Servizio di documentazione tributaria

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 24/07/2007 n. 179

Oggetto:
Istanza di interpello - disciplina comunitaria degli aiuti a favore dell'agricoltura - trasferimento transitorio del diritto all'aiuto - imposta di registro.

Testo:
Con istanza di interpello n. ..., concernente la disciplina comunitaria degli aiuti a favore dell'agricoltura, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La CAA ALFA S.r.l., Centro Autorizzato di Assistenza Agricoltura, chiede chiarimenti di natura fiscale con riferimento alla disciplina comunitaria introdotta dai regolamenti CE n. 1782/2003 e n. 795/2004, che hanno innovato la disciplina comunitaria degli aiuti a favore degli agricoltori, introducendo il regime di pagamento unico.

In particolare, il quesito riguarda la disciplina di cui all'art. 46, comma 2, del citato regolamento n. 1782, concernente il trasferimento a titolo definitivo (vendita) o transitorio (affitto) dei titoli di diritti all'aiuto a favore di altro agricoltore.

L'istante chiede se nel trasferimento transitorio il diritto all'aiuto possa assumere natura di bene pertinenziale rispetto al terreno dato in affitto e, quindi, il relativo trasferimento essere sottoposto, ex art. 23 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, alla stessa disciplina fiscale, ai fini dell'imposta di registro, prevista per il bene principale; cio' in ragione dell'obbligatorieta' del contemporaneo trasferimento di un numero equivalente di ettari ammissibili di terreno nei casi di trasferimento del diritto all'aiuto.

Chiede, infine se il regime di esenzione dall'imposta di bollo, previsto per i contratti d'affitto di terreni, possa essere esteso anche al trasferimento transitorio dei diritti all'aiuto, stante la natura pertinenziale di questi ultimi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il contribuente ritiene che "ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 23, comma terzo, del T.U. 131/86, il titolo PAC, in punto di imposta di registro, dovrebbe essere assoggettato alla disciplina prevista per il bene al cui servizio e' posto, ovverosia il terreno e per l'effetto alla disciplina connessa all'affitto di fondi rustici".

In merito, il contribuente richiama l'interpretazione fornita dalla Suprema Corte all'art. 817 del codice civile, nelle sentenze n. 10147/2004, n. 2615/1986 e n. 3013/1989, secondo cui affinche' un bene possa essere considerato pertinenza di un bene principale e' sufficiente che ci sia una "destinazione funzionale" tra i due beni, una "destinazione durevole, attuale ed effettiva della pertinenza rispetto al bene principale" e la presenza "sia di un elemento oggettivo sia di un elemento soggettivo", quest'ultimo identificabile nell'effettiva volonta' dell'avente diritto di creare il predetto vincolo.

Il contribuente, pertanto, conclude che "indipendentemente dal valore del canone di affitto del titolo PAC rispetto al terreno, rilevato che affinche' sia soddisfatto il profilo della durevole destinazione e' necessario che l'utilita' sia oggettivamente arrecata dalla cosa accessoria a quella principale, ritenuto che la sussistenza dell'elemento soggettivo e' soddisfatta dall'effettiva volonta' dell'avente diritto di creare il

Servizio di documentazione tributaria

predetto vincolo di strumentalita' e complementarieta' funzionale, in caso di affitto, il titolo PAC debba essere considerato pertinenza del terreno ad esso strettamente collegato".

RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La legge 27 luglio 2000, n. 212, prevede all'art. 11 che "ciascun contribuente puo' inoltrare all'Amministrazione finanziaria circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali".

La Circolare 31 maggio 2001, n. 50, chiarisce ulteriormente che l'istanza deve essere presentata dal contribuente interessato personalmente a conoscere la regolamentazione fiscale di una particolare fattispecie concreta.

Tanto premesso, si ritiene che l'interpello debba essere considerato inammissibile, in quanto manca il requisito della riferibilita' a un caso concreto e personale, considerato che la richiesta formulata riguarda il trattamento tributario di atti non riconducibili direttamente alla sfera di interessi del CAA ALFA srl, ma prospetta una problematica di carattere generale relativa ad una particolare tipologia di soggetti.

Cio' nondimeno, si reputa opportuno esaminare nel merito la questione prospettata, rappresentando qui di seguito un parere che non e' produttivo degli effetti tipici dell'interpello di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, della legge n. 212 del 2000, ma rientra nell'attivita' di consulenza giuridica secondo le modalita' illustrate con la circolare del 18 maggio 2000, n. 99.

Il regime di pagamento unico, introdotto con il regolamento (CE) n. 1782/2003 del Consiglio del 29 settembre 2003, e successive modificazioni ed integrazioni, e con il regolamento (CE) n. 795/2004 della Commissione del 21 aprile 2004, ingloba i vari pagamenti diretti, previsti dalla disciplina comunitaria degli aiuti a favore degli agricoltori, all'interno di un unico pagamento, quantificato in base ai diritti maturati in precedenza nell'arco di un periodo temporale di riferimento (anni 2000-2001-2002). L'agricoltore beneficiario non e' tenuto ad effettuare le coltivazioni per le quali aveva maturato gli aiuti comunitari, ma deve soltanto mantenere il terreno in buone condizioni agronomiche e ambientali.

In particolare, l'art. 46 del regolamento (CE) n. 1782/2003 attribuisce la facolta' 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".

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.

A questo riguardo l'articolo 10 del decreto del ministro delle Politiche agricole e forestali del 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.

Oltre alla cessione dei titoli a un produttore agricolo che abbia terreno sufficiente da abbinare alla contribuzione comunitaria, il regolamento (CE) n. 1782/2003 prevede anche la facolta' di concedere in "affitto" i titoli degli aiuti qualora "al trasferimento dei diritti all'aiuto si accompagna il trasferimento di un numero equivalente di ettari ammissibili".

La scrivente, con la risoluzione n. 114/E del 17 ottobre 2006, a seguito di chiarimenti richiesti dalle associazioni di categoria, ha esaminato le conseguenze agli effetti dell'IVA, dell'Imposta di registro e delle Imposte dirette, derivanti dalla cessione o dalla concessione in affitto dei predetti diritti, dopo la riforma della Politica Agricola Comune (PAC).

Nella predetta risoluzione, in conformita' con quanto affermato dal Ministero delle politiche agricole e forestali con nota del 21 marzo 2006,

Servizio di documentazione tributaria

prot. n. 222, e' precisato che il trasferimento dei diritti all'aiuto e' assimilabile al trasferimento di 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...".

Con riferimento alla peculiare ipotesi dell'affitto dei diritti all'aiuto che, come gia' chiarito, e' ammessa solo contestualmente al trasferimento di un numero equivalente di ettari ammissibili, la qualificazione giuridica del trasferimento non muta atteso che, come chiarito nella predetta circolare, gli effetti dell'operazione sono limitati all'incasso del pagamento unico da parte dell'affittuario dei terreni e, pertanto, l'affitto puo' 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.

Tale affermazione esclude che possa esser accolta la tesi dell'interpellante, secondo cui l'affitto del titolo sia pertinenziale all'affitto del terreno. Infatti, per l'esistenza del vincolo pertinenziale e' necessario il concorso di due elementi: uno soggettivo e l'altro oggettivo. Il primo e' costituito dalla manifestazione di volonta', da parte del proprietario o del titolare di altro diritto reale sui due beni, di voler destinare il bene accessorio a pertinenza (cfr., tra le altre, Cass., n. 19157/2005).

Ebbene, nella fattispecie in esame manca il suddetto requisito soggettivo richiesto dall'art. 817 del codice civile per la creazione del vincolo pertinenziale,
poiche' il concedente e' obbligato a trasferisce temporaneamente il diritto all'aiuto congiuntamente all'affitto del numero equivalente di ettari ammissibili di terreno, in ottemperanza del dettato dell'articolo 46 del citato regolamento comunitario. Infatti, la connessione viene stabilita direttamente dalla legge che impone inderogabilmente, ai fini dell'efficacia del trasferimento dell'aiuto, anche il trasferimento dei terreni, attraverso un solo negozio giuridico.

Cio' comporta l'impossibilita' per il proprietario del terreno di creare volontariamente il vincolo pertinenziale.

Nella fattispecie, inoltre, manca il requisito oggettivo dell'obbiettivo vincolo della cosa accessoria a un rapporto funzionale con quella principale.

In proposito, la Suprema Corte ha evidenziato che al fine della configurabilita' del vincolo pertinenziale sotto il profilo della durevole destinazione di una cosa al servizio dell'altra, e' necessario "che l'utilita' sia oggettivamente arrecata dalla cosa accessoria a quella principale e non al proprietario di questa, dovendo le pertinenze servire alla utilita' della cosa e non anche a quella meramente personale del dominus della stessa" (Cass., n. 6671/1984). Cio' porta ad escludere che l'aiuto possa considerarsi pertinenza del terreno.

Da quanto precisato deve escludersi la configurazione di un vincolo pertinenziale tra il diritto all'aiuto e il terreno dato in affitto per carenza sia del requisito soggettivo che oggettivo.

Per quanto concerne il regime tributario della cessione, si fa rinvio alla citata risoluzione n. 114/E del 2006 dell'Agenzia delle entrate.

In particolare, le cessioni dei diritti all'aiuto - attesa la loro natura di interventi finalizzati al sostegno della produzione agricola - sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera a), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, trattandosi di cessioni di denaro.

Di conseguenza le cessioni (vendite a titolo definitivo) dei titoli PAC 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, del medesimo Testo Unico (TUR).

La base imponibile da assoggettare a tassazione 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 pari al 2,5%, senza considerare il prezzo pattuito tra il venditore e l'acquirente.

Per quanto concerne l'affitto dei titoli, che puo' essere effettuato

solo contestualmente all'affitto dei terreni di pari superficie ammissibile, il relativo contratto dovra' contenere due disposizioni: l'affitto del fondo rustico e la cessione temporanea dei titoli.

Relativamente all'affitto del terreno, l'imposta di registro e' dovuta nella misura dello 0,50% sull'ammontare annuo del canone per la durata del contratto, ai sensi dell'articolo 5 della tariffa, parte prima, del TUR.

Con riguardo, invece, all'affitto dei titoli, l'imposta di registro e' dovuta nella misura dello 0,50% sul valore delle annualita' trasferite all'affittuario, attualizzate.

Per quanto concerne l'imposta di bollo, gli atti di trasferimento transitorio di diritto all'aiuto, sono riconducibili alla fattispecie regolata dall'articolo 2 della tariffa, parte prima, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, che prevede l'applicazione dell'imposta di bollo nella misura di euro 14,62 per ogni foglio.

La risposta di cui alla presente viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4 del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Servizio di documentazione tributaria