

Analisi e commenti

Le agevolazioni Iva per le 'attività agricole connesse'

27 Gennaio 2004

L'imposta relativa alle operazioni imponibili è ridotta del 50 per cento a titolo di detrazione di quella afferente agli acquisti e alle importazioni

Thumbnail
Image not found or type unknown

Nei precedenti articoli apparsi su questa testata, sono state prese in considerazione molte innovazioni della legge finanziaria 2004 (legge 24.12.2003, n. 350) che interessano il settore delle imposte sui redditi.

In tale campo, è stato evidenziato che le modificazioni incidono su un tessuto normativo - quello del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con Dpr 22.12.1986, n. 917 - già profondamente trasformato dalla "riforma dell'Ires" (Dlgs 12.12.2003, n. 344), e che pertanto sarà necessario un ulteriore *restyling* delle disposizioni sulla fiscalità diretta, per recepire le novità della finanziaria.

Anche nel settore dell'Iva, la legge in commento reca importanti innovazioni, introducendo, in particolare, il nuovo articolo 34-*bis* del Dpr 26.10.1972, n. 633 (articolo 2, comma 7, della legge n. 350/2003).

In coerenza con altre previsioni della Finanziaria, e parallelamente con quanto reso possibile dall'articolo 78-*bis* (numerazione provvisoria) del Tuir, oggetto di un separato commento su questo giornale, l'articolo introdotto rende applicabile alle attività agricole "connesse" un regime Iva agevolato, nei termini che verranno di seguito esposti.

Basi normative

Con riferimento alle attività agricole in generale, un diretto riferimento normativo utile a inquadrarne il trattamento fiscale si rinviene nel Dlgs 18.5.2001, n. 228 ("*Orientamento e modernizzazione del settore agricolo, a norma dell'articolo 7 della legge 5 marzo 2001, n. 57*"), pubblicato nel Supplemento ordinario n. 149 alla Gazzetta Ufficiale n. 137 del 15.6.2001.

In particolare:

- l'articolo 1 di tale atto normativo ha riformulato il previgente articolo 2135 del codice civile, il cui attuale comma 3 dispone che si intendono "connesse" a quella agricola le attività, esercitate dall'imprenditore agricolo, dirette alla:

- manipolazione
- conservazione
- trasformazione
- commercializzazione
- valorizzazione

che abbiano a oggetto prodotti prevalentemente ottenuti dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette:

- alla fornitura di beni
- (o) alla fornitura di servizi

mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione e ospitalità come definite dalla legge (agriturismo)

- secondo l'articolo 2, comma 1, dello stesso Dlgs, rientrano tra le attività agrituristiche di cui alla legge 5.12.1985, n. 730, anche se svolte all'esterno dei beni fondiari nella disponibilità dell'impresa:

- l'organizzazione di attività:
 - ricreative
 - culturali
 - didattiche
 - di pratica sportiva

- escursionistiche
- di ippoturismo

finalizzate a una migliore fruizione e conoscenza del territorio

- (nonché) la degustazione dei prodotti aziendali, ivi inclusa la mescita del vino, ai sensi della legge 27.7.1999, n. 268.

Agevolazioni fiscali

Per il settore agricolo era applicato un regime fiscale peculiare, basato sulla detrazione forfetizzata dell'Iva, sino al 31.12.1997.

L'imposta era applicata con percentuali di compensazione ridotte rispetto all'aliquota normale, finalizzate a ottenere la totale neutralità delle operazioni effettuate nel regime speciale, risultando l'imposta dovuta sulle vendite di pari importo rispetto a quella detraibile dal contribuente.

La modificazione di tali regole, con la previsione di una soglia di volume d'affari (20.658,28 euro) al cui superamento doveva "scattare" il regime ordinario Iva, è ancora sospesa, in virtù di una serie di proroghe disposte dal legislatore; l'ultima di tali proroghe è quella prevista all'articolo 2, comma 2, lettere a), della legge finanziaria 2004.

In virtù di tale ultima modificazione, il periodo all'interno del quale i produttori agricoli sono ammessi a fruire del regime agevolato nonostante il superamento della soglia dimensionale del volume d'affari (euro 20.658) è spostato fino a ricomprendere tutto il 2004.

Per un approfondimento sul punto, sia consentito un rinvio all'articolo apparso su *FiscoOggi* " *Agricoltura: modifiche e proroghe per il regime Iva speciale*".

Prassi dell'Agenzia delle Entrate

Dopo le modificazioni al codice civile apportate dal decreto legislativo n. 228/2001, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta nella materia delle nuove caratteristiche dell'impresa agricola con la circolare 14.05.2002, n. 44/E.

La pronuncia di prassi precisa, al paragrafo 2, relativamente alle attività agricole "connesse", che l'innovazione normativa sopra illustrata ha comportato un'esplicita estensione della disciplina dell'agricoltura a quelle particolari attività, come l'apicoltura o l'allevamento di maiali per l'ingrasso e non per la riproduzione, la cui riconduzione nell'ambito dell'impresa agricola era prima operata solo in via interpretativa.

E' poi affermato che le attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti agricoli sono da considerarsi attività connesse in presenza dei seguenti requisiti:

- **requisito soggettivo.** L'imprenditore che svolge tali attività deve essere lo stesso soggetto imprenditore agricolo che esercita la coltivazione del fondo o del bosco o l'allevamento di animali
- **requisito oggettivo.** I prodotti oggetto di tali attività devono provenire "prevalentemente" dall'attività di coltivazione del fondo, del bosco o di allevamento esercitata dall'imprenditore agricolo.

Non è invece più richiesto che le attività connesse siano esercitate "nell'esercizio normale dell'agricoltura", come previsto dal previgente articolo 2135.

Pertanto, con la nuova disciplina, seguendo le linee di un'interpretazione "evolutiva" del concetto di "esercizio normale", il richiamo a tale nozione è stato sostituito con il criterio della "prevalenza", nell'esercizio dell'attività connessa, dei prodotti ottenuti dal proprio fondo, bosco o allevamento rispetto a quelli acquisiti dai terzi.

Analogo criterio è stabilito ai fini della qualificazione come attività connesse delle attività di fornitura a terzi di beni o servizi, le quali, oltre a soddisfare il requisito soggettivo stabilito per le imprese di trasformazione, devono utilizzare "prevalentemente" attrezzature o risorse dell'azienda, "normalmente" impiegate nell'attività agricola principale.

E' altresì sottolineato che, per poter rientrare tra le attività connesse, l'attività di fornitura di beni o servizi da parte dell'imprenditore agricolo non deve aver assunto, per dimensione, organizzazione di capitali e risorse umane, la connotazione di attività principale; le attrezzature agricole non devono quindi essere impiegate nell'attività connessa in misura prevalente rispetto all'utilizzo operato nell'attività agricola.

Sono altresì ricomprese nell'area delle attività connesse le attività di valorizzazione e manutenzione del territorio, nonché le attività di agriturismo esercitate dall'imprenditore agricolo. Inoltre, l'articolo 1, comma 2, del Dlgs n. 228/2001 fa rientrare nella disciplina dell'imprenditore agricolo le società cooperative e i relativi consorzi, costituite fra imprenditori agricoli, quando svolgano attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile e a condizione che utilizzino "prevalentemente" prodotti dei soci, ovvero forniscano beni e servizi "prevalentemente" ai soci

stessi.

Il trattamento Iva

Il paragrafo 3 della stessa circolare n. 44/E del 2002 illustra le caratteristiche del regime speciale Iva in agricoltura, incardinato nell'articolo 34 del Dpr 26.10.1972, n. 633, e consistente nella detrazione forfetizzata dell'imposta assolta sugli acquisti, determinata applicando le percentuali di compensazione stabilite con decreto del ministro delle Finanze, di concerto con il ministro delle Politiche agricole.

Il regime speciale è applicato in presenza dei seguenti presupposti:

- **presupposto oggettivo.** I prodotti agricoli ceduti devono essere compresi fra quelli elencati nella tabella A, parte I, allegata al decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972
- **presupposto soggettivo.** Le cessioni di tali prodotti devono essere effettuate da "produttori agricoli", individuati al comma 2 del citato articolo 34 così come segue:
 - a. soggetti che esercitano, individualmente o in forma associata, le attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile, nonché le attività di pesca in acque dolci e di acquacoltura, con un volume di affari non superiori a 20.658,28 euro (limite la cui applicazione, ripetutamente prorogata, dovrebbe decorrere dal 1° gennaio 2005)
 - b. organismi agricoli di intervento, o altri soggetti per loro conto, che effettuano cessioni di prodotto in applicazione di regolamenti dell'Unione europea
 - c. cooperative e loro consorzi, associazioni e loro unioni che effettuano cessioni di prodotti, allo stato originario o previa manipolazione o trasformazione, "per conto" dei soci o associati o partecipanti, in capo ai quali sussistano i requisiti per rientrare fra i soggetti di cui alla lettera a).

Rientrano, in linea generale, nel regime speciale Iva le cessioni dei prodotti elencati nella tabella A, parte I, del Dpr n. 633/1972, effettuate dagli imprenditori agricoli, qualificati come tali in base alla nuova formulazione dell'articolo 2135 del Codice.

Le attività connesse possono essere ricondotte al regime speciale se è soddisfatto il requisito della prevalenza dei beni di produzione propria rispetto a quelli acquisiti da terzi; in tal modo, il regime speciale Iva è applicato sul complesso delle cessioni effettuate nell'ambito di tali attività.

La disciplina della cosiddetta "impresa mista", di cui all'articolo 34, comma 5 (che comporta la separata registrazione, liquidazione e dichiarazione dell'imposta riferita ai due tipi di operazioni

imponibili), vale invece per tutti quei casi nei quali l'impresa effettua anche operazioni imponibili diverse dalle cessioni di prodotti di cui alla predetta tabella A, parte I.

Il nuovo articolo 34-bis del Dpr n. 633/1972

Mediante l'introduzione del nuovo articolo 34-bis nel decreto Iva, la legge finanziaria 2004 opera un'estensione delle agevolazioni Iva per il settore delle "attività agricole connesse".

Dapprima "beneficiate" solamente se comunque consistenti nella cessione di beni compresi nella tabella A, parte I, tali attività sono infatti ora assoggettate a un regime agevolato generale consistente nel dimezzamento dell'Iva sulle operazioni effettuate.

Il comma 7 dell'articolo 2 della legge n. 350/2003 dispone, dunque, l'inserimento del nuovo articolo, rubricato "*Attività agricole connesse*", il quale dispone quanto segue:

- per le attività dirette alla produzione di beni e alla fornitura di servizi di cui all'articolo 2135, comma 3, del codice civile, l'Iva è 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 e alle importazioni
- i contribuenti possono 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 Iva e di imposte dirette, di cui al Dpr 10.11.1997, n. 442.

Per l'illustrazione delle previsioni di tale decreto in materia di opzioni, si fa rinvio all'articolo pubblicato su *FiscoOggi* "*Le altre attività agricole*".

Le elaborazioni dei centri studi parlamentari

Limitandosi a un raffronto tra le norme agevolative già esistenti e quelle in via di introduzione, gli estensori delle schede di lettura approntate dal Servizio studi del Senato della Repubblica, suggeriscono al legislatore di coordinare la nuova fattispecie agevolata dell'articolo 34-bis e il regime speciale per i produttori agricoli disciplinato dall'articolo 34 dello stesso Dpr n. 633/1972.

Confronto tra le l'articolo 34 e l'articolo 34-bis

Tentando un primo approccio "comparativo", utile a evidenziare i rispettivi limiti dei due articoli del Dpr n. 633/1972, si indicano, nella tabella che segue, i presupposti di applicazione e le caratteristiche dei regimi Iva individuati, rispettivamente, nell'articolo 34 e nell'articolo 34-bis, qui

commentato.

| Regimi Iva agevolati in agricoltura | | |
|--|--|--|
| | Articolo 34 | Articolo 34-bis |
| Presupposti di applicazione | Cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella tabella A), parte I, effettuate da produttori agricoli | attività dirette alla produzione di beni e alla fornitura di servizi, di cui all'articolo 2135, comma 1, del codice civile |
| Effetti | Detrazione Iva forfetizzata in misura pari all'importo risultante dall'applicazione, all'ammontare imponibile delle operazioni, delle percentuali di compensazione stabilite, per gruppi di prodotti, con decreto del ministro delle Finanze di concerto con il ministro per le Politiche agricole | Iva determinata riduce l'ammontare relativo alle operazioni in misura pari al 50 per cento dell'ammontare |

di

Fabio Carriolo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/agevolazioni-iva-attivita-agricole-connesse>