Attualità

Operatori agricoli e modello Iva (1)

12 Aprile 2006

La disciplina degli articoli 34 e 34-bis del Dpr n. 633/1972

Thumbnail
Image not found or type unknown

Il comma 1 dell'articolo 34 del Dpr n. 633/72 stabilisce che, in relazione alle cessioni dei prodotti agricoli e ittici, indicati espressamente nella prima parte della tabella A allegata al medesimo decreto, effettuate dai produttori agricoli, sia applicata una "detrazione forfettizzata" dell'Iva, pari a "percentuali di compensazione" previste in appositi decreti (regime speciale).
Viceversa, la cessione dei medesimi prodotti è sottoposta "generalmente" alle aliquote specifiche previste per ognuno di essi, a meno che la stessa non sia operata verso enti, cooperative, consorzi e associazioni che applicano il regime speciale o sia effettuata da soggetti che sono in regime di esonero, vale a dire coloro che hanno volume d'affari inferiore a 2.582,28 euro(1), costituito per almeno 2/3 da cessioni di prodotti di cui alla prima parte della tabella A. In questi casi, alle cessioni, si applicano le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione.

Il regime descritto è il cosiddetto regime speciale agricolo, il quale si concretizza, pertanto, non in un regime particolare di applicazione dell'Iva ma in un esercizio specifico della detrazione (circolare n. 328/E del 1997).
Il ministero delle Finanze, attraverso la circolare n. 6 del 25/1/1994, ha chiarito che in presenza di regime speciale con detrazione forfettizzata, in relazione all'imposta assolta sull'acquisto dei beni ammortizzabili, non è possibile "*operare alcuna detrazione*".
La successiva "rivendita" del bene ammortizzabile, pur non partecipando al volume d'affari (articolo 20, Dpr n. 633/72), è assoggettata a imposta, non rilevandosi le ipotesi di esenzione previste nel numero 27-*quinquies* dell'articolo 10 del Dpr n.633/72.
Questo, infatti, fa riferimento alle sole ipotesi di indetraibilità di natura "soggettiva" o "oggettiva"

prevista dagli articoli 19, 19-*bis* e 19-*bis1* del Dpr n. 633/72.

In relazione alla detrazione forfettizzata, va ricordato che la lettera c) del comma 1, articolo 10 del Dl n. 35/2005 (convertito dalla legge 80 del 14/5/2005) ha apportato un'importante modifica al quarto comma dell'articolo 34 del Dpr n. 633/72.
Nel testo previgente, infatti, si stabiliva che la predetta detrazione non competeva per le cessioni dei prodotti indicati nella prima parte della tabella A, il cui acquisto fosse derivato da atto non assoggettato a imposta.
Il Dl n. 35/2005 ha confermato tale disposizione, aggiungendo, tuttavia, che essa è applicabile se "*il cedente, il donante o il conferente sia soggetto al regime ordinario*".
La fattispecie interessata è quella costituita da acquisizioni avvenute in seguito a cessioni d'azienda, donazioni e conferimenti non assoggettati a Iva, ma nell'ipotesi che il cedente, il donante o il conferente siano in "regime ordinario".
In tale circostanza, infatti, questi soggetti hanno operato già la detrazione ordinaria e se "*si applicassero le percentuali di compensazione all'atto della loro rivendita, si darebbe luogo ad un fenomeno di doppia detrazione*" (circolare Agenzia delle entrate n. 1/2006).
Ovviamente, la suddetta ipotesi è esclusa nel caso in cui i soggetti in questione siano in regime speciale, poiché la detrazione "forfettizzata" sarà applicabile solo al momento della rivendita da parte del cessionario.

Requisito soggettivo

E' "imprenditore agricolo" (articolo 2135 del codice civile, così come modificato dall'articolo 1 del Dlgs n. 228/2001) chi esercita una delle seguenti attività:

a. coltivazione del fondo
b. selvicoltura
c. allevamento di animali
d. attività connesse alle precedenti

Si considerano "attività connesse" (comma 3, articolo 2135 c.c.):

a. manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione e commercializzazione dei prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento

b. fornitura di beni e servizi attraverso l'utilizzo di mezzi impiegati normalmente nell'attività dell'azienda agricola
c. valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale
d. attività di agriturismo (ricezione e ospitalità)

Le "attività connesse" alla produzione dei beni individuati nella prima parte della tabella A, purché basate prevalentemente su questi ultimi, sono attratte nell'ambito dell'attività agricola.
Viceversa non possono considerarsi tali quelle attività non elencate nella citata tabella (ad esempio, la macellazione animali).
In conseguenza di tale distinzione, mentre nel primo caso può applicarsi semplicemente il regime speciale Iva basato sulle percentuali di compensazioni, nel secondo si deve far riferimento alla disposizione prevista dal comma 5 dell'articolo 34, riguardante le imprese agricole miste.
Specifica a tale proposito la circolare n. 44/E del 14/5/2002:
"*La nuova formulazione della norma permette, pertanto, all'imprenditore agricolo di svolgere la sua attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione o valorizzazione utilizzando anche prodotti acquisiti da terzi, purché non in misura superiore a quelli provenienti dal proprio fondo, bosco o allevamento...Soddisfatto il requisito della prevalenza dei beni di produzione propria rispetto a quelli acquisiti da terzi, e ricondotta in tal modo, per connessione, l'intera attività all'area dell'impresa agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile, si ritiene che il regime speciale Iva per l'agricoltura trovi applicazione sul complesso delle cessioni effettuate nell'ambito di tale attività*".

La Finanziaria 2004 (articolo 2, comma 7, legge n. 350/2003) ha introdotto nel corpo del Dpr n. 633/72, l'articolo 34-*bis*, con il quale è stato definito un ulteriore ambito applicativo per determinate "attività connesse" a quella agricola.
Con tale norma, è stata stabilita una detrazione forfetaria, pari al 50 per cento, relativamente alle operazioni imponibili derivanti da attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, siano esse produzioni di beni o prestazioni di servizi.
A tal proposito, la circolare n. 44/E del 15/11/2004 ha fornito una serie di precisazioni ai fini della determinazione del reddito, ma di particolare rilevanza anche ai fini Iva. In sintesi:

a. le attività connesse sono da intendersi come "manipolazione" o "trasformazione" dei prodotti agricoli; pertanto la semplice conservazione o commercializzazione, autonomamente considerate, non possono essere considerate attività connesse

b. pur valido quanto chiarito nel punto a), le attività di conservazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti agricoli propri, cioè ottenuti come conseguenza dell'attività agricola principale (ad esempio, la coltivazione del fondo), rientrano nell'ambito delle attività connesse

c. nel caso di prodotti acquistati da terzi, poiché viene a mancare un processo di manipolazione o trasformazione, con prevalenza quindi dell'aspetto commerciale, non può applicarsi il concetto di attività connessa.

La stessa circolare riprende, poi, il concetto di "prevalenza" già specificato in quella n. 44 del 14/5/2002, stabilendo, in aggiunta, che i prodotti acquistati da terzi possono essere considerati come partecipanti allo svolgimento delle attività connesse di manipolazione e trasformazione anche quando realizzino un semplice aumento quantitativo della produzione, un più efficace sfruttamento della struttura produttiva e un ampliamento della varietà dei prodotti.
In tale ultima fattispecie, il criterio della prevalenza "*andrà verificata confrontando il valore normale dei prodotti agricoli ottenuti dall'attività agricola principale e il costo dei prodotti acquistati da terzi*".
Quindi, precisato che il suddetto criterio di prevalenza è da applicarsi anche per l'Iva, "*...nell'applicazione del regime speciale per l'agricoltura previsto dall'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, i produttori agricoli di cui all'articolo 34, comma 2, lettera a), del citato decreto effettueranno una detrazione forfettizzata in misura pari alle previste percentuali di compensazione con riferimento alla totalità delle cessioni effettuate (sempreché trattasi di beni compresi nella tabella A, parte I, allegata al decreto), vale a dire sia sulle cessioni di beni di propria produzione sia sulle cessioni di beni acquistati presso terzi, sottoposti ad un processo di manipolazione o trasformazione, sempreché sussista la prevalenza dei prodotti propri rispetto a quelli acquistati*".

L'Agenzia delle entrate (circolare n. 6/E del 16/2/2005) ha definito l'ambito applicativo dell'articolo 34-*bis* e, in tal senso, ha premesso che i produttori agricoli già fruiscono di un regime speciale basato sulla detrazione forfettizzata in base alle percentuali di compensazione, applicabile, tuttavia, ai soli beni indicati nella prima parte della tabella A.
Pertanto, quella prevista dall'articolo 34-*bis* non può essere intesa come una estensione della forfetizzazione anche a prodotti diversi da quelli indicati nella prima parte della tabella A, poiché ciò contrasterebbe con il principio in precedenza esposto.
Deve, invece, ritenersi che il regime introdotto dall'articolo 34-*bis* del decreto Iva si applichi

soltanto alle attività di fornitura di servizi svolte (anche se in via occasionale) "*mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata*" (*cfr*. l'ultima parte del comma 3 dell'articolo 2135 del codice civile).

Con lo stesso documento di prassi è precisato, altresì, che la contemporanea presenza del "regime speciale" previsto dall'articolo 34 e delle attività ricadenti nell'ambito applicativo dell'articolo 34-*bis* , in ossequio al disposto dell'articolo 36 del Dpr n. 633/72, rende obbligatoria la tenuta della contabilità separata.
A tal fine, vengono richiamate le istruzioni contabili già impartite con la circolare n. 3 del 17/1/2001, relativamente alla presenza contemporanea del "regime speciale" e attività di agriturismo (anch'essa a detrazione forfettizzata).
In sintesi, sono:

a. fatturazione e annotazione, in separati registri, del passaggio dei beni dall'attività agricola a quelle ricadenti nell'ambito dell'articolo 34-*bis*
b. detrazione dell'Iva proporzionalmente per la parte imputabile a ciascuna attività su acquisti di beni e servizi di uso promiscuo
c. distinte liquidazioni e annotazioni periodiche Iva
d. compilazione di distinti quadri di dichiarazione in cui indicare il volume d'affari e gli altri dati delle due attività.

Nel caso in cui le attività *ex* articolo 34-*bis* siano occasionali, si dovrà operare una annotazione separata delle suddette, determinando, quindi, la detrazione forfettizzata (pari al 50 per cento) in via autonoma.

Compilazione della dichiarazione in caso di presenza contemporanea di attività da articolo 34 e 34-*bis*

Il soggetto che si trova a operare secondo le disposizioni dell'articolo 34 e dell'articolo 34-*bis* dovrà compilare due moduli in occasione della presentazione della dichiarazione Iva 2006.
L'imposta detraibile, relativamente alle attività *ex* articolo 34-*bis*, sarà indicata nella sezione 4 del quadro VG, rigo 43, previa barratura della casella 7.
Viceversa, nel caso in cui tali prestazioni siano "occasionali", non è necessario compilare due moduli, ma si compilerà la dichiarazione nel seguente modo:

1. rigo VA7 (campi 1 e 2): indicazione dell'imponibile e dell'imposta relativa alle suddette operazioni, da riportarsi anche all'interno del quadro VE
2. rigo VL5: indicazione dell'imposta detraibile (50 per cento)
3. rigo VF15: indicazione degli acquisti afferenti le attività *ex* articolo 34-*bis* e per i quali non è ammessa la detrazione dell'imposta.

Si sottolinea, infine, che, a norma del comma 2 dell'articolo 34-*bis*, è possibile esercitare l'opzione per l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario. Tale opzione va esercitata barrando la casella 5 del rigo VO3. E' vincolante fino a revoca e, comunque, almeno per un triennio.

Le percentuali di compensazione

Le percentuali di compensazioni furono individuate dal Dm del 12/5/92 e dal successivo decreto interministeriale del 30/12/97 (se ne riportano alcune di esse):

- vini di uve fresche, compresi i vini spumanti con esclusioni di quelli liquorosi e alcolizzati: 12,5%
- animali vivi della specie bovina, compresi gli animali del genere bufalo: 7%
- animali vivi della specie suina, ovina e caprina, conigli domestici e volatili da cortile vivi, eccetera: 7,50%
- latte fresco non concentrato né zuccherato e non condizionato per la vendita al minuto (esclusi yogurt, latte cagliato, eccetera), uova di volatili in guscio, fresche o conservate, miele naturale: 9%
- latte fresco non concentrato né zuccherato destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione ...altri prodotti compresi nella tabella A, parte prima, diversi da quelli in precedenza individuati con altra aliquota (ad esempio, fiori e boccioli di fiori, ortaggi e piante mangerecce, frutta fresca, olio di oliva): 4%
- legna da ardere, legno rozzo, legno squadrato (non tropicale), sughero naturale: 2%

Il decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze del 23/12/2005, emanato in attuazione dell'articolo 10, comma 3, del Dl n. 35/2005, ha apportato la modifica della percentuale di compensazione di alcuni prodotti, con effetto dall'1/1/2006:

- suini, equini, ovini e caprini vivi, conigli domestici, lepri e altri animali vivi destinati all'alimentazione umana, api e bachi da seta: 7,30% (precedente 7,50%)
- carni, frattaglie e parti di conigli domestici, lepri e altri animali destinati all'alimentazione umana: 8,30% (precedente 8,50%)
- latte fresco (non concentrato e non condizionato per la vendita al minuto), crema di latte, uova di volatili fresche o conservate, miele naturale, cera d'api greggia, bozzoli di bachi da seta, lane in massa, peli fini e grossolani, olio essenziale di menta piperita: 8,80% (precedente 9%)
- vini di uve fresche: 12,30% (precedente 12,5%)

Sono, invece, rimaste invariate le percentuali di compensazione del 7% per i bovini, quella del 4% per frutta, ortaggi, cereali, foraggi, piante, formaggi e latticini, nonché quella del 2% per i legnami.
Da sottolineare che, in caso di ricevimento di fatture con percentuali di compensazione non più vigenti, si provvederà a esporre, nel quadro VE, l'imponibile in corrispondenza di quella più prossima.
La differenza (positiva o negativa) sarà posta nel quadro VE9 ("variazioni e arrotondamenti").

1 - continua. La seconda puntata sarà pubblicata giovedì 13

NOTE:

1) Il limite di esonero è elevato a 7.746,85 euro per i produttori agricoli che esercitano la loro attività esclusivamente nei comuni montani con meno di 1.000 abitanti e nelle zone con meno di 500 abitanti ricompresi negli altri comuni montani individuati dalle rispettive regioni come previsto dall'articolo 16 della legge 31 gennaio 1994, n. 97.

di
Alfonso Russo

URL: https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/operatori-agricoli-e-modello-iva-1