
L'IVA in agricoltura - Approfondimento

di [Commercialista Telematico](#)

Pubblicato il 10 Ottobre 2017

Dedichiamo un corposo approfondimento a firma Sergio Mogorovich all'IVA in agricoltura: l'ambito oggettivo e soggettivo, l'impresa agricola atipica, il regime di esonero; casistiche che meritano un'analisi approfondita date le particolarità fiscali del settore.

L'art. 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è assai complesso poiché disciplinando l'IVA per l'intero settore, finisce con il diventare e con l'essere una specie di insalata mista di procedure, di sistemi applicativi e di opzioni. Nell'art. 34, attualmente, trovano posto i seguenti regimi:

- di detrazione forfetaria dell'imposta (commi 1 e 2);
- di applicazione delle aliquote proprie sulle cessioni di prodotti (comma 1);
- di applicazione delle [percentuali di compensazione forfetaria](#) sugli acquisti effettuati presso agricoltori esonerati (comma 6);
- di esclusione della detrazione forfetaria per talune cessioni di beni (comma 4);
- di «impresa mista» (comma 5);
- di «esonero» (comma 6);
- di «conferimento» a cooperative ed organismi assimilati (commi 7 e 8);
- di detrazione, mediante l'applicazione delle percentuali di compensazione forfetaria sulle cessioni intracomunitarie e sulle esportazioni (comma 9).

Nello stesso art. 34 sono inserite anche le seguenti **opzioni**:

- di rinuncia al regime di esonero (comma 6);
- di opzione per l'applicazione nei modi ordinari dell'imposta (comma 11).

Inoltre per le «attività agricole connesse» si applica il successivo art. 34-bis. Va tenuta presente anche la norma che esclude la detrazione forfetizzata per le cessioni di prodotti agricoli il cui acquisto derivi da atto non assoggettato ad IVA, sempre che il cedente, il donante o il conferente sia soggetto al regime ordinario. Non vanno dimenticate, infine, le regole particolari fissate per l'esercizio delle opzioni con il D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, nonché le limitazioni all'esercizio della detrazione presenti agli artt. 19, 19-bis e 19-bis1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Non sono soggette ad IVA le prestazioni di servizi effettuati nell'esercizio delle attività di custodia e di pascolo di animali sui terreni montani destinati

ad alpeggio (art. 66, comma 12, del D.L. 30 agosto 1993, n. 427).

Normativa sull'IVA in agricoltura

Art. 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 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'art. 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 (1). 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, lett. 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'art. 2135 c.c. 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 dell'Unione europea concernenti l'organizzazione comune dei mercati dei prodotti stessi;
- c. le cooperative e i loro consorzi di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 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.

3. (Comma abrogato dall'art. 10, comma 1, lett. b), del D.L. 14 marzo 2005, n. 35). 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, 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'art. 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'art. 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'art. 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 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 D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, e succ. modif. 7. I passaggi dei prodotti di cui al comma 1 agli enti, alle cooperative o agli altri organismi associativi indicati al comma 2, lett. 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, lett. c). 9. Ai soggetti di cui al comma 1 che effettuano le cessioni dei prodotti ivi indicati ai sensi degli artt. 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. 10. (Comma abrogato dall'art. 10, comma 1, lett. d), del D.L. 14 marzo 2005, n. 35). 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 D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442. 12. Con decreto del Ministro delle finanze, da adottare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della L. 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità di attuazione del presente articolo. Si tratta di un regime speciale di detrazione nel quale hanno rilievo:

- **il regime di esonero:** chi nell'anno precedente ha realizzato un volume d'affari non superiore a € 7.000 costituito per almeno 2/3 da cessioni di prodotti agricoli ha l'obbligo di conservare le autofatture emesse dagli acquirenti nonché di numerare e conservare le fatture d'acquisto;

- **le aliquote:** le cessioni di prodotti agricoli sono soggette all'applicazione delle aliquote IVA ordinarie, mentre la detrazione dell'imposta è pari alla percentuale di compensazione per cui la differenza deve essere versata in sede di dichiarazione annuale (ad esempio la cessione di vino è soggetta all'aliquota del 22% ma la detrazione è pari alla percentuale di compensazione del 12,3% per cui è da versare la differenza del 9,7%);
- **il regime speciale:** il contribuente che applica il regime speciale osserva gli adempimenti contabili propri: fattura le cessioni di prodotti con l'aliquota ordinaria, applica la detrazione forfetaria prevista e versa la differenza d'imposta in sede di liquidazione periodica entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento
- **l'opzione per il regime normale:** la durata dell'opzione per l'applicazione al regime normale è prevista fino a revoca che non può essere eseguita prima di un triennio.

IVA IN AGRICOLTURA A CONFRONTO

Adempimento	Dal 17 marzo 2005
Cessioni di prodotti	Aliquote ordinarie (a)(b)
Detrazione	Percentuali di compensazione (c)
Esclusione della detrazione per acquisti non assoggettati a IVA o con IVA detratta in modo ordinario	Cessioni di tutti i beni
Operazioni diverse	Detrazione dell'IVA sull'acquisto
Regime di esonero	Volume d'affari fino a € 7.000 (d)
Contabilità minima	Non prevista
Conferimenti a cooperative	Rilevano al momento del pagamento

Rinuncia all'esonero	Volume d'affari fino a € 7.000
Opzione per il regime ordinario	• Fino a revoca • Vincolo di 3 anni • Anche per i contribuenti esonerati (e)
Opzione per la separazione di alcune attività	Ammessa
Detrazione o rimborso dell'IVA teorica su esportazioni e vendite nell'UE	Pari alla percentuale di compensazione
Fatta eccezione per le cessioni fatte da produttori agricoli esonerati. Fatta eccezione per i conferimenti a cooperative in regime speciale effettuati da soci che applicano il regime speciale nonché per le cessioni effettuate da agricoltori esonerati. Fissate con il D.M. 12 maggio 1992, modificate con il D.M. 30 dicembre 1997, con il D.M. 23 dicembre 2005, con il D.M. 26 gennaio 2016 e art. 1, comma 45, della L. 11 dicembre 2016, n. 232. Purché il volume d'affari sia costituito per almeno 2/3 da cessioni di prodotti indicati nella prima parte della tabella A allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. (e) Va fatta anche la rinuncia alla condizione di esonero.	

IVA in agricoltura: ambito soggettivo

L'art. 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, si applica nei confronti degli imprenditori agricoli senza alcuna discriminazione di tipo soggettivo. Anche la forma dell'impresa non ha alcuna rilevanza, per cui possono avvalersi del contenuto dell'art. 34, sempre che sussistano anche i presupposti oggettivi, le imprese individuali e le società di persone e di capitali.

I soggetti attratti nel regime speciale

1. Esercenti attività ex art. 2135 c.c. (a)
2. Organismi agricoli di intervento o altri soggetti che per loro conto effettuano cessioni di prodotti in applicazione di regolamento dell'UE.

3. Cooperative e loro consorzi, associazioni e loro unioni costituite e riconosciute per legge che vendono prodotti per conto dei produttori soci associati o partecipanti nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione (b).
 4. Enti che provvedono per legge, anche previa manipolazione o trasformazione, alla vendita collettiva per conto dei produttori (c).
- a. Sia se l'attività è esercitata in forma individuale che associata. Sono comprese le attività di pesca in acque dolci, piscicoltura, mitilicoltura, ostricoltura, coltura di altri molluschi e crostacei, allevamento di rane, già disciplinate dall'art. 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
 - b. Sulle cessioni si applica l'aliquota ordinaria e la detrazione è riconosciuta applicando le percentuali di compensazione forfetaria di cui al D.M. 12 maggio 1992, al D.M. 30 dicembre 1997, al D.M. 23 dicembre 2005, al D.M. 26 gennaio 2016 e all'art. 1, comma 45, della L. 11 dicembre 2016, n. 232.
 - c. Sui conferimenti si applicano le percentuali di compensazione forfetaria.

IVA in agricoltura: ambito oggettivo

L'applicazione dell'IVA in maniera forfetaria è consentita se è esercitata:

- un'attività considerata dall'art. 2135 c.c., cioè la coltivazione del fondo, la silvicoltura, l'allevamento di animali e le attività connesse, intendendo per tali quelle dirette alla trasformazione e all'alienazione dei prodotti agricoli;
- la pesca in acque dolci;
- la piscicoltura;
- la mitilicoltura;
- la ostricoltura;
- l'allevamento di rane;
- l'allevamento di altri crostacei.
- La detrazione forfetizzata non è consentita per le cessioni di prodotti agricoli il cui acquisto derivi da atto non assoggettato ad IVA, se il cedente, il donante o il conferente è soggetto al regime ordinario.

a) L'aspetto civilistico

L'art. 2135 c.c. non considera più il concetto di «esercizio normale dell'agricoltura» ma il criterio della

«prevalenza», nell'esercizio dell'attività connessa, dei prodotti ottenuti dal proprio fondo, bosco o allevamento rispetto a quelli acquisiti dai terzi.

b) Le condizioni di applicabilità dell'art. 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Sulle cessioni di prodotti effettuate dai produttori agricoli si applica la detrazione forfetizzata dell'IVA 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** si applica se ricorrono i seguenti presupposti:

1. **oggettivo:** i prodotti agricoli ceduti devono essere compresi fra quelli elencati nella tabella A, parte I, allegata al decreto;
2. **soggettivo:** le cessioni di tali prodotti devono essere effettuate da «produttori agricoli», individuati al comma 2 dell'art. 34, cioè:
 1. i soggetti che esercitano, in forma individuale o associata, le attività indicate nell'art. 2135 c.c., nonché le attività di pesca in acque dolci e di acquacoltura;
 2. gli organismi agricoli di intervento, o altri soggetti per loro conto, che effettuano cessioni di prodotti in applicazione di regolamenti dell'Unione europea;
 3. le cooperative e loro consorzi di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, associazioni e loro unioni costituite e riconosciute ai sensi della legislazione vigente, che effettuano cessioni di beni prodotti 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.

Le «attività connesse», secondo la definizione di imprenditore agricolo, sono qualificate come «attività agricole» a condizione che abbiano per oggetto «prevalentemente» prodotti ottenuti dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali. L'«impresa mista» si ravvisa quando sono effettuate anche operazioni imponibili diverse dalle cessioni di prodotti di cui alla tabella A, parte I, cioè, ad esempio, se, parallelamente all'attività agricola principale, sono effettuate prestazioni di servizi a terzi: sulle prestazioni fornite ai terzi non si applica il regime speciale, che riguarda, invece, esclusivamente le cessioni dei prodotti di cui alla tabella A, parte I (circ. 14 maggio 2002, n. 44/E).

c) Le attività connesse

Sono qualificate come «connesse» le attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti, facendo riferimento ad attività che l'imprenditore

agricolo esercita allo scopo di ottenere uno sviluppo dell'attività agricola principale nel momento dell'utilizzazione dei prodotti ottenuti dal fondo, dal bosco o dall'allevamento. Sono attività strumentali e complementari svolte parallelamente e funzionalmente all'attività principale di produzione dei prodotti agricoli, in modo da costituirne la naturale integrazione. È possibile anche utilizzare, entro certi limiti, prodotti acquisiti da terzi, al fine di migliorare la qualità del prodotto finale e di aumentare la redditività complessiva dell'impresa agricola (ad esempio, l'impresa vitivinicola che utilizza nel suo processo produttivo vini da taglio acquistati presso terzi). Manca, invece, il legame di accessorietà e strumentalità se l'attività si limita a commercializzare, parallelamente ai beni di propria produzione, prodotti acquistati presso terzi. La vendita di beni di propria produzione è l'ultima fase del processo tecnico-economico dell'attività agricola, mentre la semplice commercializzazione di prodotti altrui è priva di ogni legame di strumentalità e complementarità con l'attività di coltivazione del fondo o del bosco o di allevamento. Per le cessioni di beni, acquistati in precedenza presso terzi, effettuate nello svolgimento di tale attività, se è rispettato il criterio della prevalenza dei prodotti propri, non si applica il regime speciale IVA. Di conseguenza, troverà applicazione il regime recato dal comma 5 dell'art. 34 (circ. 14 maggio 2002, n. 44/E). **Leggi anche:** [Aspetti fiscali della impresa agricola: le attività agricole per connessione](#)

d) Il concetto di «prevalenza» nell'art. 2135 c.c.

Per la presenza del concetto di prevalenza è necessario procedere ad un confronto in termini quantitativi fra i prodotti ottenuti dall'attività agricola principale ed i prodotti acquistati da terzi, confronto che potrà effettuarsi solo se riguarda beni appartenenti allo stesso comparto agronomico e della stessa specie. Questo criterio è stato adottato in materia di imposte sui redditi con la ris. min. 16 febbraio 1981, n. 9/1330.

e) Le cessioni effettuate dalle società cooperative e loro consorzi

Le società cooperative ed i loro consorzi sono qualificati come imprenditori agricoli quando esercitano attività agricole utilizzando «prevalentemente» prodotti dei soci, ovvero forniscono beni e servizi «prevalentemente» ai soci. L'art. 34, comma 2, lett. c), si applica anche alle società cooperative che effettuano «cessioni di beni prodotti dai soci, associati o partecipanti, nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione». Le società cooperative possono acquistare prodotti anche da terzi, con la conseguenza che, nelle rispettive proporzioni, la detrazione dell'imposta va operata forfetariamente con riferimento ai beni conferiti dai soci e in via analitica con riguardo ai beni acquistati da terzi.

I soggetti assimilati all'imprenditore agricolo

Il comma 1 dell'art. 34 considera imprenditori agricoli:

- gli organismi agricoli di intervento per le vendite di prodotti effettuate anche per loro conto in applicazione dei regolamenti dell'Unione europea concernenti l'organizzazione comune dei mercati dei prodotti;
- le società cooperative di produttori e ai loro consorzi per le vendite di beni prodotti prevalentemente dai soci;
- le associazioni di produttori e le loro unioni costituite e riconosciute ai sensi della legislazione vigente relativamente alle vendite di beni prodotti prevalentemente dagli associati o partecipanti;
- gli enti che procedono per legge alla vendita collettiva per conto dei produttori, anche previa manipolazione o trasformazione dei beni;
- le associazioni fra produttori agricoli «costituite in forma societaria senza scopo di lucro ed aventi, per statuto, carattere mutualistico» le cui cessioni di beni avvengano «per conto» dei produttori soci o associati (circ. min. 10 luglio 1979, n. 19) per le quali sussiste l'assimilazione alle società cooperative.

L'assimilazione ha solo il fine di applicare la detrazione forfetaria dell'IVA sulle cessioni di prodotti indicati nella prima parte della tabella A purché effettuate «per conto» dei produttori soci od associati. La puntualizzazione non opera nei confronti degli enti che provvedono alla vendita collettiva per conto dei produttori i quali non debbono rivestire la qualifica di socio o di associato. La normativa considera «le associazioni e loro unioni costituite e riconosciute ai sensi della legislazione vigente». La disposizione non si applica, quindi, a favore di tutti i soggetti che esercitano l'attività di produttore agricolo indipendentemente dalle dimensioni e dalla struttura giuridica dell'impresa, quindi, sia alle imprese individuali o societarie, qualunque ne sia la forma, sia alle associazioni tra produttori comunque costituite».

L'oggetto del regime speciale

Il regime speciale si applica sulle cessioni di prodotti agricoli ed ittici indicati nella prima parte della tabella A. L'elencazione è tassativa: le operazioni diverse sono escluse dalla forfetizzazione dell'IVA anche se rientrano nell'ambito rurale. Relativamente alle operazioni esercitate dal produttore agricolo, afferenti prodotti acquistati presso terzi, la detrazione forfetaria si applica purché nell'ambito dell'azienda venga svolta almeno una fase di «produzione», ma è esclusa se l'operazione è una mera commercializzazione o se la permanenza in azienda è solo una mera «sosta tecnica». La forfetizzazione si applica a prescindere dal volume d'affari realizzato nell'anno precedente.

La classificazione delle attività

Fattispecie	Attività agricola
Coltivazione del fondo e vendita dei prodotti ottenuti	compresa la raccolta dei prodotti spontanei
Allevamento di animali (a)	– capi ottenuti da animali allevati; – attività di ingrasso (b) anche se si tratta di: • animali acquistati; • animali presenti anche se solo per una parte apprezzabile del ciclo biologico; • animali venduti prima della riproduzione; • animali alimentati con prodotti acquisiti fuori dal fondo; • animali di specie bovina, compresi i bufali, e suini ceduti vivi (c)
Volatili da cortile	destinati all'alimentazione umana, sia se ceduti vivi che macellati (d), conigli domestici, piccioni, lepri, pernici e fagiani
Struzzi	anche la rivendita delle relative carni (d)
Ortoflorivivaismo	se sul fondo è realizzata almeno una fase di produzione (e)

Itticoltura	pesca in acque dolci; – allevamento di pesci in acque dolci o marine; miticoltura, ostricoltura e coltura di altri molluschi e crostacei con allevamento in acque dolci, salmastre o marine
Selvicoltura	escluso l'acquisto di frutti pendenti
Attività connesse	attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli purché: i prodotti siano indicati nella parte I della tabella A; • l'attività sia effettuata su prodotti provenienti prevalentemente dalla propria produzione (f); • l'attività sia strumentale e complementare con la produzione

(a) L'allevamento di cani è escluso dal regime speciale. (b) «Non si rinviene l'attività di allevamento se il bestiame è acquistato per essere rivenduto entro un così breve spazio da far ritenere il fondo agricolo come una mera area di "sosta" in attesa della macellazione differita» (circ. min. 24 dicembre 1997, n. 328/E). (c) La cessione di carni macellate è esclusa dal regime speciale. (d) Il regime speciale non si applica se gli animali ceduti sono destinati al ripopolamento. (e) L'acquisto di una partita di piante o fiori che siano venduti senza una fase di produzione rappresenta un'operazione commerciale che esula dal regime speciale. (f) Per le cooperative e le associazioni (e gli enti che intervengono per legge) i prodotti devono provenire prevalentemente dai produttori soci o associati (o partecipanti).

Il regime speciale è così strutturato:

1. sulle cessioni di prodotti agricoli (escluse quelle effettuate da produttori esonerati) viene conteggiata l'IVA tenendo conto delle aliquote previste;
2. la detrazione dell'IVA è determinata applicando, sulla medesima base di computo, le percentuali di compensazione stabilite con i MM. 12 maggio 1992, 30 dicembre 1997,
3. 23 dicembre 2005, 26 gennaio 2016 e con l'art. 1, comma 45, della L. 11 dicembre 2016, n. 232.

Il calcolo dell'IVA

IVA dovuta =	IVA sulle vendite determinata con le aliquote ordinarie	–	IVA detraibile corrispondente alle percentuali di compensazione
-----------------	--	---	--

Ad esempio, su una cessione di piante ornamentali per euro 10.000 si applicano l'aliquota IVA del 10% e la percentuale di compensazione del 4%, per cui il conteggio va effettuato come segue:

IVA relativa alla cessione	10.000	x	10%	=	€	1.000	–
IVA detraibile	10.000	x	4%	=	€	400	=
IVA dovuta					€	600	

Il regime speciale non si applica per:

- le cessioni di prodotti agricoli indicati nella parte I della tabella A se l'acquisto deriva da un atto non assoggettato ad IVA;
- le cessioni di beni diversi da quelli indicati nella parte I della tabella A;

- le cessioni di beni diversi da quelli indicati nella parte I della tabella A qualora i prodotti acquisiti da terzi siano superiori a quelli di produzione propria;
- le prestazioni di servizi.

Per queste operazioni l'IVA è liquidata nella seguente maniera:

IVA sulle cessioni e prestazioni (determinata con le aliquote ordinarie) - IVA sugli acquisti e sulle importazioni di beni non ammortizzabili e sui servizi afferenti la produzione di tali beni e servizi = IVA dovuta

Il passaggio dal regime speciale a quello ordinario comporta la necessità di effettuare la rettifica della detrazione per i beni presenti in azienda e non ancora ceduti. I beni devono risultare da un apposito inventario, da redigersi senza particolari formalità. Il credito IVA che ne deriva può essere utilizzato a partire dalla prima liquidazione periodica dell'anno. Nel caso di passaggio dal regime ordinario a quello speciale, sui beni giacenti deve essere determinata l'IVA detratta nel regime ordinario. Il calcolo si effettua applicando le percentuali di compensazione vigenti al momento della rettifica. La differenza che ne deriva deve essere conteggiata a debito nella prima liquidazione periodica utile. È possibile, facoltativamente, separare la contabilità.

L'impresa agricola tipica

I lineamenti dell'impresa agricola tipica

L'impresa agricola tipica, senza alcuna distinzione di carattere soggettivo, effettua esclusivamente cessioni di prodotti indicati nella prima parte della tabella A allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e applica sulle vendite le aliquote IVA ordinarie mentre le percentuali forfetarie di compensazione al solo fine dell'esercizio della detrazione sulle sole operazioni considerate dal comma 1 dell'art. 34. La norma riguarda le imprese che hanno effettuato solo cessioni di prodotti agricoli di propria produzione purché nel corso dell'anno precedente sia stato realizzato un volume di affari:

- superiore a € 7. 000;



- non superiore a € 7.000 (purché costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti indicati nella prima parte della tabella A citata) ma che abbiano optato per l'applicazione forfetaria dell'IVA, segnalando la scelta nella successiva dichiarazione annuale;
- non superiore a € 7.000 purché costituito da "operazioni diverse" per un ammontare superiore a un terzo.

Il volume di affari

A) Le operazioni rilevanti: 1) cessioni di prodotti effettuate all'ingrosso; 2) cessioni di prodotti al dettaglio effettuate sul luogo di produzione o in forma ambulante o in locali aperti al pubblico; 3) autoconsumo dei prodotti; 4) conferimenti a società cooperative e ad organismi associativi in regime di «commissione»; 5) prestazioni di servizi.

B) Le operazioni escluse: 1) cessioni di beni strumentali; 2) passaggi interni nell'ambito di esercizio di più attività.

La forfetizzazione dell'imposta sul valore aggiunto

Sulle cessioni dei prodotti agricoli ed ittici compresi nella prima parte della tabella A, la detrazione prevista dall'art. 19 è forfetizzata in misura pari all'importo risultante dall'applicazione, all'ammontare imponibile delle operazioni stesse, delle percentuali di compensazione stabilite con decreto per gruppi di prodotti. L'imposta si applica con le aliquote proprie dei singoli prodotti. Tuttavia vanno applicate le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione per i passaggi alle cooperative (nonché loro consorzi, associazioni ed unioni) e per le cessioni effettuate dai soggetti esonerati. Il regime speciale di detrazione dell'imposta esclude qualsiasi riconoscimento per l'IVA assolta sugli acquisti e sulle importazioni. Questa regola si applica a tutti gli imprenditori agricoli che non hanno optato per l'osservanza delle regole ordinarie dell'IVA. In sostanza, il meccanismo impositivo è così delineato per il produttore agricolo:

1. l'IVA pagata sugli acquisti è un costo, in quanto non ne è consentita la detrazione;
2. l'IVA incassata sulle vendite ha la seguente destinazione:

- in parte viene trattenuta, in misura pari alla percentuale di compensazione forfetaria, in quanto, teoricamente, corrisponde a quella assolta sugli acquisti, che non può essere considerata in detrazione;
- in parte viene versata all'erario, cioè nella misura pari alla differenza tra l'aliquota IVA ordinaria e l'aliquota corrispondente alla percentuale di compensazione forfetaria.

In pratica, supponendo una vendita di vino per € 10.000, l'aliquota d'imposta è del 22% e la percentuale di compensazione è del 12,3%; si ha:

IVA sulle cessioni	22% su € 10.000	€	2.200	–
IVA forfetizzata sugli acquisti	12,3% su € 10.000	€	1.230	=
IVA dovuta		€	970	

Qualora siano effettuate anche altre operazioni, la liquidazione dell'IVA è così articolata:

Vendite di prodotti agricoli “IVA sulle vendite”(conteggiata applicando le aliquote ordinarie) meno “IVA conteggiata sui prodotti venduti” (calcolata in base alle percentuali di compensazione forfetaria)		+
Vendite di altri beni “IVA su vendite di prodotti non agricoli” (annotate separatamente) meno “IVA su acquisti destinati a beni non agricoli” (annotati separatamente)		
		=
IVA dovuta		

La detrazione forfetaria non va applicata sulle cessioni di prodotti agricoli ed ittici il cui acquisto deriva da atto non assoggettato ad imposta ovvero da un atto assoggettato ad imposta, se il cedente, il donante o il conferente è soggetto al regime ordinario, cioè con IVA detraibile nei modi ordinari.

Gli obblighi contabili dei contribuenti

- Emissione:
 - della bolla di accompagnamento per il trasporto di beni soggetti ad accisa utilizzando i modelli di cui al D.M. 29 novembre 1978 o al D.M. 12 giugno 1982;
 - del documento di trasporto di cui al D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472, per i movimenti di beni non soggetti ad accisa, se è utilizzata la tecnica di «fatturazione differita» ovvero il trasferimento avviene a titolo non traslativo della proprietà;
 - della fattura, in duplice esemplare, per ciascuna cessione, applicando l'aliquota IVA ordinaria;

Gli obblighi contabili dei contribuenti

- annotazione delle fatture emesse nell'apposito registro entro 15 giorni dalla data di emissione (1);
- numerazione progressiva delle fatture di acquisto di beni e di servizi e delle bollette doganali di importazione e annotazione nell'apposito registro;
- liquidazione dell'imposta applicando, in detrazione, le percentuali di compensazione forfetaria;
- versamento dell'IVA liquidata e dell'acconto;
- presentazione della "comunicazione dei dati contabili delle liquidazioni periodiche all'IVA", della dichiarazione annuale e della comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute.

(1) È possibile utilizzare un bollettario a «madre e figlia» se il volume d'affari dell'anno precedente non è stato superiore a € 700.000.

L'opzione per la detrazione dell'IVA in maniera ordinaria

Se l'ammontare dell'IVA pagata sugli acquisti è più alto di quello derivante dall'applicazione delle percentuali forfetarie di compensazione l'imprenditore agricolo è penalizzato finanziariamente poiché la corrispondenza tra questi due valori non sussiste (ad esempio, nel caso di massicci investimenti aziendali oppure di perdita del prodotto dovuta ad eventi atmosferici). Presumendo di effettuare consistenti investimenti, al fine di ottenere il rimborso dell'eccedenza di imposta pagata sugli acquisti rispetto a quella addebitata sulle vendite, è possibile esercitare l'opzione per la rinuncia all'applicazione dell'art. 34. Il passaggio è interessante quando la percentuale di compensazione, essendo assai più bassa dell'aliquota ordinaria applicata sugli acquisti, non permette di coprire l'IVA assolta a monte.

Esempio	
----------------	--

Se le cessioni ammontano a € 10.000 (aliquota ordinaria 10% e percentuale di compensazione 4%) e gli acquisti a € 6.000 (IVA 22%), si ha:		
Regime forfetario		
IVA su cessioni (10.000.000 x 10%)	€	1.000 –
Detrazione forfetaria (10.000.000 x 4%)	€ <u>400</u> =	
IVA dovuta	€	600 =
Regime ordinario		
IVA su cessioni (10.000.000 x 10%)	€	1.000 –
IVA in detrazione (6.000.000 x 22%)	€ <u>1.320</u> =	
IVA a credito	€	300 =

Nel caso di mutamento di regime, la detrazione va rettificata limitatamente ai beni che non sono ancora stati ceduti e ai servizi non ancora utilizzati, nonché ai beni ammortizzabili se non sono ancora trascorsi tre anni da quello della loro entrata in funzione. La norma vuole evitare che il passaggio comporti la perdita della detrazione: al 31 dicembre dell'ultimo anno di adozione del regime speciale va rilevata la giacenza di prodotti per cui sulla relativa valorizzazione va applicata la percentuale di compensazione forfetaria che rappresenta l'imposta che può essere portata in detrazione.

Esempio	
----------------	--

Se al 31 dicembre 20X1 la giacenza di vino (aliquota IVA 22% e percentuale di compensazione del 12,3%) è di € 100.000 e la cessione avviene nel 20X2 per € 150.000 si ha la seguente situazione:	
A) Regime previgente	
IVA sulle cessioni 150.000 x 22%	€ 33.000 –
IVA detraibile	€ _____ 0 =
IVA dovuta	€ 33.000 =
B) Nuova regola	
IVA sulle cessioni 150.000 x 22%	€ 33.000 –
IVA detraibile 100.000 x 12,3%	€ <u>12.300</u> =
IVA dovuta	€ 20.700 =

Per i prodotti agricoli in giacenza al 31 dicembre, vanno considerati il valore dei beni e le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione forfetaria vigenti a tale data, cioè al momento a cui tale rettifica va riferita. Per gli altri beni e servizi esistenti al 31 dicembre la rilevazione dell'IVA va effettuata applicando al valore normale le percentuali di compensazione, mentre per le materie prime (ad esempio, i mangimi, i fertilizzanti, ecc.) la rilevazione richiede il controllo delle fatture d'acquisto. L'importo così evidenziato può essere detratto nel regime ordinario. Per le cessioni di beni con prezzo da determinare fatte fino al 31 dicembre, la fattura è emessa entro il mese successivo alla definizione del corrispettivo ai sensi del D.M. 15 novembre 1975. Pertanto, tali operazioni, anche se si sono concretizzate nell'anno dopo, cioè quando trova applicazione l'aliquota ordinaria, vanno assoggettate al regime speciale in quanto per le cessioni di beni rileva il momento della consegna o spedizione per cui si applicano le percentuali di compensazione forfetaria.

Le operazioni con l'estero

Il produttore agricolo che effettua esportazioni od operazioni assimilate (indicate agli artt. 8, comma 1, 38-quater e 72 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) e/o cessioni intracomunitarie (art. 41, commi 1 e 2, e art. 51 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331) esercita la detrazione (e può chiedere il rimborso) dell'IVA calcolata in misura pari all'imposta che sarebbe dovuta applicando le percentuali di compensazione alle cessioni effettuate nel territorio nazionale.

Esempio	
Se sono effettuate esportazioni e/o cessioni intracomunitarie (cioè nell'UE) per € 10.000 si procede come segue:	
A) Regime previgente	
IVA sulle cessioni	€ 0 –
IVA teorica 12,3% sulle cessioni	€ <u>1.230</u> =
IVA a credito	€ 1.230 =

L'art. 38-quater esclude l'applicazione dell'IVA sulle cessioni fatte a favore di consumatori finali domiciliati e residenti fuori dell'UE: il corrispettivo complessivo della vendita fatta al dettaglio, al lordo dell'IVA, non deve essere superiore a € 154,94 1 e i beni devono essere destinati all'uso personale o familiare da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio dell'UE. La fattura deve contenere anche gli estremi del passaporto (o di altro documento equipollente) e deve essere vistata dall'Ufficio doganale di uscita dalla UE entro tre mesi dalla data di effettuazione dell'operazione. Nel caso di mancata restituzione della fattura emessa senza addebito di IVA, entro il quarto mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, il cedente deve regolarizzare l'operazione, entro il mese successivo alla scadenza del quarto mese, emettendo ed annotando un'apposita nota di variazione, per la sola imposta, nel registro delle fatture emesse. Se, invece, la fattura è stata emessa con addebito di IVA e viene restituita vistata entro i termini suddetti, l'acquirente ha diritto ad ottenere la restituzione dell'imposta a suo tempo versata per cui il cedente opera una variazione diminutiva relativa al tributo restituito. Sulle vendite fatte a soggetti residenti nella UE, invece, va sempre applicata l'IVA.

L'esclusione dalla forfetizzazione

La detrazione forfetaria non può essere fatta valere per le cessioni di prodotti agricoli o ittici se l'acquisto deriva da atto non assoggettato ad IVA, cioè se i beni sono pervenuti per effetto di acquisto, conferimento o donazione di azienda non è possibile esercitare la detrazione e la cessione è soggetta all'aliquota ordinaria. Se nell'anno precedente l'impresa applicava le regole ordinarie, ha detratto l'IVA sugli acquisti, per cui la successiva cessione non beneficia della forfetizzazione della detrazione. In tale ipotesi opera la rettifica della detrazione prevista dall'art. 19-bis2, comma 3.

Il regime di esonero

I lineamenti del regime di esonero

Se l'ammontare di volume di affari realizzato nell'anno precedente, purché costituito per almeno 2/3 da cessioni di prodotti agricoli e ittici, non è superiore a € 7.000, il produttore agricolo beneficia del regime di esonero dalla tenuta di scritture contabili, dal versamento dell'IVA e dalla presentazione della dichiarazione annuale (art. 34, comma 6, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). Il regime di esonero sussiste anche se sono effettuate cessioni di beni non indicati nella prima parte della tabella A nonché per le prestazioni di servizi, purché l'ammontare di tali operazioni non ecceda 1/3 del volume d'affari. Le operazioni fatte dal soggetto esonerato sono certificate dall'acquirente con l'emissione di un'autofattura, sulla quale va applicata la percentuale di compensazione forfetaria (e non l'aliquota ordinaria), copia della quale va consegnata all'agricoltore. L'acquirente deve annotare distintamente le autofatture nel registro degli acquisti.

? Prassi attuativa Ris. 16 marzo 2007, n. 54/E

Se l'imprenditore agricolo vende un terreno edificabile, si producono i seguenti effetti:

1. il cessionario deve emettere l'autofattura applicando l'aliquota ordinaria e versare l'IVA al cedente;
2. il produttore agricolo esonerato deve:
 - versare l'IVA riscossa dal cessionario, dopo aver detratto l'imposta assolta sugli acquisti afferenti l'operazione;
 - considerare che per l'intero anno solare si applicano le percentuali di compensazione forfetaria sulle cessioni di prodotti agricoli, con obbligo di emissione dell'autofattura da parte del

cessionario o committente;

- verificare, alla fine dell'anno, se l'ammontare delle «operazioni diverse» (inclusa la cessione del terreno edificabile) sia superiore al limite di 1/3; in caso positivo, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale, adempimento da rispettare, deve eseguire l'annotazione riepilogativa delle cessioni dei prodotti agricoli e delle «operazioni diverse» da quelle agricole, nonché degli acquisti e delle importazioni relativi alle «operazioni diverse», distinti per aliquota. I terreni, ancorché edificabili, non sono beni ammortizzabili.

Gli obblighi del produttore agricolo esonerato

Il produttore agricolo esonerato deve osservare gli obblighi di:

- numerazione progressiva e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali d'importazione relative agli acquisti di beni e di servizi utilizzati nell'ambito dell'impresa agricola;
- conservazione delle autobotte d'accompagnamento 1, relative ai prodotti venduti, rilasciate in copia dai loro acquirenti;
- numerazione progressiva e conservazione delle autofatture 2 che gli acquirenti sono obbligati ad emettere rilasciandone copia al produttore agricolo;
- conservazione dei documenti di trasporto relativi agli acquisti di merci e di altri beni;
- comunicazione del numero di partita IVA ai fornitori e ai clienti;
- presentazione della comunicazione "spesometro".

I riflessi del regime di esonero

L'agricoltore esonerato:

1. non può detrarre l'IVA corrisposta sugli acquisti di beni e di servizi;
2. non presenta la dichiarazione annuale IVA.

Il superamento del volume di affari del limite di esonero fa sì che gli obblighi contabili trovino applicazione solo a partire dall'anno successivo. Ad esempio, se ciò è avvenuto nel 20X1, la norma si applica dal 20X2. Le vendite a privati consumatori effettuate sul luogo di produzione od in forma ambulante rilevano ai fini dell'applicazione dell'IVA e concorrono a formare il volume di affari. L'art. 34, comma 6 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, esonera l'imprenditore agricolo minore dall'obbligo di emettere la fattura, per cui il documento deve essere formato a cura:

- dell'acquirente dei beni, anche se questi sono strumentali; sulle cessioni di prodotti indicati nella prima parte della tabella A si applicano le percentuali di compensazione e non le normali aliquote IVA;
- del committente la prestazione di servizio.
- L'autofattura deve:
 - essere emessa in duplice esemplare, uno dei quali va consegnato, in copia, all'imprenditore agricolo che deve numerarlo progressivamente e conservarlo;
 - recare l'indicazione dei beni ceduti o dei servizi prestati;
 - riportare il prezzo pattuito e l'imposta, in maniera distinta, applicando le percentuali di compensazione e non le normali aliquote IVA; non è possibile indicare il prezzo complessivo dell'imposta.

A decorrere dall'anno 2017, sono esonerati dall'obbligo di presentare la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute soltanto gli agricoltori situati nelle zone montane di cui all'art. 9 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601. L'acquirente deve emettere il documento di trasporto di cui al D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472, soltanto qualora adotti la tecnica della «fattura differita» ovvero se lo spostamento avviene a titolo non traslativo della proprietà. L'agricoltore esonerato incassa l'IVA senza, peraltro, essere obbligato ad effettuare alcun versamento poiché nell'intendimento del legislatore questo costituisce un compenso, determinato in maniera forfetaria, a fronte dell'imposta assolta a monte, cioè sugli acquisti di beni e di servizi che vengono utilizzati nell'ambito dell'impresa. Se le operazioni diverse da quelle agricole superano, nel corso dell'anno, l'ammontare di 1/3 rapportato al totale delle operazioni complessive via via effettuate, comprensive dei beni ammortizzabili, può cessare l'esonero e, conseguentemente, può derivarne un debito di imposta relativo all'anno stesso, se il superamento è confermato a fine anno. Ferma restando l'applicazione per l'intero anno solare delle aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione alle cessioni di prodotti agricoli e ittici effettuate e fermo restando l'obbligo di fatturazione da parte del cessionario o committente, qualora alla fine dell'anno si riscontri l'effettivo superamento di detto limite di 1/3, a prescindere dal volume d'affari realizzato devono essere eseguite le annotazioni cumulative delle operazioni effettuate entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale, eseguendo la liquidazione dell'imposta dovuta per l'intero anno ed effettuando il relativo versamento. Per identificare il regime applicabile nell'anno successivo a quello di superamento del terzo, si fa riferimento al volume d'affari complessivamente conseguito tenendo presente, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 633/1972, che solo a tali fini devono ritenersi escluse le cessioni di beni ammortizzabili (C.M. 24 dicembre 1997, n. 328/E).

L'annotazione riepilogativa

- Totale imponibile e totale imposta (con estremi delle fatture di riferimento) a seconda delle percentuali di compensazione applicate sulle autofatture emesse dal cessionario per le cessioni di prodotti agricoli e ittici effettuate;
- totale imponibile e totale imposta (con estremi delle fatture di riferimento) per le operazioni diverse da quelle agricole effettuate sulla base delle autofatture emesse dal cessionario;
- totale imponibile e totale imposta, distinti secondo l'aliquota applicabile, relativi alle cessioni di prodotti agricoli nonché alle cessioni di altri beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di privati consumatori senza emissione della fattura;
- totale imponibile e totale imposta (in altra sezione distinta dal registro) delle fatture e delle bollette doganali relative agli acquisti e alle importazioni di beni e servizi esclusivamente utilizzati per l'effettuazione delle operazioni diverse, distinti per aliquota d'imposta.

L'opzione per la rinuncia al regime di esonero

L'imprenditore agricolo esonerato può essere interessato all'assolvimento degli obblighi contabili previsti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Ciò può verificarsi:

- per forza di legge se nel corso dell'anno solare precedente è stato superato il limite di € 7.000 di volume d'affari, ovvero anche inferiore a € 7.000 se il volume di affari sia costituito per oltre 1/3 da operazioni diverse dalle cessioni dei prodotti indicati nella prima parte della tabella A;
- per scelta dell'imprenditore agricolo se tale opzione è accompagnata anche da quella di rinuncia all'applicazione dell'art. 34; ciò è vantaggioso se si prevede di effettuare notevoli investimenti per i quali è ammesso il rimborso dell'IVA.

L'opzione per la rinuncia al regime di esonero va nella dichiarazione annuale successiva. L'agricoltore che rinuncia al regime di esonero rientra automaticamente nel regime speciale a meno che non eserciti anche l'opzione per il regime ordinario.

30 giugno 2017 Sergio Mogorovich **NOTE**

1. Nota 1 (1) Vedansi il D.M. 12 maggio 1992, il D.M. 30 dicembre 1997, il D.M. 23 dicembre 2005 il D.M. 26 gennaio 2016 e l'art. 1, comma 45 della L. 11 dicembre 2016, n. 232.
2. Al netto dell'IVA, il corrispettivo non può essere inferiore ai seguenti importi:

<i>Aliquota</i>	<i>Corrispettivo al netto dell'IVA</i>
4%	€ 148,98

10%	€ 140,85
22%	€ 127,00

3 Dal 27 settembre 1996 la bolla d'accompagnamento, salvo che per i prodotti soggetti ad accisa, è stata sostituita con il «documento di trasporto» di cui al D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472. Per i prodotti vinosi vedasi il D.P.R. 7 febbraio 2000, n. 48. 4 Sull'operazione va applicata la percentuale di compensazione forfetaria e non l'aliquota IVA ordinaria.

Questo articolo è tratto dal volume [AZIENDA AGRICOLA E FISCO, ed Maggioli](#)