



## Fiscal Approfondimento

Il Focus di qualità

N. 52

31.12.2013

### Il regime IVA nel settore agricolo

Il regime speciale IVA e il regime di esonero per i produttori agricoli marginali

**Categoria:** Agricoltura  
**Sottocategoria:** IVA

A cura di **Carla De Luca**

Il **regime speciale IVA agricolo** comporta l'applicazione delle aliquote di compensazione alle cessioni di prodotti agricoli e ittici e la detrazione forfetaria dell'imposta per l'ammontare liquidato in compensazione. I **soggetti in regime di esonero**, con volume di affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli, sono esonerati da diversi adempimenti contabili.

#### Premessa

Il **regime speciale IVA in agricoltura** si fonda su due direttive comunitarie:

- **Direttiva comunitaria n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977**, e in particolare nell'art. 25;
- e nella **Direttiva comunitaria 2006/112/CE del 28 novembre 2006**, e in particolare negli articoli da 295 a 305.

La seconda direttiva consente agli Stati membri dell'UE di applicare ai produttori agricoli, per i quali l'assoggettamento al regime normale dell'IVA potrebbe creare difficoltà amministrative, un **regime forfetario che compensi l'onere dell'iva pagata sugli acquisti di beni e servizi**.

Il regime forfetario è **applicabile anche ad alcune prestazioni di servizi**, a condizione che siano effettuate dal produttore agricolo con manodopera di

cui dispone o con la normale attrezzatura della propria azienda agricola, silvicola o ittica, e che normalmente contribuiscono alla realizzazione della produzione agricola (art. 295 della Direttiva 2006/112/CE).

Nel D.P.R. 633/72, il legislatore nazionale ha recepito le norme comunitarie regolanti l'imposta sul valore aggiunto nel settore agricolo, **agli articoli 34 e 34-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633**, e successive modifiche e integrazioni, tra le quali si richiamano quelle apportate, a decorrere dal 10 gennaio 1998, dal D.Lgs. 2 Settembre 1997, n. 313, che hanno sostanzialmente determinato l'attuale assetto normativo del tributo.

La legge di orientamento (D.Lgs. n. 228/2001), modificando l'art. 2135 del Codice civile, ha indirettamente esteso l'ambito di applicazione del regime speciale alle **cessioni di beni acquistati in misura non prevalente presso terzi e ceduti con i propri**, previa trasformazione o manipolazione.

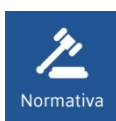
#### REGIME FORFETARIO IVA COMPARTO AGRICOLO

**Direttiva comunitaria n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977  
e Direttiva comunitaria 2006/112/CE del 28 novembre 2006**



Artt. 34 e 34-bis, D.P.R. 633/72

L' art. 34 si compone di 12 commi, dei quali il terzo ed il decimo sono stati abrogati:



#### **Articolo 34 - Regime speciale per i produttori agricoli**

1. *Per le cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte dell'allegata tabella A) effettuate dai produttori agricoli, la **detrazione** prevista nell'articolo 19 è **forfettizzata in misura pari all'importo risultante dall'applicazione, all'ammontare imponibile delle operazioni stesse, delle percentuali di compensazione stabilite, per gruppi di prodotti, con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro per le politiche agricole. L'imposta si applica con le aliquote proprie dei singoli prodotti, salva l'applicazione delle aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione per i passaggi di prodotti ai soggetti di cui al comma 2, lettera c), che applicano il regime speciale e per le cessioni effettuate dai soggetti di cui al comma 6, primo e secondo periodo.***

2. Si considerano **produttori agricoli**:

a) *i soggetti che esercitano le attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile e quelli che esercitano attività di pesca in acque dolci, di piscicoltura, di mitilicoltura, di ostricoltura e di coltura di altri molluschi e crostacei, nonché di allevamento di rane;*

b) gli organismi agricoli di intervento, o altri soggetti per loro conto, che effettuano cessioni di prodotti in applicazione di regolamenti della Unione europea concernenti l'organizzazione comune dei mercati dei prodotti stessi;

c) le cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228; le associazioni e loro unioni costituite e riconosciute ai sensi della legislazione vigente, che effettuano cessioni di beni prodotti prevalentemente dai soci, associati o partecipanti, nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione, nonché gli enti che provvedono per legge, anche previa manipolazione o trasformazione, alla vendita collettiva per conto dei produttori soci.

4. La detrazione forfettizzata non compete per le cessioni dei prodotti indicati nel comma 1 il cui acquisto derivi da atto non assoggettato ad imposta, sempre che il cedente, il donante o il conferente, sia soggetto al regime ordinario.

5. Se il contribuente, nell'ambito della stessa impresa, ha effettuato anche operazioni imponibili diverse da quelle indicate nel comma 1, queste sono registrate distintamente e indicate separatamente in sede di liquidazione periodica e di dichiarazione annuale. Dall'imposta relativa a tali operazioni si detrae quella relativa agli acquisti e alle importazioni di beni non ammortizzabili e ai servizi esclusivamente utilizzati per la produzione dei beni e dei servizi che formano oggetto delle operazioni stesse.

6. I produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti di cui al comma 1, sono esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale, fermo restando l'obbligo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali a norma dell'articolo 39. I cessionari e i committenti, se acquistano i beni o utilizzano i servizi nell'esercizio dell'impresa, devono emettere fattura, con le modalità e nei termini di cui all'articolo 21, indicandovi la relativa imposta, determinata applicando le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione, consegnarne copia al produttore agricolo e registrarla separatamente a norma dell'articolo 25. Le disposizioni del presente comma cessano comunque di avere applicazione a partire dall'anno solare successivo a quello in cui è stato superato il limite di 7.000 euro a condizione che non sia superato il limite di un terzo delle cessioni di altri beni. I produttori agricoli hanno facoltà di non avvalersi delle disposizioni del presente comma. In tale caso, l'opzione o la revoca si esercitano con le modalità stabilite dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442 e successive modificazioni.

7. I passaggi dei prodotti di cui al comma 1 agli enti, alle cooperative o agli altri organismi associativi indicati al comma 2, lettera c), ai fini della vendita, anche previa manipolazione o trasformazione, si considerano effettuati all'atto del versamento del prezzo ai produttori agricoli soci o associati. L'obbligo di emissione della fattura può essere adempiuto dagli enti stessi per conto dei produttori agricoli conferenti; in tal caso a questi è consegnato un esemplare della fattura ai fini dei successivi adempimenti prescritti nel presente titolo.

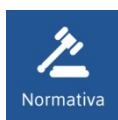
8. Le disposizioni del comma precedente si applicano anche ai passaggi di prodotti ittici provenienti da acque marittime, lagunari e salmastre effettuati dagli esercenti la pesca nelle predette acque alle cooperative fra loro costituite e relativi consorzi nonché alle società

consortili e agli altri organismi associativi indicati al comma 2, lettera c).

9. Ai soggetti di cui al comma 1 che effettuano le cessioni dei prodotti ivi indicati ai sensi degli articoli 8, primo comma, 38 quater e 72, nonché le cessioni intracomunitarie degli stessi compete la detrazione o il rimborso di un importo calcolato mediante l'applicazione delle percentuali di compensazione che sarebbero applicabili per analoghe operazioni effettuate nel territorio dello Stato.

11. Le disposizioni del presente articolo non si applicano, salvo quella di cui al comma 7, ultimo periodo, ai soggetti di cui ai commi precedenti che optino per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari dandone comunicazione all'ufficio secondo le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442.

12. Con decreto del Ministro delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità di attuazione del presente articolo.



#### **Art. 34 – bis - Attività agricole connesse.**

1. Per le attività dirette alla produzione di beni ed alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, l'imposta sul valore aggiunto e' determinata riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari al 50 per cento del suo ammontare, a titolo di detrazione forfetaria dell'imposta afferente agli acquisti ed alle importazioni.

2. Il contribuente ha facoltà di non avvalersi della disposizione del presente articolo. In tal caso l'opzione o la revoca per la determinazione dell'imposta nel modo normale si esercitano con le modalità stabilite dal regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, e successive modificazioni.

### **Il regime speciale per le imprese agricole**

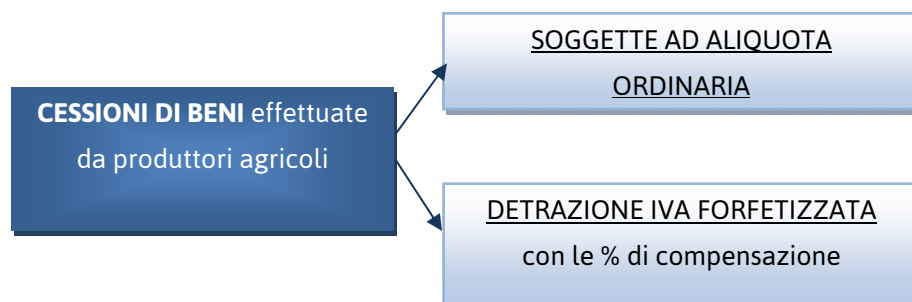
Il **regime speciale Iva** consiste in un regime di detrazione forfetaria e non di applicazione dell'imposta.

Dal 1° gennaio 1998 le cessioni di beni poste in essere da produttori agricoli:

- sono soggette ad **aliquota ordinaria**,
- mentre la **detrazione dell'Iva viene forfetizzata** in misura pari alle percentuali di compensazione.

Continuano ad essere soggette a imposta, mediante le percentuali di compensazione, le cessioni effettuate dai produttori agricoli esonerati, nonché i passaggi di prodotti alle cooperative, qualora sia il socio che la cooperativa operino in regime speciale.

## Il meccanismo di applicazione



Il **regime speciale**, dunque, incide esclusivamente sulla detrazione del tributo, mentre l'imposta viene applicata mediante le **aliquote ordinarie**.

La detrazione è stabilita in misura pari alle **percentuali di compensazione** che sono fissate con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole, alimentari e forestali; quelle attualmente vigenti sono previste nei decreti:

- **D.M. 12 maggio 1992,**
- **D.M. 30 dicembre 1997 e**
- **D.M. 23 dicembre 2005.**

Sostanzialmente, si tratta di una finzione giuridica, in base alla quale la detrazione dell'Iva sugli acquisti è pari al valore corrispondente all'applicazione, all'ammontare imponibile delle cessioni di beni, delle percentuali di compensazione stabilite per gruppi di prodotti con il citato decreto interministeriale.

Esempio 1
<b>Cessione di bovini per euro 51.600</b>
Iva applicata in fattura con aliquota del 10% 5.160
Iva detraibile in base alla percentuale di compensazione del 7% 3.612
<b>Iva dovuta 1.548</b>

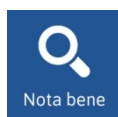
Esempio 2
<b>Cessione di cereali per euro 39.500</b>
Iva applicata in fattura con aliquota del 4% 1.580
Iva detraibile in base alla percentuale di compensazione del 4% 1.580
<b>Iva dovuta zero</b>

Esempio 3
<b>Vendita di uova fresche per Euro 1</b> (aliquota 10% - Tab. A, Parte III, n. 14); percentuale di compensazione 9% - Tab. A, Parte I, n. 11), D.P.R. 633/1972);
Iva sulle vendite = Euro 1 x 10% = Euro 0,10;
Iva detraibile = Euro 1 x 9% = Euro 0,09;
<b>Iva del periodo da versare = Euro 0,10 - Euro 0,09 = Euro 0,01</b>

L'applicazione dell'Iva mediante le **aliquote ordinarie** fa sì che:

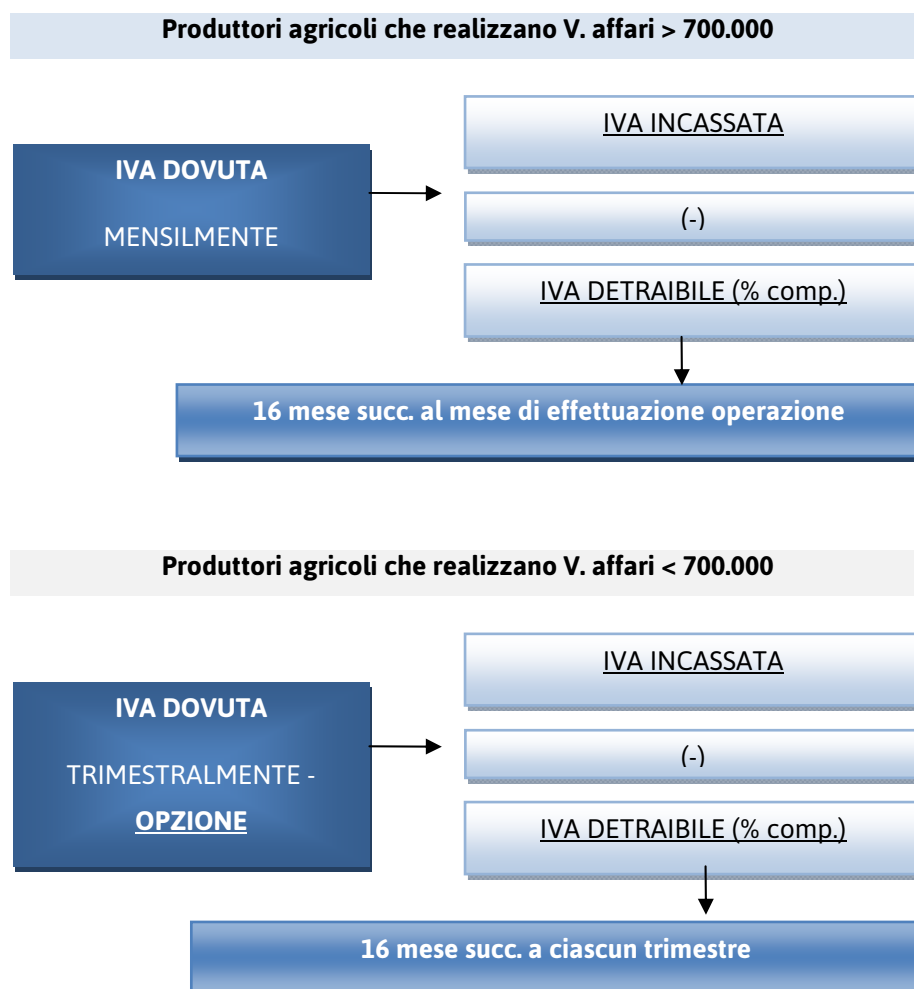
- **tutti i prodotti agricoli vengano ceduti con la medesima aliquota**, così evitando distorsioni nella concorrenza, che in passato hanno favorito il settore agricolo. L' applicazione delle aliquote ordinarie consente ai produttori agricoli che operano nel regime normale di non subire la concorrenza dei colleghi in regime speciale, i quali fino al 31 dicembre 1997 applicavano le percentuali di compensazione, generalmente inferiori alle aliquote ordinarie. Ad esempio, nel settore florovivaistico la percentuale di compensazione è pari al 4% e non è sufficiente a coprire l'imposta assolta sugli acquisti (piante 10%, serre 21%, ecc.); i produttori del settore trovano non conveniente il regime speciale e optano per il regime normale, applicando, quindi, l'aliquota del 10% sulle cessioni di piante e operando la detrazione analitica dell'Iva assolta sui costi sostenuti. In precedenza, i produttori agricoli in regime speciale avrebbero applicato l'Iva mediante la percentuale di compensazione del 4%, potendo, di conseguenza, applicare prezzi inferiori;
- **i produttori agricoli che cedono i loro prodotti al consumo**, oppure **ad altri agricoltori in regime speciale**, hanno difficoltà a trasferire al cliente il maggior onere dell'imposta derivante dalle aliquote ordinarie, che sono generalmente superiori alle percentuali di compensazione (si pensi al vino, la cui aliquota è pari al 21%);
- i produttori agricoli che acquistano presso altri agricoltori materie prime o beni destinati alla produzione, devono assolvere una **maggiore Iva sugli acquisti, che nel regime speciale diviene un costo**; un allevatore di suini non a ciclo chiuso, ad esempio, acquista i suinetti pagando l'Iva del 10%, in luogo del 7,5%. come avveniva in passato;

- le imprese agricole, per effetto dell'applicazione delle aliquote ordinarie, che sono generalmente superiori alle percentuali di compensazione, **hanno l'obbligo del versamento della differenza dell'imposta**; questa circostanza comporta una maggiore diligenza nella tenuta della contabilità Iva e una maggiore tempestività nella registrazione delle fatture.



Si ricorda che, i produttori agricoli che nell'anno precedente hanno realizzato un volume d'affari superiore ad euro 700.000, **devono versare la differenza tra l'Iva incassata e quella detraibile in base alle percentuali di compensazione** entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui le operazioni sono state effettuate.

Se il volume d'affari è inferiore al suddetto limite, il **versamento deve essere fatto trimestralmente**, entro il giorno 16 del mese successivo a ciascun trimestre.



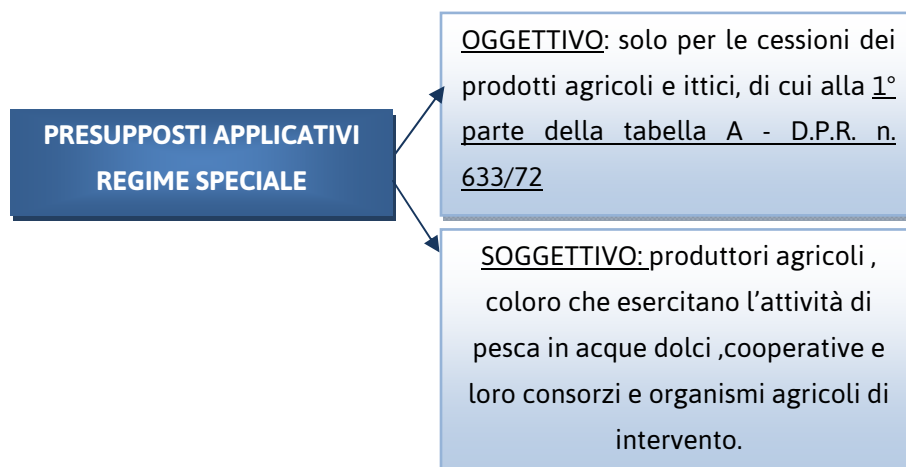
**Presupposti applicativi del regime speciale**

Per eseguire i versamenti trimestrali è necessario esercitare la prevista **opzione ai sensi del D.P.R. 442/1997**, vincolante per un anno solare e valida fino a revoca, ovvero al superamento del predetto limite, tenendo presente che l'imposta da versare deve essere maggiorata nella misura dell' 1% a titolo di interessi:

- da ultimo, vi sono delle **conseguenze di ordine finanziario** derivanti dalla applicazione dell'Iva con le aliquote ordinarie. Si consideri un produttore di vino che applica l'Iva nella misura del 21%, forfettizza l'imposta con la percentuale del 12,3% e, quindi, deve versare all'erario la differenza dell'8,7%; il pagamento dell'imposta deve essere effettuato entro il giorno 16 del mese o trimestre successivo a quello della cessione; in queste condizioni, un'eccessiva dilazione di pagamento al cliente comporta l'anticipazione dell'imposta all'erario, con ovvie conseguenze di natura finanziaria.

**L'applicazione del regime speciale di detrazione**, mediante le percentuali di compensazione, è condizionata dall'esistenza di due presupposti:

- **oggettivo**
- e **soggettivo**.



**Presupposto oggettivo**

Sotto il profilo oggettivo, la detrazione forfettizzata può essere operata esclusivamente per le cessioni dei prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte della tabella A allegata al D.P.R. n. 633/72.

La predetta tabella contiene un **elenco tassativo dei prodotti agricoli** la cui cessione può rientrare nel regime speciale, e prevede, in massima parte, prodotti allo stato originario (ad esempio, ortaggi e frutta), e pochi prodotti trasformati (ad esempio, olio, vino e formaggi).

In riferimento agli animali elencati nella predetta tabella A, parte prima:



- gli animali della specie bovina, equina, suina, ovina e caprina, rientrano nel regime speciale **solo se ceduti vivi**;
- i volatili da cortile, i conigli, i piccioni, le lepri, le pernici, i fagiani, rientrano nel regime speciale, **anche se ceduti macellati** e a condizione che siano destinati all'alimentazione umana (ad esempio, si deve applicare il regime normale se sono ceduti per fini di ripopolamento o per cavie di laboratorio);
- alcune attività di allevamento, riconosciute agricole ai fini delle imposte dirette, non possono applicare il regime speciale Iva (ad esempio, allevamento di cani, visoni, cincillà e volpi).

### Presupposto soggettivo

Relativamente al presupposto soggettivo, sono ammessi al regime speciale:

- i **produttori agricoli** che esercitano le attività, di cui all'art. 2135 del codice civile e, cioè, le attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali, e attività connesse.

Il richiamo alla norma civilistica comporta l'applicabilità del regime speciale anche per le attività connesse e, cioè, le attività esercitate dall'imprenditore agricolo dirette alla trasformazione, manipolazione, conservazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali.

Naturalmente, condizione indispensabile, ai fini dell'applicazione del regime speciale, è che i prodotti agricoli, a seguito delle operazioni di trasformazione o manipolazione, risultino sempre compresi nella citata tabella A, parte prima;

- coloro che esercitano **l'attività di pesca in acque dolci**, ovvero le attività di **piscicoltura, mitilicoltura, di ostricoltura e di allevamento di rane** e altri molluschi e crostacei;
- le **cooperative e loro consorzi**, ovvero le associazioni e loro unioni costituite e riconosciute dalla legislazione vigente;
- gli **organismi agricoli di intervento** che operano in applicazione di regolamenti della Unione Europea concernenti l'organizzazione comune dei mercati; tra tali enti rientra l'AGEA (Agenzia per le erogazioni in agricoltura), che, tra le altre, svolge le funzioni in passato esercitate dall'AIMA e dall'EIMA.

L'art. 2135 c.c. contempla anche le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, che abbiano per oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento. Ne consegue che l'acquisto presso terzi, e la successiva cessione, di prodotti compresi nella prima parte della tabella A, può generare un'operazione agricola e, quindi, una cessione rientrante nel co. 1, dell'art. 34.

Pertanto, dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 228/2001, tali cessioni usufruiscono della **detrazione forfetizzata in base alle percentuali di compensazione**.

Tale condizione si verifica quando l'attività comporta la **trasformazione o la manipolazione del prodotto acquistato**; ad es. la produzione di vino che viene integrata e migliorata con vino o mosto acquistato da terzi.

L'Agenzia delle Entrate afferma che le attività di valorizzazione, conservazione e commercializzazione, prese singolarmente, non possono avere natura agricola, se non associate ad una attività di coltivazione del fondo o di allevamento.

Affinchè tale attività possa avere carattere agricolo, occorre soddisfare tre condizioni:

a) i prodotti acquistati devono appartenere al medesimo comparto produttivo dei prodotti ottenuti sul fondo; si ritiene che per comparto produttivo si debba fare riferimento, in linea di massima, alla natura merceologica dei prodotti (frutta con frutta, fiori con fiori, piante con piante, ortaggi con ortaggi, animali con animali e simili);

b) i prodotti acquistati devono subire, nell'ambito dell'azienda agricola, una lavorazione che possa rappresentare un processo di trasformazione o manipolazione (pulitura e confezionamento degli ortaggi, vinificazione di uve, snocciolatura delle olive, essiccazione dei cereali, potatura e invasamento delle piante eccetera); al contrario, se i prodotti acquistati vengono semplicemente rivenduti allo stato originario, l'attività è di pura commercializzazione e non rientra tra quelle agricole;

c) i prodotti acquistati non devono essere prevalenti in confronto ai propri; la prevalenza viene misurata confrontando la quantità prodotta con quella acquistata.

Qualora i prodotti acquistati, che devono appartenere alla medesima tipologia di quelli propri, siano però di specie diversa (produco frumento e acquisto mais da essiccare e vendere), la **condizione di prevalenza** va

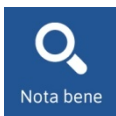
verificata confrontando il valore di mercato (mercuriali delle camere di commercio) dei prodotti agricoli ottenuti sul fondo e il costo di quelli acquistati.

L' **acquisto di prodotti agricoli in misura non prevalente in confronto ai prodotti propri** e la successiva rivendita, dopo che abbiano subito un processo di trasformazione o manipolazione, ha le seguenti conseguenze di natura fiscale:

- per le persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali, l'attività, ai fini delle imposte dirette, rientra nel **reddito agrario** (decreto 17 giugno 2011);
- ai fini dell'Iva, le imprese agricole, indipendentemente dalla natura giuridica e, quindi, anche le società di capitali, possono applicare il **regime speciale di detrazione** previsto dall'art. 34, qualora i prodotti ottenuti rientrino nella tabella A, parte prima;
- tutte le imprese agricole applicano l'Irap con l'aliquota dell' 1,9% anche sul valore della produzione conseguito con le attività di manipolazione.

**EFFETTI FISCALI DELL' ACQUISTO DI PRODOTTI AGRICOLI IN MISURA NON PREVALENTE IN CONFRONTO AI PRODOTTI PROPRI E LORO SUCCESSIVA RIVENDITA (DOPO UN PROCESSO DI TRASFORMAZIONE O MANIPOLAZIONE)**

<b>IMPOSTE DIRETTE</b>	L'attività, ai fini delle imposte dirette, rientra nel <b>reddito agrario</b> per le <u>persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali</u> (decreto 17 giugno 2011).
<b>IVA</b>	Le imprese agricole, indipendentemente dalla natura giuridica e, quindi, anche le società di capitali, possono applicare il <b>regime speciale di detrazione</b> previsto dall'art. 34, qualora i prodotti ottenuti rientrino nella tabella A, parte prima.
<b>IRAP</b>	<u>Tutte le imprese agricole</u> applicano l'Irap con l' <b>aliquota dell' 1,9%</b> anche sul valore della produzione conseguito con le attività di manipolazione.



## La detrazione forfetaria e la rettifica della detrazione

## Le cooperative

**Non è possibile applicare il regime speciale di detrazione Iva**, se i prodotti acquistati presso terzi in misura non prevalente, sono semplicemente commercializzati insieme ai propri prodotti, senza che venga attuato un processo di manipolazione o di trasformazione. Infatti, nonostante la commercializzazione sia considerata tra quelle connesse alla attività agricola, essa deve avere, comunque, una funzione accessoria e strumentale alla attività principale, che deve essere quella di produzione agricola.

La commercializzazione parallela di prodotti non può, quindi, trovare spazio nell'ambito del regime speciale Iva. Anche se l'art. 4 del D.Lgs. n. 228/2001 consente ai produttori agricoli di commercializzare prodotti di terzi senza obblighi in materia di autorizzazione amministrativa, tale agevolazione non ha alcun riflesso ai fini dell'Iva, poiché nella fattispecie si verifica, comunque, una **operazione extra-agricola**.

La circostanza che alcune attività, in passato considerate commerciali, ora hanno assunto natura agricola ai fini dell'Iva, non sempre rappresenta un vantaggio fiscale per il produttore agricolo. Infatti, la **detrazione forfetaria comporta l'indetraibilità dell'Iva assoluta sugli acquisti**.

Ad esempio: il produttore di vino che acquista anche parte del prodotto presso terzi e applica la percentuale di compensazione del 12,3% sull'intero prodotto, non può detrarre l'imposta del 21% assoluta sull'acquisto del vino presso terzi.

Quindi, se l'aliquota dell'imposta relativa al prodotto non proprio è elevata, il regime speciale diventa non conveniente, poiché la percentuale di compensazione non è sufficiente a coprire l'imposta assoluta sull'acquisto. È opportuno, inoltre, ricordare che, ai sensi del co. 3 dell'art. 19-bis 2, in caso di mutamento del regime fiscale delle operazioni attive (passaggio dal regime forfetario al regime normale, e viceversa) bisogna procedere alla **rettifica della detrazione** in relazione ai beni non ancora ceduti e, per i beni ammortizzabili, se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione.

Ai sensi dell'art. 34, co. 2, lettera c), rientrano tra i produttori agricoli anche le **cooperative e loro consorzi**, di cui all'art. 1, co. 2, del D.Lgs. n. 228/2001, le associazioni e loro unioni, costituite e riconosciute ai sensi della Vigente legislazione, che effettuano cessioni di beni prodotti prevalentemente dai soci, associati o partecipanti, nello stato originario, previa manipolazione o trasformazione.

Si rammenta che il richiamato art. 1, co. 2, del D.Lgs. n. 228/2001 stabilisce che si considerano imprenditori agricoli le cooperative di imprenditori agricoli e i loro consorzi quando:

- utilizzano, per lo svolgimento delle attività di cui all'art. 2135 del codice civile, prevalentemente prodotti dei soci,
- ovvero forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico.

In linea generale, le cooperative si distinguono in:

- **cooperative di produzione**, che esercitano direttamente le attività agricole;
- **cooperative di conferimento**, che effettuano Cessioni di beni prodotti dai soci.

Le cooperative di produzione applicano il regime speciale con le stesse modalità previste per la generalità dei produttori agricoli.

Anche le cooperative di conferimento possono applicare il regime speciale, tenendo presente che, nella previgente normativa, la detrazione era ammessa in misura proporzionale in base al rapporto tra l'ammontare dei prodotti conferiti dai soci e l'ammontare complessivo di tutti i conferimenti e acquisti di prodotti agricoli.

Ai sensi dell'attuale norma, modificata dall'art. 10, co. 1, del D.L. n. 35/2005, le cooperative di conferimento **possono applicare la detrazione forfetizzata sull'ammontare di tutte le cessioni effettuate**, a condizione che i prodotti conferiti dai soci siano prevalenti rispetto a quelli acquistati da terzi, fermo restando che il regime speciale non è applicabile per i prodotti acquistati e rivenduti nello stato originario.

I prodotti conferiti dai soci possono essere ceduti nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione.

## Le prestazioni di servizi

Per quanto riguarda le **prestazioni di servizi** che, entro certi limiti, assumono carattere **agricolo, non è applicabile il regime speciale di cui all'art. 34**, in quanto le stesse non sono comprese nella prima parte della tabella A, allegata al D.P.R. n. 633/72.

Ma secondo quanto stabilisce la Direttiva comunitaria 2006/112/CE, possono rientrare in un regime forfetario, oltre alle cessioni di prodotti agricoli, anche alcune prestazioni di servizi, a condizione che siano effettuate dal produttore agricolo *"con manodopera di cui dispone o con la normale attrezzatura della propria azienda agricola, silvicola o ittica, e che normalmente contribuiscono alla realizzazione della produzione agricola"*.

Pertanto, l'art. 2, co. 7, della L. n. 350/2007 (legge finanziaria 2008), ha introdotto **l'art. 34-bis** che prevede un **nuovo regime forfetario**, in base al quale, per le attività dirette alla produzione di beni e alla fornitura di servizi di cui al co. 3 dell'art. 2135 c.c., l'Iva a debito è determinata **riducendo del 50% l'imposta relativa alle operazioni imponibili**.

Sotto il **profilo soggettivo** la disposizione si applica a tutti gli imprenditori agricoli, indipendentemente dalla natura giuridica, e, quindi, sia alle ditte individuali che alle società.

Per quanto concerne **l'ambito oggettivo**, la disposizione si applica sicuramente alla fornitura di servizi di cui al co.3 del citato art. 2135 c.c., e, cioè, alle prestazioni effettuate utilizzando prevalentemente attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola principale.

Per la produzione di beni, invece, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 6 del 16 febbraio 2005, ha chiarito che un'eventuale interpretazione della norma intesa ad estendere la forfetizzazione alle cessioni di prodotti diversi da quelli indicati nella citata tabella A, parte prima, sarebbe incompatibile con la normativa comunitaria.

Pertanto, il regime di cui all'art. 34-bis **è applicabile esclusivamente alla fornitura di servizi**, comprese le prestazioni effettuate in modo occasionale.

Tale regime costituisce il **regime "naturale" per le prestazioni di servizi**; tuttavia, il contribuente ha la facoltà di optare per la detrazione nel modo normale, tenendo presente che l'opzione è vincolante per un triennio ed è valida fino a revoca.

### Le aliquote ordinarie

L' Iva si applica con le **aliquote ordinarie proprie dei singoli prodotti** e, quindi, il produttore agricolo deve versare la differenza fra l'imposta applicata sulle cessioni e l'imposta detraibile corrispondente alle percentuali di compensazione.

PRODUTTORI AGRICOLI	
IVA DOVUTA =	IMPOSTA APPLICATA SULLE CESSIONI (-)
	IMPOSTA DETRAIBILE (% COMP.)

Un' eccezione a tale regola generale, prevista nel co- 6 dell'art. 34, riguarda le cessioni effettuate dai **produttori agricoli in regime di esonero** (volume d'affari realizzato nell'anno precedente non superiore a 7.000 euro,

costituito per almeno 2/3 da cessioni di prodotti agricoli, di cui alla prima parte della tabella A), per le quali gli acquirenti emettono l'autofattura;

#### PRODUTTORI AGRICOLI IN REGIME DI ESONERO (art.34 co.6 D.P.R. 633/72)

<b>IVA DOVUTA =</b>	ASSOLTA DALL'ACQUIRENTE CON AUTOFATTURA (% COMP.)
---------------------	--

Inoltre, continuano ad essere soggetti ad Iva, con le percentuali di compensazione, i passaggi alle **cooperative e loro consorzi** che applicano il regime speciale, a condizione che anche il socio conferente applichi il medesimo regime.

#### Esempio

Al di fuori dei due casi appena citati, il produttore agricolo che:

- cede cereali per 100.000 euro addebita al cliente l'Iva del 4%, pari a 4.000 euro,
- la detrazione dell'imposta è pari ad euro 4.000,
- il produttore agricolo nulla deve versare all'erario, in quanto la **percentuale di compensazione è uguale all'aliquota Iva dei cereali.**

Se, invece, la cessione riguarda, ad esempio, il latte:

- l'imposta si applica con l'aliquota del 10%,
- la percentuale di compensazione prevista per tale prodotto è dell'8,80%,
- per cui il produttore agricolo **deve versare la differenza dell' 1,20%.**

## Il regime di esonero

Il regime agricolo non si applica in modo univoco, ma si differenzia in base al **volume di affari realizzato** dai soggetti interessati (cooperative, associazioni di cooperative, eccetera), della composizione delle operazioni attive (agricole e non agricole).

Con riguardo al volume di affari, l'art. 34, co. 6, del D.P.R. n. 633/1972 prevede che i produttori agricoli - che nell'anno solare precedente hanno realizzato o prevedono di realizzare, in caso di inizio di attività, un volume di affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli di cui alla tabella A) allegata al D.P.R. n. 633/1972 - sono esonerati:

- dal **versamento dell'imposta** (in pratica l'imposta relativa alle operazioni diverse da quelle strettamente agricole);

- da **tutti gli obblighi documentali e contabili** (fatturazione, registrazione, liquidazione periodica e dichiarazione annuale).

L'esonero concerne, inoltre, la **presentazione della comunicazione annuale Iva** che tutti i soggetti d'imposta, ad eccezione di alcuni, devono trasmettere entro il mese di febbraio di ciascun anno in via telematica, direttamente o tramite gli incaricati di cui all'art. 3, co. 2-bis e 3 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (co. 2 dell'art. 8-bis del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322; circ. n. 2 del 9 febbraio 2009).

Nel caso di esercizio di più attività gestite con contabilità separata, ai sensi dell'art. 36, co. 4, del D.P.R. n. 633/1972, non sussiste l'obbligo, altresì, di inserire nella dichiarazione il modulo relativo all'attività agricola esonerata.

Tali soggetti devono soltanto **numerare e conservare le fatture e le bollette doganali** relative agli acquisti e alle importazioni, nonché le fatture di vendita emesse per loro conto dai cessionari o committenti, se costoro acquistano i beni o utilizzano i servizi nell'esercizio dell'impresa.

Per le cessioni di beni (agricoli e non) e per le prestazioni di servizi effettuate, l'obbligo di emettere la fattura attiva è del committente il servizio e/o del cessionario dei beni, il quale deve emetterla con le modalità e i termini dell'art. 21 dell'Iva.

La **fattura** (o meglio **l'autofattura**), deve essere emessa al momento della consegna dei beni o al momento; se anteriore, del pagamento del corrispettivo e/o dell'acconto, datata e numerata deve contenere, tra gli altri:

- ditta, denominazione o ragione sociale, residenza o domicilio dei soggetti fra cui è effettuata l'operazione, nonché ubicazione della stabile organizzazione per i non residenti e, relativamente, al cedente, numero di partita Iva (nella fattispecie è consigliabile mettere entrambi i numeri di partita Iva). Se non si tratta di imprese, società o enti devono essere indicati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, il nome e il cognome;
- natura, qualità e quantità dei beni e servizi formanti oggetto dell'operazione;
- corrispettivi e altri dati necessari per la determinazione della base imponibile;
- aliquota e ammontare dell'imposta (per i prodotti agricoli e ittici si applicherà l'aliquota di compensazione); per i prodotti agricoli diversi da quelli della tabella A), parte I, e per gli altri beni e servizi si applicherà l'aliquota relativa).



Una copia della fattura deve essere consegnata dal cessionario-committente al produttore agricolo-cedente; il cessionario registra la fattura, come detto, separatamente nel registro degli acquisti.

Il cessionario o il committente pagherà l'imposta, come sopra determinata, direttamente al produttore agricolo che, in quanto esonerato dall'obbligo di versamento della stessa, la tratterrà a titolo di compensazione dell'imposta assolta sugli acquisti.

#### REGIME DI ESONERO – MECCANISMO DI ASSOLVIMENTO DELL'IVA

Per le cessioni di beni (agricoli e non) e le prestazioni di servizi, l'obbligo di emettere la fattura è del committente il servizio e/o del cessionario dei beni (**autofattura**)



- il cessionario-committente consegna copia dell' autofattura al produttore agricolo-cedente;
- la registra separatamente sul registro acquisti;
- paga l'IVA, direttamente al produttore agricolo che la tratterrà a titolo di compensazione dell'imposta assolta sugli acquisti.

Dal dato normativo si rileva che i produttori agricoli in regime di esonero possono effettuare **operazioni cosiddette diverse** (prestazioni di servizi, cessioni di beni diversi, prodotti agricoli non inclusi nella parte I della tabella A allegata al D.P.R. n. 633/1972) soltanto entro il limite del 33,3% del volume di affari complessivo che non deve superare i 7.000 euro.

**Perdita del regime di esonero** - Le disposizioni di favore, di cui sopra, cessano di avere efficacia dall'anno solare successivo a quello in cui è stato superato il limite di 7.000 euro e a condizione che non sia superato il limite di un terzo delle cessioni di altri beni (aree fabbricabili, macchine agricole, prodotti agricoli non inclusi nella Parte I della Tabella A allegata al D.P.R. n. 633/1972, eccetera) seconda parte, co. 6, art. 34.

Se nel corso dell'anno solare l'ammontare delle operazioni diverse da quelle agricole supera il limite di un terzo, rapportato al totale delle operazioni complessive a quel momento effettuate, comprensive delle cessioni di beni ammortizzabili:

- **si continuano ad applicare le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione** sulle cessioni di prodotti agricoli ed ittici effettuate;
- **rimane l'obbligo di autofatturazione** da parte del cessionario o committente per gli acquisti effettuati presso il produttore agricolo esonerato.

Se alla fine dell'anno permane il superamento del limite di un terzo, a prescindere dal volume di affari realizzato, cessa l'esonero e il produttore agricolo deve presentare la dichiarazione annuale Iva e versare l'eventuale imposta che risulta eventualmente dovuta.

A tale riguardo, dovrà osservare i seguenti adempimenti:

1. annotazione riepilogativa nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972 distinta a seconda delle percentuali di compensazione applicate, delle fatture ricevute (autofatture) per le **cessioni di prodotti agricoli ed ittici**;
2. annotazione riepilogativa separata dalla precedente in apposita sezione del registro, di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972, delle fatture ricevute (autofatture) per le **operazioni diverse da quelle agricole effettuate nell'anno**;
3. annotazione riepilogativa nel registro dei corrispettivi, di cui all'art. 24 del D.P.R. n. 633/1972, dell'ammontare imponibile dei corrispettivi e delle relative imposte, distinti secondo l'aliquota applicabile, relativi alle cessioni di prodotti agricoli ed ittici, beni diversi e prestazioni di servizi effettuati nell'anno nei confronti di privati consumatori senza emissione di fattura. Per tali cessioni infatti, come sopra detto, non sorge l'obbligo di emettere fattura e i corrispettivi possono essere registrati giornalmente cumulativamente comprensivi di Iva;
4. annotazione riepilogativa, sul registro degli acquisti delle fatture e documenti doganali relativi agli eventuali acquisti ed importazioni di beni e servizi esclusivamente utilizzati per l'effettuazione **delle operazioni diverse**, distinta per aliquota applicabile.

Effettuate le citate annotazioni contabili, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale, il contribuente eseguirà la liquidazione ed il versamento dell'Iva annuale, eventualmente dovuta, detraendo dall'Iva relativa alle cessioni dei prodotti diversi e delle prestazioni di servizi quella sugli acquisti utilizzati in modo esclusivo per la loro effettuazione.

**Rinuncia all'esonero** - Ai sensi dell'ultima parte del co. 6 dell'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972, i soggetti agricoli esonerati possono rinunciare al relativo

regime con le modalità previste dal D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442. Secondo tale decreto “L’opzione e la revoca di regimi di determinazione dell’imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili.

La validità dell’opzione e della relativa revoca è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall’inizio dell’anno o dell’attività. È, comunque, consentita la variazione dell’opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative” (art. 1, co. 1); successivamente, il contribuente è obbligato a comunicare l’opzione, di cui sopra, nella prima dichiarazione annuale Iva da presentare successivamente alla scelta operata.

Nel caso di esonero dall’obbligo di presentazione della dichiarazione annuale, la scelta è comunicata con le stesse modalità e i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi utilizzando la specifica modulistica relativa alla **dichiarazione annuale dell’imposta sul valore aggiunto** (art. 2, co. 1 e 2, del decreto).

L’opzione desunta dai comportamenti concludenti rimane valida, salva l’applicazione della **sanzione da 258 a 2.065 euro**, ex art. 8 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, anche se la comunicazione è omessa, tardiva o irregolare (art. 2, co. 3).

Ai sensi dell’art. 3 del D.P.R. n. 442, l’opzione di cui all’art. 1 (comportamenti concludenti), vincola il contribuente alla sua concreta applicazione almeno per un triennio, e per un anno nel caso di regimi contabili.

Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto l’opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

Pertanto, in sede di presentazione del Modello Iva, il contribuente al **QUADRO VO** deve barrare la casella se ha rinunciato all’esonero dal versamento dell’imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale. La scelta vincola il contribuente fino a revoca e comunque per almeno un triennio.

**- Riproduzione riservata -**