nel rispetto delle disposizioni dello stesso decreto e della normativa comunitaria. Ogni diritto all'aiuto abbinato ad un ettaro ammissibile conferisce il diritto al pagamento dell'importo fissato e, nello specifico, deve considerarsi tale qualunque superficie agricola dell'azienda investita a seminativi o a pascolo permanente, escluse le superfici destinate a colture permanenti, a colture forestali o ad usi non agricoli. Sono altresì considerati "ettari ammissibili" le superfici investite a luppolo o soggette all'obbligo di ritiro temporaneo dalla produzione e, a particolari condizioni, le superfici a oliveto (art. 44, reg. 1782/03).

**3)** A tal proposito l'art. 10 del D.M. 5 agosto 2004, recante "Disposizioni per l'attuazione della riforma della politica agricola comune" prevede che la cessione del titolo all'aiuto debba avvenire "mediante atto scritto, inclusi gli accordi in deroga di cui all'art. 45 della legge n. 203/1982, e deve essere comunicata agli organismi pagatori a pena di inopponibilità agli stessi entro dieci giorni dalla sottoscrizione".

**4)** Che dispone quanto segue: "Gli aiuti, premi, contributi, compensazioni finanziarie erogati dall'AIMA [oggi AGEA, n.d.r.] devono intendersi interventi destinati al sostegno della produzione agricola e pertanto non sono prestazioni imponibili ai fini dell'IVA"

Il problema dell'imponibilità di un contributo erogato ad soggetto d'imposta si è posto in quanto non sempre è agevole stabilire se tale erogazione concretizzi una cessione avente ad oggetto denaro, come tale esclusa, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera a), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dalla sfera impositiva dell'Iva, ovvero costituisca il corrispettivo di una cessione di beni o di una prestazione di servizi, così come previsto dall'art. 2, comma 1, e dall'art. 3, comma 1, del citato D.P.R. n. 633 del 1972. In linea generale, il contributo assume rilevanza ai fini Iva se erogato a fronte di un'obbligazione di fare, non fare o dare, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive. Di contro, l'esclusione dal campo di applicazione dell'Iva si configura ogni qual volta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare o permettere alcunché in controprestazione. Così, in genere, i contributi a fondo perduto, ossia versati senza alcuna connessione a prestazione di servizi o a cessioni di beni, non sono soggetti ad imposta (Così Ris. n. 54/E del 24 aprile 2001, in *Fisconline*).

In relazione al fatto che le provvidenze erogate dall'AIMA, elencate nell'art. 7 *ter* sopra citato, dovevano intendersi interventi destinati alla produzione agricola, esse non sono da porsi in relazione alle cessioni dei prodotti agricoli od a prestazioni di servizi pertanto vanno considerate al di fuori della sfera di applicazione del tributo per mancanza del presupposto oggettivo (cfr. risoluzione Ris. n. 460124 del 12 febbraio 1987, Dir. TT.AA. Iva, in *Fisconline*; Ris. n. 56/E del 7 aprile 1997, *ibidem*). È stato espressamente chiarito, infatti, a riguardo, che la norma di cui all'art. 7 *ter* ha carattere interpretativo e non novativo (cfr. Circ. n. 9 (prot. n. 460430) del 30 gennaio 1988 Dir. TT.AA., in *Fisconline*). Si rileva come, nonostante il mutamento dell'ente preposto all'erogazione (dall'AIMA all'AGEA), nonché della tipologia di aiuto (dal prodotto al produttore) l'Agenzia delle Entrate ritiene applicabile l'art. 7 *ter* citato, nel presupposto, dunque, che anche i contributi in esame costituiscano interventi destinati al sostegno della produzione agricola.

**5)** Si tratta in questo caso di cessione posta in essere tra due soggetti IVA, che però è esclusa dal campo di applicazione di tale imposta ai sensi del predetto comma, ai sensi del quale non si considerano cessioni di beni le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro.