

Circ. 24 maggio 2000, n. 109/E (1).

Legge 15 dicembre 1998, n. 441 - Norme per la diffusione e la valorizzazione dell'imprenditoria giovanile in agricoltura - Agevolazioni concernenti le imposte sulle successioni, donazioni e di registro.

Emanata dal Ministero delle finanze.

1. Premessa

La legge 15 dicembre 1998, n. 441, recante norme per la diffusione e la valorizzazione dell'imprenditoria giovanile in agricoltura, è volta a favorire un ricambio generazionale nell'ambito del mondo rurale.

In tale materia, l'Italia ha recepito i suggerimenti e le indicazioni della Commissione dell'Unione Europea, così da perseguire un'azione di tutela e di sviluppo delle aree rurali, contestualmente al rilancio dell'imprenditoria giovanile nel settore.

Più in dettaglio, gli artt. 13, 14 e 15 della legge n. 441 del 1998 prevedono specifiche agevolazioni di carattere fiscale per i giovani imprenditori.

L'art. 13 dispone una proroga, a tutto il 2000, in favore dei giovani agricoltori, per le agevolazioni tributarie relative alle ristrutturazioni dei fabbricati rurali.

L'art. 14 stabilisce, a determinate condizioni, un regime di esenzione per gli atti relativi a fondi rustici oggetto di successione o donazione; il medesimo articolo contiene anche altre disposizioni recanti la deroga in ordine alla rivalutazione dei redditi dominicali ed agrari ai fini delle imposte sui redditi e la riduzione al 75% dell'imposta di registro sull'acquisto o la permuta di terreni.

L'art. 15, per quest'ultima imposta, disciplina i benefici fiscali riguardo la registrazione dei contratti di affitto conclusi in favore di giovani agricoltori in possesso di particolari requisiti.

Con la presente circolare vengono illustrati gli aspetti di natura fiscale, concernenti in particolare le imposte sulle successioni, donazioni e di registro, con riferimento alle problematiche interpretative ed operative emerse in applicazione della legge in esame.

2. Agevolazioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni e i tributi collegati

L'art. 14, comma 1, della legge 15 dicembre 1998, n. 441, dispone testualmente che: "Al fine di favorire la continuità dell'impresa agricola, anche se condotta in forma di società di persone, gli atti relativi a fondi rustici oggetto di successione o di donazione tra ascendenti e discendenti entro il terzo grado sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni, dalle imposte catastali, di bollo e dall'INVIM e soggetti alle sole imposte ipotecarie in misura fissa ...".

Inoltre, le lettere a) e b) del medesimo art. 14, comma 1, fissano le condizioni che debbono essere soddisfatte dai soggetti interessati.

Il comma 2 dell'articolo sopra citato dispone che: "Le agevolazioni di cui al comma 1 sono concesse a decorrere dal 1999 a condizione che i soggetti di cui al medesimo comma si obblighino a coltivare o condurre direttamente i fondi rustici per almeno sei anni".

Ciò premesso, appare in primo luogo opportuno definire l'ambito di applicazione della norma agevolativa, precisando i tributi cui si riferisce, nonché i presupposti e la relativa determinazione della base imponibile.

2.1. Ambito di applicazione

Per quanto riguarda i trasferimenti "mortis causa" o a titolo gratuito dei fondi rustici, il sopra citato art. 14, comma 1, della legge 15 dicembre 1998, n. 441, prevede espressamente:

1. l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni;
2. l'esenzione dall'imposta catastale e dall'imposta di bollo collegate alle successioni o donazioni;
3. la misura fissa per l'imposta ipotecaria;
4. l'esenzione dall'INVIM.

Al riguardo, giova premettere che l'INVIM è dovuta sulle donazioni, per le quali continuerà ad applicarsi fino al 1° gennaio 2003, data della definitiva abrogazione del tributo.

Per quanto concerne, invece, le successioni, con il decreto legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, è stata istituita l'imposta sostitutiva dell'INVIM.

L'art. 14 della legge n. 441 del 1998 in commento non fa espressa menzione, né tra i tributi in esenzione, né tra quelli dovuti, dell'imposta sostitutiva dell'INVIM e delle tasse ipotecarie, per cui è necessario precisare quanto segue.

Per quanto riguarda l'imposta sostitutiva dell'INVIM, la mancanza di un'espressa previsione, nella norma agevolativa, dell'esenzione dalla suddetta imposta ripropone il controverso problema dell'autonomia di quest'ultima rispetto all'INVIM.

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria, con la circolare n. 178/E del 24 giugno 1997, ha chiarito che l'imposta sostitutiva deve considerarsi sostanzialmente scissa dall'INVIM nelle sue modalità applicative.

Precisamente, si è ritenuto opportuno evidenziare che: "~ all'imposta sostitutiva in discorso non si rendono applicabili le riduzioni e le esenzioni già previste in materia di INVIM dal D.P.R. n. 643 del 1972 o da altre disposizioni di legge."

Tuttavia, ferma restando la validità di tale principio di carattere generale, nel caso di specie, può ritenersi che l'imposta sostitutiva non sia dovuta, in ragione del fatto che la disposizione recata dall'art. 14, comma 1, della legge n. 441 del 1998 più volte citata, dopo aver elencato le imposte indirette dalle quali i trasferimenti sono esenti, aggiunge che i medesimi sono soggetti "... alle sole imposte ipotecarie in misura fissa ...", con ciò escludendo l'applicazione di qualsiasi altro tributo avente natura di imposta indiretta.

Una diversa interpretazione, oltre a risultare difforme all'intento del legislatore di introdurre ampie disposizioni agevolative per il settore in esame dell'imprenditoria agricola giovanile, non giustificerebbe, sotto il profilo letterale, l'uso dell'aggettivo "sole".

Sono invece dovute le tasse ipotecarie, nella misura di 50.000 lire per ciascuna Conservatoria territorialmente competente, in considerazione proprio della loro natura di tasse, ossia di tributi applicati quale corrispettivo di un servizio reso, e non di imposte.

2.2. Presupposti oggettivi

L'oggetto delle sopra descritte agevolazioni è costituito dai fondi rustici trasferiti tramite successione o donazione.

Peraltro, giova premettere che questo nuovo regime agevolativo, riservato all'imprenditoria agricola giovanile, si affianca al già esistente regime concernente la riduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni, di cui all'art. 25, comma 3, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, che recita: "3. Se nell'attivo ereditario sono compresi fondi rustici, incluse le costruzioni rurali, anche se non insistenti sul fondo, di cui all'art. 39 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devoluti al coniuge, a parenti in linea retta o a fratelli o sorelle del defunto, l'imposta dovuta dall'erede o legatario al quale sono devoluti è ridotta dell'importo proporzionalmente corrispondente al quaranta per cento della parte del loro valore complessivo non superiore a lire duecentomilioni."

La disposizione in esame (art. 14 della legge n. 441 del 1998), a differenza di quanto previsto nel suddetto comma 3 dell'art. 25 del testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, non fa alcun riferimento espresso alle costruzioni rurali.

A tale riguardo, appare opportuno precisare che, in conformità all'indirizzo a suo tempo espresso dalla ex Direzione generale delle tasse ed imposte indirette sugli affari, con la risoluzione ministeriale n. 301308 del 18 novembre 1987 in merito ai criteri di valutazione dei fabbricati rurali e al recente parere formulato dalla Direzione centrale del Catasto, dei Servizi Geotopocartografici e della Conservazione dei Registri Immobiliari del Dipartimento del territorio, con nota prot. n. C2/31047 del 18 giugno 1999, nonché in riferimento alle direttive impartite con circolare n. 50/E del 20 marzo 2000, anche le costruzioni rurali possono godere del regime agevolato, sempreché le medesime siano strumentalmente funzionali alle necessità del fondo e siano trasferite unitamente al fondo stesso, conservando tutti i requisiti di costruzioni rurali.

Infatti, secondo il sopra richiamato parere espresso dal Dipartimento del territorio, la recente normativa (art. 9 del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito con modificazioni nella legge 26 febbraio 1994, n. 133, e art. 9, comma 3, della citata legge, come sostituito dall'art. 2 del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139) ha rivisitato i criteri per l'accatastamento dei fabbricati per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali, senza peraltro mutare la natura del reddito dominicale dei terreni, che è comprensivo della redditività facente capo alle costruzioni rurali asservite.

È stato evidenziato, altresì, che il regolamento adottato con il D.M. 2 gennaio 1998 n. 28, del Ministro delle finanze, prevede il censimento al catasto edilizio urbano - che assumerà la denominazione di catasto dei fabbricati - anche di costruzioni (ad uso abitativo o diverso) strumentali all'esercizio dell'attività produttiva agricola, nonché l'attribuzione di una specifica rendita catastale.

Peraltro, è stato precisato che detta rendita diventa incidente ai fini fiscali solo nel caso in cui vengano a mancare i requisiti per il riconoscimento della ruralità di cui all'art. 2 del D.P.R. n. 139 del 1998; in caso diverso, il reddito attribuito al fabbricato rurale deve inten-

dersi come un mero elemento indicativo della potenzialità reddituale autonoma dell'edificio rurale, per cui, ai fini fiscali, continua ad avere rilievo il solo reddito dominicale dei terreni, che, come già detto, è comprensivo della redditività delle costruzioni che vi insistono.

Infine, relativamente alla successione o donazione d'azienda, giova precisare che il beneficio fiscale verrà riconosciuto limitatamente ai fondi rustici quali elementi del complesso aziendale.

2.3. Presupposti soggettivi

Per quanto concerne i beneficiari del regime di favore, la norma indica gli "ascendenti e discendenti entro il terzo grado".

Al riguardo, si precisa che le agevolazioni possono applicarsi esclusivamente ai trasferimenti per successione o donazione tra soggetti legati da un vincolo di parentela in linea retta ed entro il terzo grado, con esclusione pertanto, oltre che del coniuge - in quanto non espressamente menzionato - anche dell'ordine successorio dei collaterali (zio e nipote "ex fratre").

Tale interpretazione appare suffragata dalla considerazione che, sebbene il legislatore abbia usato l'espressione generica di "ascendenti e discendenti", non avendo incluso il coniuge tra i soggetti destinatari dei benefici, non risulterebbe conforme alla "ratio" della disposizione agevolativa, né a principi di equità fiscale, sostenere l'estensione dell'agevolazione ai parenti in via collaterale.

Inoltre, proprio al fine di accordare un trattamento fiscale preferenziale ai giovani agricoltori, il legislatore ha previsto che i soggetti interessati, in qualità di eredi o donatari, non devono avere compiuto quarant'anni al momento dell'apertura della successione o dell'atto di donazione.

In particolare, le lettere a) e b) del medesimo art. 14, comma 1, della legge n. 441 del 1998, fissano le condizioni che devono essere soddisfatte da tali soggetti.

Per quanto riguarda l'attività principale degli aventi diritto, vengono previste diverse ipotesi, ugualmente valide ai fini del godimento del beneficio fiscale:

a 1) essere coltivatore diretto o imprenditore agricolo a titolo principale già iscritto alle relative gestioni previdenziali;

a 2) essere coltivatore diretto o imprenditore agricolo a titolo principale a condizione che l'iscrizione alle relative gestioni previdenziali avvenga entro tre anni dal trasferimento dei fondi rustici;

b) acquisire la qualità di coltivatore diretto o imprenditore agricolo a titolo principale entro ventiquattro mesi dal trasferimento dei fondi rustici iscrivendosi alle relative gestioni previdenziali entro i successivi due anni.

Infine, i soggetti in possesso di tutti i requisiti sopra descritti debbono obbligarsi a coltivare o condurre direttamente i fondi rustici beneficiati per almeno sei anni, a pena di decadenza.

Per quanto concerne le ipotesi di decadenza, si fa rinvio al successivo paragrafo 2.4.

Relativamente all'ipotesi in cui non tutti gli eredi o donatari siano in possesso dei requisiti soggettivi previsti dalla norma, si fa rinvio a quanto precisato nel paragrafo 2.6., riguardante la determinazione della base imponibile per i tributi successori.

2.4. Decadenza

Il comma 2, dell'art. 14 della legge n. 441 del 1998, in commento, stabilisce espressamente la causa di decadenza dalle agevolazioni previste dal comma 1.

La norma in esame testualmente dispone che: "Le agevolazioni di cui al comma 1 sono concesse a decorrere dal 1999 a condizione che i soggetti di cui al medesimo comma si obblighino a coltivare o condurre direttamente i fondi rustici per almeno sei anni."

Viene quindi prevista una diretta correlazione tra l'impegno assunto dai beneficiari della norma agevolativa ed il particolare trattamento tributario.

Pertanto, qualora durante i sei anni previsti non venga rispettato l'impegno assunto, si verifica la decadenza dal regime agevolato precedentemente applicato.

Ulteriori ipotesi di decadenza scaturiscono dal mancato avveramento delle condizioni previste dalle lettere a) e b) del comma 1, dell'art. 14 più volte citato.

La definitiva conferma delle agevolazioni concesse potrà aversi ove vengano rispettate le condizioni previste per il godimento dell'agevolazione; invece, il verificarsi della decadenza dal beneficio comporta il recupero dei tributi dovuti, nonché la decadenza dei relativi interessi moratori.

A tal fine i competenti organi regionali comunicheranno agli uffici fiscali il venir meno, entro i periodi considerati, dei requisiti precedentemente accertati.

2.5. Decorrenza

L'art. 14, comma 1, della legge n. 441 del 1998, dispone testualmente l'esenzione dai tributi indicati per: "... gli atti relativi a fondi rustici oggetto di successione o di donazione tra ascendenti e discendenti entro il terzo grado ...".

Il medesimo articolo, al comma 2, stabilisce che: "Le agevolazioni di cui al comma 1 sono concesse a decorrere dal 1999...".

Occorre notare che in tale disposizione viene introdotta l'espressione innovativa "atti relativi a fondi rustici".

Per le donazioni, è evidente che tale espressione corrisponde alla formazione dell'atto pubblico di donazione, che fornisce data certa al trasferimento a titolo gratuito dei fondi rustici.

Per quanto riguarda le successioni, atteso che il presupposto impositivo è costituito da un fatto (l'apertura della successione) e non da un atto caratterizzato dall'elemento della volontarietà, si può concludere che gli "atti" citati dalla norma debbano identificarsi, nella procedura successoria, con le dichiarazioni di successione.

La dichiarazione di successione, com'è noto, deve essere presentata all'ufficio del registro ovvero all'Ufficio delle entrate competente entro sei mesi dalla data di apertura della successione o dal diverso termine "a quo" previsto per le ipotesi tassativamente indicate dall'art. 31 del testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Pertanto, in conformità sia all'espressione letterale usata nell'art. 14, comma 1, della legge n. 441 del 1998, sia alla "ratio" agevolativa della norma, si ritiene che i benefici tributari in esame siano applicabili anche alle successioni relative a fondi rustici, aventi per destinatari uno o più eredi in possesso dei requisiti richiesti, apertesi anteriormente al 1° gennaio 1999, nell'ipotesi in cui, a tale data, il termine previsto per la presentazione della relativa dichiarazione dal richiamato art. 31 sia ancora pendente.

A tale riguardo, appare il caso di precisare che può darsi luogo al rimborso soltanto nei confronti dei contribuenti che, pur avendo diritto all'agevolazione, abbiano già corrisposto i tributi dovuti senza avvalersi delle disposizioni agevolative prima della scadenza del termine previsto dal citato art. 31.

Relativamente al suesposto argomento, si fa integrale richiamo alle disposizioni già impartite con la risoluzione ministeriale n. 104/E del 22 giugno 1999.

2.6. Determinazione della base imponibile per i tributi successori: casi particolari

Riguardo ai trasferimenti "mortis causa", tenuto conto degli adempimenti a carico del contribuente, concernenti la presentazione della dichiarazione di successione ed il versamento dei tributi autoliquidabili, appare opportuno fornire alcune precisazioni.

Occorre premettere che la disposizione agevolativa in esame è formulata come esenzione da imposte e non come esclusione di cespiti dall'attivo ereditario.

Ne consegue che è necessario indicare nella dichiarazione di successione i fondi rustici, benché gli stessi siano oggetto dell'illustrato regime agevolativo previsto dalla legge n. 441 del 1998.

Infatti tale adempimento è dovuto, sia in quanto l'esenzione non si estende a tutti i tributi collegati all'evento successorio, sia in quanto i requisiti soggettivi previsti per fruire della norma agevolativa potrebbero non sussistere in capo a tutti i beneficiari del trasferimento "mortis causa".

Pertanto, nel relativo modello, nel quadro dell'attivo ereditario riservato agli immobili, dovrà essere indicato ogni singolo fondo rustico, con l'avvertenza di richiamare, nello spazio previsto per le osservazioni, la norma che ne dispone l'esenzione, nonché i dati anagrafici dell'erede o degli eredi aventi i requisiti necessari per la fruizione del regime di favore.

Atteso che, a norma dell'art. 28, comma 4, del più volte citato testo unico, la dichiarazione di successione si intende regolarmente prodotta se presentata e sottoscritta da uno solo dei soggetti obbligati e che la procedura di autoliquidazione ne segue le sorti, si precisa che, ove la devoluzione avvenga a favore di soggetti che non siano tutti in possesso dei requisiti previsti dall'art. 14, più volte citato, si rende possibile la presentazione di un solo prospetto di liquidazione.

In tale prospetto deve essere indicato il valore complessivo degli immobili, ivi compresi i fondi rustici oggetto dell'agevolazione in discorso.

Inoltre nel medesimo prospetto deve comparire un rinvio alla relativa dichiarazione di successione nella quale, come detto, va richiamata, nello spazio previsto per le osservazioni, la norma agevolativa.

Gli Uffici competenti avranno cura di coordinare gli elementi forniti dai contribuenti, anche ai fini del controllo e dell'acquisizione dei dati al sistema informatico.

Ovviamente resta fermo il principio fissato dall'art. 36 del testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, in base a cui gli eredi sono obbligati solidalmente al pagamento dell'imposta nell'ammontare complessivamente dovuto da loro e dai legatari .

A maggior chiarimento di quanto sopra esposto, ai fini della determinazione dei tributi successori dovuti e della corretta compilazione del prospetto di liquidazione delle imposte ipotecaria, catastale, sostitutiva di quella comunale sull'incremento di valore degli immobili, di bollo e della tassa ipotecaria, onde evitare una difforme interpretazione sui limiti d'applicazione della norma agevolativa, appare opportuno riportare i seguenti esempi, che per facilità di calcolo sono rappresentati in assenza di passività e presunzione.

Esempio n. 1

Fattispecie

Al de cuius succedono, per successione legittima, due figli coltivatori diretti in possesso, entrambi, dei requisiti di cui all'art. 14 della legge 15 dicembre 1998, n. 441.

L'asse ereditario è costituito solo da fondi rustici per un valore complessivo di lire 400.000.000.

Determinazione delle imposte

Tale valore sarà esente dall'imposta sulle successioni, dall'imposta catastale, dall'imposta di bollo, nonché dall'imposta sostitutiva dell'INVIM.

L'imposta ipotecaria dovrà essere corrisposta nella misura fissa di 250.000 lire.

Infine, sarà dovuta la tassa ipotecaria nella misura di 50.000 lire per ogni Conservatoria territorialmente competente.

Compilazione del prospetto di liquidazione

Gli eredi debbono presentare un solo prospetto di liquidazione indicando:

- il valore complessivo dei fondi rustici;
- l'ammontare fisso per l'imposta ipotecaria;
- il numero delle Conservatorie territorialmente competenti e le relative tasse ipotecarie.

Nel prospetto non dovranno essere riportati gli elementi relativi alla liquidazione degli altri tributi, quali l'imposta catastale, l'imposta di bollo e l'imposta sostitutiva dell'INVIM, in quanto non dovuti.

Esempio n. 2

Fattispecie

Al de cuius succedono, per successione legittima, due figli di cui uno solo è coltivatore diretto in possesso dei requisiti della legge 15 dicembre 1998, n. 441.

L'asse ereditario è costituito solo da fondi rustici per un valore complessivo di lire 400.000.000

Determinazione delle imposte

Per quanto riguarda i tributi autoliquidabili, nonché per l'imposta di successione, liquidata dall'Ufficio competente, dovrà necessariamente tenersi conto, per non vanificare la portata agevolativa della norma, dei benefici applicabili in favore di uno solo dei due eredi.

Pertanto, pur in presenza di liquidazione d'imposta globale, si dovrà considerare il carico tributario riferibile all'erede in possesso dei requisiti previsti.

Ai fini della liquidazione dell'imposta di successione, sul valore complessivo della base imponibile, pari a lire 400.000.000, viene determinata l'imposta che ammonta a lire 3.500.000, ossia il 7% (aliquota dello scaglione da lire 350.000.000 a 400.000.000) di lire 50.000.000 (pari a 400.000.000 meno 350.000.000 quale abbattimento di base stabilito alla colonna a) della tariffa allegata al più volte citato testo unico, come modificata per l'anno 2000 dall'art. 8, comma 1, della legge 23 dicembre 1999, n. 488.)

Per calcolare l'ammontare dell'imposta in esenzione si procede con la seguente proporzione:

L'ammontare così ottenuto dovrà essere detratto dall'imposta globale precedentemente determinata, in modo da ottenere l'imposta di successione dovuta.

L'imposta catastale e l'imposta sostitutiva dell'INVIM (applicabile qualora i beni immobili siano stati acquistati dal defunto prima del 31 dicembre 1992) essendo tributi proporzionali, per maggiore semplicità di calcolo, potranno essere determinate applicando le relative aliquote alla parte di valore dei beni esclusa dal regime agevolato.

Relativamente all'imposta ipotecaria, occorre tenere presente che l'art. 13 del testo unico approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347, per la liquidazione delle imposte ipotecaria e catastale, effettua un rinvio alle disposizioni relative all'imposta di registro e all'imposta sulle successioni e donazioni.

L'ipotesi sopra descritta, in mancanza di una specifica disposizione in materia successoria, appare ora riconducibile alla fattispecie impositiva dell'atto contenente più disposizioni derivanti necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre, disciplinata dall'art. 21, comma 2, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Infatti, si è in presenza di una devoluzione a favore di più soggetti, che deriva da un unico evento, ossia la morte dell'avente causa.

Pertanto, considerato il dettato del richiamato comma 2, dell'art. 21, il quale dispone che: "l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa", si precisa che nell'esempio in trattazione l'imposta in misura fissa, sulla parte spettante all'erede in possesso dei requisiti per fruire dell'agevolazione, resta assorbita dall'imposta ipotecaria proporzionale dovuta dall'erede privo dei requisiti e quindi è dovuta esclusivamente quest'ultima.

Devono essere corrisposte, inoltre, le tasse ipotecarie e, nel caso in esame, l'imposta di bollo come da prospetto di liquidazione.

Compilazione del prospetto di liquidazione

Gli eredi devono presentare un unico prospetto di liquidazione, in cui deve essere indicato il valore complessivo dei beni immobili oggetto dell'agevolazione, facendo rinvio alla dichiarazione di successione, come già precisato in premessa nel presente paragrafo.

Esempio n. 3

Fattispecie

Al de cuius succedono, per successione legittima, due figli coltivatori diretti in possesso, entrambi, dei requisiti previsti dalla legge 15 dicembre 1998, n. 441.

L'asse ereditario è costituito da fondi rustici per un valore di lire 350.000.000 e da fabbricati urbani per un valore di lire 500.000.000.

Determinazione delle imposte

Per quanto riguarda i tributi autoliquidabili, nonché per l'imposta di successione liquidata dall'Ufficio competente, dovrà tenersi conto delle norme agevolative, limitate ai fondi rustici ed applicabili a favore di entrambi gli eredi.

Relativamente alla liquidazione dell'imposta di successione, sul valore complessivo della base imponibile, pari a lire 850.000.000, viene calcolata l'imposta che ammonta a lire 48.000.000, tenendo conto degli scaglioni interessati e dell'abbattimento previsto dalla tariffa, per l'anno 2000, come modificata dal già citato art. 8, comma 1, della legge n. 448 del 1999.

Per calcolare l'ammontare dell'imposta in esenzione si procede con la seguente proporzione:

L'ammontare così ottenuto dovrà essere detratto dall'imposta globale precedentemente determinata, in modo da ottenere l'imposta di successione dovuta.

L'imposta catastale e l'imposta sostitutiva dell'INVIM (applicabile qualora i beni immobili siano stati acquistati dal defunto prima del 31 dicembre 1992) essendo tributi proporzionali, per maggiore semplicità di calcolo, potranno essere determinate applicando le relative aliquote alla parte di valore dei beni esclusa dal regime agevolato.

Per l'imposta ipotecaria, opera il medesimo meccanismo applicativo descritto nell'esempio n. 2 del presente paragrafo.

Di conseguenza si precisa che l'imposta ipotecaria in misura fissa relativa ai fondi rustici resta assorbita dall'imposta ipotecaria proporzionale dovuta sui fabbricati urbani non ammessi all'agevolazione e che pertanto è dovuta esclusivamente quest'ultima.

Devono essere corrisposte, inoltre, le tasse ipotecarie e, nel caso in esame, l'imposta di bollo come da prospetto di liquidazione.

Compilazione del prospetto di liquidazione

Gli eredi devono presentare un unico prospetto di liquidazione, in cui deve essere indicato il valore complessivo dei beni immobili, ivi compresi i fondi rustici oggetto dell'agevolazione, facendo rinvio alla dichiarazione di successione, come già precisato in premessa nel presente paragrafo.

Esempio n. 4

Fattispecie

Al de cuius succedono, per successione legittima, due figli di cui uno solo è coltivatore diretto in possesso dei requisiti previsti dalla legge 15 dicembre 1998, n. 441.

L'asse ereditario è costituito da fondi rustici per un valore di lire 350.000.000 e da fabbricati urbani per un valore di lire 500.000.000.

Determinazione delle imposte

Per quanto riguarda i tributi autoliquidabili, nonché per l'imposta di successione liquidata dall'Ufficio competente, dovrà tenersi conto delle norme agevolative, limitate ai fondi rustici ed applicabili a favore di uno solo dei due eredi.

Relativamente alla liquidazione dell'imposta di successione, sul valore complessivo della base imponibile, pari a lire 850.000.000, viene calcolata l'imposta che ammonta a lire 48.000.000, tenendo conto degli scaglioni interessati e dell'abbattimento previsto dalla tariffa, per l'anno 2000, come modificata dal più volte citato art. 8, comma 1, della legge n. 448 del 1999.

Per calcolare l'ammontare dell'imposta in esenzione si procede con la seguente proporzione:

L'ammontare così ottenuto dovrà essere detratto dall'imposta globale precedentemente determinata, in modo da ottenere l'imposta di successione dovuta.

L'imposta catastale e l'imposta sostitutiva dell'INVIM (applicabile qualora i beni immobili siano stati acquistati dal defunto prima del 31 dicembre 1992) essendo tributi proporzionali, per maggiore semplicità di calcolo, potranno essere determinate applicando le relative aliquote alla parte di valore dei beni esclusa dal regime agevolato.

Per l'imposta ipotecaria, opera il medesimo meccanismo applicativo descritto nell'esempio n. 2 del presente paragrafo.

Di conseguenza, si precisa che l'imposta ipotecaria in misura fissa sui fondi rustici spettanti all'erede in possesso dei requisiti per fruire dell'agevolazione resta assorbita dall'imposta ipotecaria proporzionale afferente ai beni non ammessi all'agevolazione e che pertanto è dovuta esclusivamente quest'ultima.

Devono essere corrisposte, inoltre, le tasse ipotecarie e, nel caso in esame, l'imposta di bollo come da prospetto di liquidazione.

Compilazione del prospetto di liquidazione

Gli eredi devono presentare un unico prospetto di liquidazione, in cui deve essere indicato, il valore complessivo dei beni immobili, ivi compresi i fondi rustici oggetto dell'agevolazione, facendo rinvio alla dichiarazione di successione, come già precisato in premessa nel presente paragrafo.

3. Agevolazioni concernenti l'imposta di registro

L'art. 14 della legge 15 dicembre 1998, n. 441, al comma 5 dispone benefici fiscali ai fini dell'imposta di registro a favore dei giovani agricoltori.

In particolare prevede che gli atti di trasferimento a titolo oneroso o di permuta a favore dei soggetti in possesso dei requisiti stabiliti dalla norma stessa sono assoggettati all'imposta di registro nella misura del 75 per cento di quella prevista dall'articolo 1, nota I), della Tariffa, parte prima, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che, come è noto, è attualmente pari all'otto per cento.

3.1. Presupposti soggettivi

Per quanto attiene i requisiti soggettivi richiesti per fruire del regime di favore in argomento, appare opportuno evidenziare che la succitata norma stabilisce espressamente: "Dal 1° gennaio 1999, i giovani agricoltori in possesso dei requisiti per beneficiare degli aiuti previsti dal citato regolamento (CE) n. 950/97...".

Al riguardo è appena il caso di rammentare che il suddetto regolamento al quindicesimo "considerando" prevede:

"(15) considerando che, per beneficiare degli aiuti comunitari agli investimenti, un agricoltore deve di norma essere imprenditore agricolo a titolo principale, ossia dedicare almeno la metà del proprio tempo all'agricoltura nella sua azienda e trarre da tale attività almeno metà del proprio reddito; che è tuttavia opportuno estendere gli aiuti per gli investimenti alle persone che non esercitano l'agricoltura a titolo principale, purché esse svolgano nelle loro aziende attività forestali, turistiche, artigianali o di protezione dell'ambiente e di conservazione dello spazio naturale".

Lo stesso regolamento poi all'articolo 5 stabilisce, tra l'altro, che il regime di aiuti agli investimenti è limitato alle aziende agricole il cui titolare possa ricondursi alla figura dell'imprenditore agricolo a titolo principale secondo la definizione data dai singoli Stati.

A tale proposito, si evidenzia che i requisiti richiesti per beneficiare degli aiuti comunitari sono precisati dalla già citata legge n. 441 del 1998 agli articoli 1, 2, 3, 4 e 5.

Appare utile specificare che per "giovani agricoltori", ai sensi dell'art. 2, comma 1, della legge surrichiamata, si intendono i soggetti che, in possesso degli altri requisiti, "... al momento della presentazione della domanda stessa non abbiano superato i quaranta anni di età".

Si evidenzia, inoltre, che lo stesso art. 2 al comma 1 ricomprende tra i giovani agricoltori anche le società semplici, in nome collettivo e cooperative (lett. c) e le società di capitale aventi per oggetto sociale la conduzione di aziende agricole (lett. e) in presenza delle condizioni individuate nelle stesse lettere c) ed e); le agevolazioni recate dal comma 5 dell'art. 14 più volte citato, pertanto, competono anche a tali società.

Da quanto sopra consegue che sono ammessi a fruire del regime di favore i soggetti interessati, in possesso dei requisiti necessari per beneficiare degli aiuti previsti dal già citato regolamento (CE) n. 950/97, anche nell'ipotesi in cui per carenza di fondi non risultino effettivamente destinatari degli aiuti comunitari.

Ovviamente i requisiti devono essere dimostrati con apposite dichiarazioni rilasciate dai competenti uffici regionali.

3.2. Presupposti oggettivi

Tenuto conto che la già citata nota I all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, del testo unico dell'imposta di registro, dispone l'applicazione di una aliquota pari all'otto per cento nel caso in cui gli atti traslativi di fondi rustici siano stipulati da imprenditori agricoli a titolo principale individuati dalla legge 9 maggio 1975, n. 153, il beneficio in parola compete al soggetto imprenditore agricolo, ovvero coltivatore diretto iscritto nelle relative gestioni previdenziali (legge n. 441 del 1998, art. 4, comma 1, lett. b), in possesso dei requisiti soggettivi richiamati al precedente punto 3.1. qualora acquisti o permuti terreni agricoli o loro pertinenze.

Sono, pertanto, esclusi dall'agevolazione i diritti reali di godimento sugli immobili sopraindividuiati, in quanto non espressamente previsti dal comma 5 in commento; la stessa dizione letterale della norma "...acquistino o permutino terreni ..." non permette una interpretazione estensiva per il principio generale secondo il quale non è possibile ricorrere all'applicazione analogica nel caso in cui si verta in materia di agevolazioni fiscali. Del resto facendo riferimento ai "terreni" il legislatore ha inteso escludere i diritti reali di godimento, anche considerato che usa una diversa formulazione con riferimento alle imposte sulle successioni e donazioni; infatti, lo stesso art. 14 al comma 1 espressamente recita "... gli atti relativi a fondi rustici oggetto di successione e donazione ...".

3.3. Determinazione dell'imposta

Con riferimento alla compravendita dei terreni agricoli e relative pertinenze si precisa che, per stabilire la somma da versare a titolo di imposta di registro, occorre applicare l'aliquota dell'otto per cento sulla base imponibile determinata ai sensi degli articoli 51 e 52 del già citato testo unico dell'imposta di registro, e ridurre l'importo così calcolato al settantacinque per cento. Con riferimento ai fabbricati rurali vale quanto già precisato per l'imposta sulle successioni e donazioni al punto 2.2.

Per quanto riguarda, invece, la permuta di terreni agricoli, occorrerà preliminarmente stabilire, tenendo conto di quanto precisato per la compravendita, l'imposta di registro per ciascuno dei beni oggetto di permuta, e, calcolata in tal modo l'imposta riferibile ad ogni bene, dovrà essere versata quella di maggiore ammontare.

Quanto sopra, in ottemperanza del disposto dell'art. 43, comma 1, lett. b), del più volte citato testo unico dell'imposta di registro, che in relazione alla determinazione della base imponibile per le permuta stabilisce che questa è costituita " ~ dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta".

Va da sé che qualora alcuni dei beni permutati siano assoggettati a diverso regime tributario (I.V.A.-Registro), ciascun trasferimento dovrà scontare l'imposta sua propria ai sensi dell'articolo 40 del sopra citato testo unico.

3.4. Decadenza dalle agevolazioni

Il comma 5 dell'art. 14 della più volte richiamata legge n. 441 del 1998 non stabilisce espressamente cause di decadenza dall'agevolazione recata dallo stesso.

Considerato che il comma 1 dell'art. 2 della legge in commento, nel dettare le condizioni necessarie richieste per essere ammessi ai benefici previsti dalla medesima legge, testualmente dispone che i giovani agricoltori possono accedere agli aiuti per l'insediamento, "... purché si impegnino per almeno cinque anni al mantenimento delle condizioni previste dalle norme comunitarie, nazionali e regionali ..." si individua una diretta correlazione tra l'impegno assunto dai beneficiari della norma agevolativa e il particolare trattamento tributario; qualora durante il periodo quinquennale gli stessi non rispettino l'impegno assunto e quindi venga meno una o più delle surrichiamate condizioni, si verifica la decadenza dal regime tributario agevolato precedentemente applicato.

La definitiva conferma delle agevolazioni concesse, potrà, pertanto, aversi ove tutti i requisiti permangano per un quinquennio.

A tale fine i competenti organi regionali comunicheranno agli uffici fiscali il venir meno, entro il periodo considerato, dei requisiti precedentemente accertati.

L'Amministrazione finanziaria, a sua volta, ricorrendone i presupposti, dovrà procedere al recupero della maggiore imposta nonché degli interessi dovuti.

3.5. Contratti di affitto di terreni

L'articolo 15 della legge n. 441 del 1998 reca disposizioni in materia di registrazione dei contratti di affitto conclusi in favore dei giovani agricoltori.

A tale riguardo si rileva che al comma 1 dell'articolo in commento i soggetti destinatari del regime di favore sono individuati nei "giovani agricoltori che non hanno ancora compiuto i quaranta anni ...".

Si può quindi ritenere che, in materia di contratti di affitto i requisiti soggettivi richiesti per usufruire del regime di favore sono la qualifica di coltivatore diretto ovvero di imprenditore agricolo di soggetti che non abbiano ancora compiuto quaranta anni di età alla data del contratto.

Del resto la stessa legge per le altre disposizioni fiscali stabilisce i requisiti richiesti per l'applicazione del regime tributario previsto. In particolare si evidenzia che nel più volte citato comma 5 dell'articolo 14 viene fatto rinvio, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione stabilita per l'acquisto dei terreni, ai requisiti necessari per essere ammessi agli aiuti C.E. (vedi punto 3.1.).

Il comma 1 dell'articolo 15 in commento prevede la registrazione solo in caso d'uso per i contratti stipulati in favore dei soggetti sopra individuati qualora abbiano ad oggetto terreni (comma 2), purché stipulati nel rispetto degli accordi collettivi di cui all'articolo 45 della legge 3 maggio 1982, n. 203.

La disposizione di cui si tratta comporta una espressa deroga al regime ordinario della registrazione dei contratti di affitto stabilito dalla legge 27 dicembre 1997, n. 449 che, con l'articolo 21, commi 18 e 19, ha introdotto il principio secondo il quale i contratti di locazione ed affitto di durata superiore a trenta giorni nell'anno sono soggetti all'obbligo della registrazione, prescindendo dall'entità del canone e dalla qualità delle parti (articolo 2-bis della Tariffa, parte seconda del testo unico dell'imposta di registro).

A tal proposito è appena il caso di far presente che per i contratti di affitto di fondi rustici è stata introdotta dalla legge 23 dicembre 1998, n. 448, art. 7, comma 8, la possibilità di adempiere all'obbligo della registrazione mediante denuncia annuale; le modalità per l'esecuzione di tale formalità sono state precisate nella circolare 36/E del 12 febbraio 1999 emanata da questo Dipartimento.

La natura derogatoria della disposizione in materia di contratti di affitto in favore dei giovani agricoltori induce, tuttavia, a ritenere che, nel caso in rassegna, non venga meno il principio di carattere generale, sancito dall'articolo 10, comma 1, lettera b), del testo unico dell'imposta di registro, che obbliga i pubblici ufficiali a richiedere la registrazione degli atti da essi redatti, ricevuti o autenticati.

Da quanto precede consegue che soltanto i contratti di affitto in favore dei giovani agricoltori, per i quali ricorrano le condizioni previste dalla norma in commento, conclusi per scrittura privata, rientrano nella previsione della registrazione in caso d'uso.

Il comma 2 dello stesso articolo 15 dispone espressamente la revoca dei benefici previsti per la registrazione dei contratti di affitto qualora venga accertata la mancata destinazione dei terreni affittati all'attività agricola.

Tale requisito deve essere riscontrato dai competenti uffici regionali che dovranno comunicare agli uffici finanziari il risultato dei loro accertamenti.

Ricorrendo, quindi, l'ipotesi di revoca dai benefici, l'ufficio, qualora il contribuente non provveda spontaneamente, dovrà procedere alla registrazione d'ufficio ai sensi degli articoli 15 e 54 del testo unico dell'imposta di registro.

Le Direzioni regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.

Il Direttore generale

NOTE:

(1) Emanata dal Ministero delle finanze.