

Il profilo civilistico e fiscale dell'imprenditore agricolo

di [Cinzia De Stefanis](#)

Pubblicato il 4 Ottobre 2014

La figura dell'imprenditore agricolo presenta molti aspetti atipici rispetto alla normale figura imprenditoriale prevista dal panorama normativo italiano: presentiamo una approfondita guida introduttiva alle norme specifiche (civili e fiscali) che governano il mondo dell'agricoltura (a cura di Cinzia De Stefanis, Matilde Fiammelli, Antonio Quercia e Francesca Arbore).

L'IVA nel settore agricolo

In ambito IVA il settore agricolo è disciplinato dagli artt. 34 e 34-bis del d.P.R. 633/1972. In particolare dal 1° gennaio 1998, il regime speciale per l'agricoltura (relativo a produttori agricoli ed ittici), disciplinato dall'art. 34 del d.P.R. n. 633/1972, risulta completamente modificato (a seguito della revisione operata dall'art. 5 del d.lgs. n. 313/1997) ed è, in via generale, più che un regime speciale di applicazione del tributo, *un regime speciale di detrazione*.

Sinteticamente, la disciplina IVA applicabile a tale tipologia di imprenditori, come ordinata dall'art. 34 del d.P.R. n. 633/1972, prevede i seguenti regimi:

- regime speciale (art. 34, P.R. 633/1972);
- regime di esonero (art. 34, 6 d.P.R. 633/1972);
- regime forfetizzato (art. 34-bis, P.R. 633/1972);
- regime ordinario.



I produttori agricoli ed ittici, nonché i produttori di qualunque prodotto appartenente alla tabella A, parte I, inclusa nel d.P.R. 633/1972, qualora optino per il regime agevolato dell'agricoltura previsto dall'art. 34 di seguito riportato, godono di alcuni benefici. La norma è la seguente.

NORMATIVA Art. 34, d.P.R. 633/1972

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 3. [Abrogato]. 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 6. 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 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 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. 10. [Abrogato]. 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. 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.

IVA: ambito oggettivo

Nel comma 1, dell'art. 34 sopra riportato si evince che sono oggetto del regime agevolato agricolo:

- le cessioni di prodotti agricoli
- le cessioni di prodotti ittici

comprese nella prima parte dell'allegata tabella A), effettuate dai produttori agricoli. Tali prodotti sono riconducibili a:

- animali vivi, da stalla e da cortile,
- pesci derivanti dalla pesca in acque dolci o dall'allevamento (piscicoltura),
- carni di conigli agricoli domestici,
- volatili da cortile,
- latte e prodotti derivati,

- ortaggi, frutta, verdura,
- vino,
- fiori,
- legno grezzo,
- lana,
- canapa,
- altri prodotti simili

Pertanto, qualunque cessione di bene che non sia compreso nei due punti precedenti non può essere oggetto del regime agevolato di cui si tratta. È il caso ad esempio di:

- carni macellate di animali di specie suina, bovina, ovina e caprina,
- insaccati,
- marmellate e dei succhi di frutta,

i quali prodotti, pur essendo frutto di un'attività a volte agricola, non facendo parte della tabella A, parte I, di cui al d.P.R. 633/1972, non possono godere del beneficio accordato per il regime agricolo in ambito IVA.

IVA: ambito soggettivo

In ambito soggettivo la portata della norma inerente l'IVA è più ampia rispetto alla normale definizione di produttore agricolo fornita dal codice civile. Infatti l'art. 2135 del codice civile considera imprenditore agricolo chi esercita l'attività di coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse.

“Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine. Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge”.

Ai fini IVA, è invece prevista una disciplina allargata delle attività agricole. Infatti, il comma 2 dell'art. 34,

lett. a), del d.P.R. n. 633/1972 **qualifica produttori agricoli**:

- i soggetti che esercitano le attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile;
- 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;
- 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;
- 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.

Contenuto del regime speciale agricolo

L'ultima modifica apportata al regime speciale agricolo di cui all'art. 34, risale al 2006, quando si è provveduto a modificare lo stesso con l'art. 2, comma 31, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla l. 24 novembre 2006, 286, in vigore dal 29 novembre 2006. A seguito di tali modifiche ora in agricoltura sono previsti due regimi (fatta salva la possibilità per l'imprenditore agricolo di optare per il regime ordinario di determinazione dell'IVA), di cui uno, quello agevolato, appunto prevede un'ulteriore agevolazione:

- **regime speciale agricolo** con detrazione forfettizzata dell'IVA (il cui meccanismo vedremo in seguito);
- **sotto-regime agevolato**, previsto dal comma 6, secondo il quale i soggetti considerati 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;
- **regime ordinario** nel quale il contribuente può decidere di rientrare solo **per opzione** allo stesso.

Il regime speciale agricolo

In base al comma 1 dell'art. 34, nel regime speciale agricolo 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. **Nella pratica**

- al momento della vendita dei prodotti agricoli di cui in tabella A, parte I, si applicano le aliquote ordinarie tipiche dei beni agricoli oggetto della cessione,
- al momento della determinazione dell'imposta dovuta, cioè al momento della liquidazione dell'IVA, in luogo della normale detrazione dell'IVA sugli acquisti si procede applicando alle vendite di cui al punto precedente, le percentuali di compensazione previste dal d.m. 23 dicembre 2005, con decorrenza 1° gennaio 2006.

ESEMPI

- cessione di bufale per euro 1.000, IVA 10% nel regime ordinario, con acquisti per euro 500, IVA 10%.

In fase di liquidazione dell'IVA: IVA sulle vendite (100) – IVA sugli acquisti (50) = IVA da versare (50)

- cessione di bufale per euro 1.000, IVA 10% nel regime agricolo, con acquisti per euro 500, IVA 10%.

In fase di liquidazione non si considereranno gli acquisti per 500, ma si applicherà all'imponibile della vendita (1.000) la corrispondente percentuale di compensazione che si desume dalla sottostante tabella, la quale nel caso delle bufale è del 7%. Pertanto: in fase di liquidazione dell'IVA IVA sulle vendite (100) – IVA sugli acquisti ($1.000 \times 7\% = 70$) = IVA da versare ($100 - 70 = 30$)

Eccezione! Il comma 4, dell'art. 34, prevede che:

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.

Il che significa che in caso di cessione di bene pur appartenente alla tabella A, ma non soggetto all'imposta la detrazione forfettizzata non è applicabile.

Le percentuali di compensazione

Le percentuali di compensazioni furono individuate dal d.m. 12 maggio 1992 e dal successivo decreto interministeriale del 30 dicembre 1997 (riportiamo quelle tipiche dei prodotti agricoli in questione rimandando al decreto per tutte le altre):

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 23 dicembre 2005, emanato in attuazione dell'articolo 10, comma 3, del d.l. n. 35/2005, ha apportato la modifica della percentuale di compensazione di alcuni prodotti, con effetto dall'1 gennaio 2006:

	attuale	precedente
--	----------------	-------------------

suini, equini, ovini e caprini vivi, conigli domestici, lepri e altri animali vivi destinati all'alimentazione umana, api e bachi da seta:	7,30%	7,50%
carni, frattaglie e parti di conigli domestici, lepri e altri animali destinati all'alimentazione umana:	8,30%	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%	9%
vini di uve fresche:	12,30%	12,50%

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. In definitiva le attuali percentuali di compensazioni sono:

vini di uve fresche, compresi i vini spumanti con esclusione di quelli liquorosi e alcolizzati:	12,30 %
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:	7,30 %
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:	8,80 %

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 regime di esonero per volumi d'affari inferiori ad euro 7.000

Il comma 6, dell'art. 34, prevede una particolare agevolazione, sotto gruppo del regime agricolo già agevolativo a fini della detrazione. 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, oltre a poter applicare il regime di detrazione forfetizzata di cui al comma 1, sono esonerati

- dal versamento dell'imposta;
- 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.

L'autofattura per acquisti da produttori agricoli esonerati

I cessionari e i committenti, se acquistano i beni o utilizzano i servizi nell'esercizio dell'impresa, devono emettere [autofattura](#), 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. La differenza di tali autofatture rispetto a quelle emesse ai sensi dell'art. 17, consiste nel fatto che quelle emesse nei confronti di produttori agricoli vanno registrate nel solo registro degli acquisti e non anche in quello delle vendite. Infatti l'IVA viene pagata dall'acquirente al produttore agricolo esonerato e la stessa viene trattenuta da quest'ultimo a titolo di compensazione di quella assolta sugli acquisti. Le disposizioni 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.

PRASSI

Le delucidazioni della c.m. 328/E del 24 dicembre 1997, paragrafo 6.7.2

Il medesimo comma 6 prevede, al quarto periodo, che le disposizioni concernenti il regime di esonero cessano di avere applicazione a partire dall'anno solare successivo a quello in cui sono stati superati i limiti rispettivamente di 5 o di 15 milioni di lire¹ – e sono, a decorrere da tale anno, collocati naturalmente nella disciplina del regime semplificato qualora il volume d'affari sia pari o inferiore a 40 milioni di lire – ma a condizione che non venga superato il limite di un terzo previsto per le operazioni diverse da quelle elencate nel comma 1 dell'articolo 34. Al riguardo si precisa che nessuna comunicazione si rende necessaria all'ufficio IVA competente a seguito della cessazione a decorrere dal nuovo anno, dell'esonero dagli adempimenti, ma solo l'eventuale comunicazione, ai sensi dell'art. 35 del d.P.R. n. 633 del 1972, del soggetto depositario delle scritture contabili. Qualora l'ammontare delle operazioni diverse da quelle agricole superi, in corso d'anno, l'ammontare di un terzo, rapportato al totale delle operazioni complessive via via effettuate dall'imprenditore agricolo, comprensive dei beni ammortizzabili, potrebbe cessare l'esonero e potrebbe conseguentemente derivarne un debito d'imposta relativo all'anno stesso, qualora tale superamento venga confermato a fine anno. Al riguardo, si precisa che, 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 altresì l'obbligo di fatturazione da parte del cessionario o committente, qualora alla fine dell'anno si riscontri l'effettivo superamento di detto limite di un terzo ed a prescindere dal volume d'affari realizzato, dovranno essere osservati i seguenti adempimenti: 1. annotazione riepilogativa in apposito registro tenuto ai sensi dell'art. 39 del P.R. n. 633 del 1972; (tot. imponibile e totale imposta – con estremi fatture di riferimento) distinta a seconda delle percentuali di compensazione applicate, delle fatture ricevute (autofatture) per le cessioni di prodotti agricoli e ittici effettuate nell'anno; 2. annotazione riepilogativa separata dalla precedente, in apposita sezione del medesimo registro di cui al punto 1 (ammontare complessivo imponibile distinto per aliquota d'imposta applicata e totale imposta) delle fatture ricevute con estremi delle fatture di riferimento (autofatture) per le operazioni diverse da quelle agricole effettuate nell'anno; 3. annotazione riepilogativa dell'ammontare imponibile dei corrispettivi e delle relative imposte, distinti secondo l'aliquota applicabile, relativi alle cessioni di prodotti agricoli nonché alle cessioni di altri beni e alle prestazioni di servizi effettuate nell'anno nei confronti di privati consumatori senza emissione della fattura; 4. annotazione riepilogativa in altra sezione distinta del medesimo registro di cui al punto 1 delle fatture e bollette doganali relative agli eventuali acquisti e importazioni di beni e servizi esclusivamente utilizzati per l'effettuazione delle operazioni diverse, distinta per aliquota d'imposta assolta. Entro lo stesso termine dovrà essere poi eseguita la liquidazione dell'imposta dovuta per l'intero anno solare ed

effettuato il relativo versamento, riferito alle operazioni diverse da quelle agricole effettuate nello stesso periodo, per le quali sono state applicate le aliquote proprie dei beni e servizi ceduti tenendo presente i criteri adottati per l'impresa mista disciplinata con carattere di generalità dal comma 5 del medesimo art. 34. È consentita, infatti, anche in tale caso, la detrazione dell'imposta relativa agli acquisti e importazioni esclusivamente utilizzati per l'effettuazione delle operazioni diverse da quelle agricole. Relativamente al regime applicabile nell'anno successivo a quello di superamento del terzo, si precisa che occorre sempre fare riferimento al volume d'affari complessivamente conseguito tenendo presente, ai sensi dell'art. 20 del d.P.R. n. 633 del 1972, che solo a tali fini devono ritenersi escluse le cessioni di beni ammortizzabili. Sulla base di quanto previsto nell'ultimo periodo del comma 6 dell'articolo 34, è data facoltà ai produttori agricoli esonerati di rinunciare al regime di esonero sopra illustrato. Per quanto concerne le modalità, i termini e i vincoli temporali connessi con tale opzione, si fa rinvio all'apposito paragrafo che fornisce tutti i chiarimenti utili all'esercizio delle opzioni e revoche relative al settore agricolo. Si precisa in questa sede che, a seguito della rinuncia al regime di esonero, i produttori agricoli interessati possono scegliere, senza alcuna successiva specifica opzione, il regime cosiddetto "semplificato", previsto dal medesimo comma 6 – terzo periodo –, di cui si forniscono chiarimenti al paragrafo seguente, ovvero il regime speciale ordinario, cioè quello di detrazione forfetaria previsto in via ordinaria per i produttori agricoli, al quale non si applica il limite di un terzo relativamente all'effettuazione di operazioni diverse da quelle prettamente agricole. Essi possono altresì optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari (regime normale) ai sensi del comma 11 del medesimo articolo 34, esprimendo specifica opzione con le modalità che verranno di seguito specificate. In tutti i casi appena indicati, alla rinuncia al regime di esonero consegue l'applicazione, per le cessioni dei prodotti agricoli e ittici di cui al primo comma dell'articolo 34, delle aliquote proprie dei singoli prodotti, ad eccezione dei passaggi dei medesimi prodotti agli enti o organismi associativi cui si applica il regime speciale. Infatti, anche in tale caso, la detrazione dell'imposta relativa agli acquisti e importazioni esclusivamente utilizzati per l'effettuazione delle operazioni diverse da quelle agricole. Relativamente al regime applicabile nell'anno successivo a quello di superamento del terzo, si precisa che occorre sempre fare riferimento al volume d'affari complessivamente conseguito tenendo presente, ai sensi dell'art. 20 del d.P.R. n. 633 del 1972, che solo a tali fini devono ritenersi escluse le cessioni di beni ammortizzabili. Sulla base di quanto previsto nell'ultimo periodo del comma 6 dell'articolo 34, è data facoltà ai produttori agricoli esonerati di rinunciare al regime di esonero sopra illustrato. Per quanto concerne le modalità, i termini e i vincoli temporali connessi con tale opzione, si fa rinvio all'apposito paragrafo che fornisce tutti i chiarimenti utili all'esercizio delle opzioni e revoche relative al settore agricolo. Si precisa in questa sede che, a seguito della rinuncia al regime di esonero, i produttori agricoli interessati possono scegliere, senza alcuna successiva specifica opzione, il regime cosiddetto "semplificato", previsto dal medesimo comma 6 – terzo periodo –, di cui si forniscono chiarimenti al paragrafo seguente, ovvero il regime speciale ordinario, cioè quello di detrazione forfetaria previsto in via ordinaria per i produttori agricoli, al

quale non si applica il limite di un terzo relativamente all'effettuazione di operazioni diverse da quelle prettamente agricole. Essi possono altresì optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari (regime normale) ai sensi del comma 11 del medesimo articolo 34, esprimendo specifica opzione con le modalità che verranno di seguito specificate. In tutti i casi appena indicati, alla rinuncia al regime di esonero consegue l'applicazione, per le cessioni dei prodotti agricoli e ittici di cui al primo comma dell'articolo 34, delle aliquote proprie dei singoli prodotti, ad eccezione dei passaggi dei medesimi prodotti agli enti o organismi associativi cui si applica il regime speciale. *Nota 1. Sostituito nel 2006 con il limite di euro 7.000.*

L'esonero previsto dal comma 7 è considerato quale regime naturale, pertanto ogni fuoriuscita volontaria da detto regime deve essere frutto di un'opzione effettuata in sede di prima dichiarazione IVA. La rinuncia ha validità fino a revoca, con un periodo minimo di permanenza nel regime opzionato di almeno un triennio.

Cooperative, loro consorzi e regime agricolo agevolato

Come ben precisato dalla circ. n. 44/E del 14 maggio 2002, le società cooperative ed i loro consorzi, con l'entrata in vigore del d.lgs. n. 228 del 2001, sono da qualificarsi:

come imprenditori agricoli quando esercitano attività agricole utilizzando "prevalentemente" prodotti dei soci, ovvero forniscano beni e servizi "prevalentemente" ai soci.

Al riguardo, l'attribuzione alle società cooperative della qualifica di impresa agricola è tesa ad attrarre nell'area agricola l'intero mondo dell'associazionismo e della cooperazione in agricoltura. Tale disposizione, infatti, applica il regime speciale per l'agricoltura anche alle società cooperative che effettuano:

"cessioni di beni prodotti dai soci, associati o partecipanti, nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione ...".

La medesima norma consente alle società cooperative, inoltre, di acquistare prodotti anche da terzi, con la conseguenza che, nelle rispettive proporzioni, la detrazione dell'imposta sarà operata forfetariamente con riferimento ai beni conferiti dai soci e in via analitica con riguardo ai beni acquistati da terzi. Il regime speciale di detrazione si applica alle cooperative se vengono rispettati i seguenti requisiti:

- i prodotti ceduti siano compresi nella tabella A, parte I, del P.R. n. 633/1972;
- i prodotti ceduti provengano prevalentemente dalle aziende agricole dei soci;

- i prodotti acquistati presso terzi appartengano al medesimo settore produttivo di quelli conferiti dai soci;
- i prodotti acquistati siano sottoposti a un processo di trasformazione e/o manipolazione;
- forniscano prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura e allo sviluppo del ciclo biologico (art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 228/2001).

Anche le cooperative agricole definite tali, nell'applicazione del regime speciale per l'agricoltura previsto dall'art. 34 del d.P.R. n. 633/1972 effettueranno una detrazione forfettizzata in misura pari alle previste percentuali di compensazione con riferimento alla totalità delle cessioni effettuate, a condizione che si tratti di beni compresi nella tabella A, parte I, tutti gli altri non saranno inclusi nell'agevolazione. In particolare la forfettizzazione della detrazione si applica ai beni compresi nella tabella A, parte I:

- sia sulle cessioni di beni di propria produzione;
- sia sulle cessioni di beni acquistati presso terzi sottoposti a un processo di manipolazione o trasformazione, sempreché sussista la prevalenza dei prodotti propri rispetto a quelli acquistati.

Nello stesso senso si è espressa la c.m. 44/E del 15 novembre 2004.

La prevalenza viene determinata:

- in base alla quantità se i prodotti sono omogenei;
- in base al valore se i prodotti sono eterogenei.

Se le cooperative acquistano i prodotti agricoli anche presso terzi, gli stessi devono appartenere alla stessa specie merceologica di quelli conferiti dai soci. Pertanto, nel caso di acquisto e commercializzazione di prodotti merceologicamente diversi da quelli conferiti e/o di acquisto e commercializzazione in misura prevalente di prodotti provenienti dallo stesso settore produttivo di quelli conferiti dai soci la detrazione dell'imposta sarà operata forfetariamente con riferimento ai beni conferiti dai soci e in via analitica con riguardo ai beni acquistati da terzi (impresa mista).

Cessioni/acquisti fra soci-cooperativa

I passaggi dei beni e prodotti alle cooperative ed enti assimilati sono considerati cessioni di beni il cui momento di fatturazione e dell'aliquota d'imposta da applicare si determina in modo differenziato a seconda del regime IVA applicato dal socio e/o dalla cooperativa. Il comma 7 dell'art. 34 prevede che i conferimenti dei prodotti agricoli ai fini della vendita, anche previa manipolazione o trasformazione, diventino imponibili ai fini IVA all'atto del pagamento totale o parziale (acconto) del prezzo ai produttori agricoli soci o associati. Nel caso di fattura anticipata l'operazione si considera effettuata con l'emissione di tale documento. L'eventuale opzione per il regime normale da parte della cooperativa non fa mutare tale criterio di applicazione dell'imposta. Al contrario, se è il socio che applica il regime ordinario a seguito di opzione, ex comma 11, art. 34, il momento di effettuazione dell'operazione sarà determinato

con i criteri generali validi per tutti i contribuenti ai sensi dell'art. 6 del d.P.R. n. 633/1972; cioè, il momento impositivo coinciderà con la consegna o spedizione dei prodotti conferiti (art. 6, comma 1). Spesso il valore o corrispettivo da attribuire al contadino non è determinato o determinabile al momento del conferimento in quanto la relativa commisurazione dipende dalla conclusione della campagna agricola di vendita e dei costi generali e specifici sostenuti dalla cooperativa che devono essere dalla stessa decurtati. In questo caso, si applica il d.m. 15 novembre 1975, "Modalità e termini di fatturazione relativa a cessioni di beni con prezzo da determinare ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto" che all'art. 1 prevede che:

"Per le cessioni di beni il cui prezzo, in base a disposizioni legislative, usi commerciali, accordi economici collettivi o clausole contrattuali, è commisurato ad elementi non ancora conosciuti alla data di effettuazione dell'operazione la fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello in cui i suddetti elementi sono noti o il prezzo è stato comunque determinato".

Il comma 3 di tale articolo precisa inoltre che:

"Restano ferme le disposizioni degli artt. 6 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modifiche e integrazioni, qualora anteriormente alla determinazione del prezzo" "siano emesse fatture ovvero siano eseguiti pagamenti, anche parziali, dei corrispettivi. Tuttavia per i pagamenti anche parziali effettuati nei confronti di uno stesso produttore agricolo nel corso di un mese, può essere emessa, entro il mese successivo, una sola fattura".

Aliquote applicabili ai conferimenti

La seconda parte del comma 1 dell'art. 34 prevede *"l'applicazione delle aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione per i passaggi di prodotti"* anche alle cooperative ed enti assimilati che applicano il regime speciale. Pertanto, si applica la percentuale di compensazione solamente se il socio e la cooperativa sono in regime speciale; negli altri casi si applica l'aliquota IVA ordinaria. I produttori agricoli in regime di esonero applicano comunque le percentuali di compensazione anche se la cooperativa è in regime normale per opzione.

La fatturazione delle operazioni

La seconda parte del comma 7 dell'art. 34 prevede che:

“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”.

Pertanto permanendo l’obbligo di emettere la fattura, lo stesso può (trattasi quindi di una facoltà) essere adempiuto dagli enti stessi per conto del/i produttore/i agricola/i conferente/i; in tal caso a questi/costoro è consegnato un esemplare della fattura cui attribuirà/attribuiranno il proprio numero progressivo; la cooperativa conferitaria la registrerà direttamente nel libro degli acquisti. Il produttore agricolo, a sua volta, rinumererà la fattura attribuendo il numero progressivo delle sue fatture emesse e la registra sull’omonimo registro. Tale disposizione si applica anche in caso di opzione per il regime ordinario effettuata dalla cooperativa e/o dal produttore agricolo conferente (prima parte comma 11, art. 34). La fattura eventualmente emessa dalla cooperativa dovrà tenere, ovviamente, conto del regime fiscale del socio conferente. Nel caso di socio esonerato, di cui in seguito, il relativo adempimento non sarà facoltativo ma obbligatorio in quanto la previsione del comma 6 si pone in regime di specialità rispetto a quella del comma 7. Esercitando tale facoltà, la cooperativa si assume l’obbligo in sostituzione del socio conferente e, pertanto, rimane soggetta alla relativa sanzione in caso di omissione o irregolare emissione della fattura, in virtù del principio della personalità della sanzione e della colpevolezza sancito dagli artt. 2, comma 2 e 5 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. La sanzione è definita e determinata dall’art. 6, comma 1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. Tale onere dovrà essere dimostrato ufficialmente con idonea documentazione e con esplicito riconoscimento di responsabilità da parte della cooperativa e contestuale esonero per il socio conferente che, conseguentemente, non sarà colpevole.

Regime speciale semplificato (soppresso)

Il comma 6 dell’articolo 34 prevedeva, fino al 31 dicembre 2006, anche un **regime semplificato**, una via di mezzo tra il regime di esonero e quello di non esonero, valevole per le imprese agricole di limitate dimensioni ovvero per quelle che nell’anno solare precedente avevano realizzato un volume d’affari tra euro 2.582,28 o euro 7.746,85 per i Comuni montani e euro 20.658,28, a condizione che le vendite fossero costituite per almeno due terzi da prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte della Tabella A, allegata al d.P.R. n. 633/1972. I due requisiti (volume d’affari e natura dei beni ceduti) dovevano coesistere, poiché la mancanza di uno solo di essi escludeva l’operatore dal regime. Gli obblighi dei soggetti in regime semplificato erano i seguenti:

- emettere fattura per operazioni di vendita di beni e servizi;
- numerare progressivamente le fatture di acquisto ricevute;
- annotare, in apposito registro, le fatture emesse in forma riepilogativa distinta a seconda delle aliquote IVA applicabili, entro il termine per la dichiarazione annuale;

- annotare, nel predetto registro, le fatture di acquisto relative a beni o servizi utilizzati esclusivamente per effettuare operazioni diverse;
- annotare in apposito registro i corrispettivi per le cessioni di prodotti a privati consumatori;
- conservare i documenti emessi e ricevuti;
- effettuare il versamento annuale dell'IVA entro il termine previsto per il saldo della dichiarazione annuale;
- presentare la dichiarazione annuale IVA nei modi

Questo regime ha avuto vigenza fino al 31 dicembre 2006, essendo stato abrogato dall'art. 2, comma 34, del decreto legge 2 ottobre 2006, n. 262, che ha apportato sostanziali modifiche al comma 6 dell'art. 34. Con la soppressione di tale regime, le imprese agricole che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari superiore a euro 7.000, costituito per almeno due terzi da cessione di prodotti agricoli, rientrano nel *regime normale*.

Regime forfetizzato previsto dall'art. 34-bis, d.P.R. n. 633/1972

Dall'1 gennaio 2004, ex art. 34-bis, d.P.R. 633/1972, introdotto dall'art. 2, c. 7 della l. 350/2003, per le attività dirette alla produzione di beni e alla fornitura di servizi (art. 2135 c.c.) connesse all'agricoltura, è stato istituito un regime forfetizzato di detrazione (alternativo al regime speciale di cui all'articolo 34 del decreto IVA) basato sulla detrazione forfetaria del 50% dell'IVA incassata a valle. In base all'art. 1, comma 369 legge 296/2006 (Finanziaria 2007), dall'1 gennaio 2007 sono considerate *attività agricole connesse* anche:

- la produzione e la cessione di *energia elettrica da fonti rinnovabili* (agro-forestali o fotovoltaiche),
- nonché la produzione e la cessione di *carburanti* ottenuti da produzioni vegetali provenienti **prevalentemente** dal fondo ovvero di *prodotti chimici* derivanti da prodotti agricoli provenienti **prevalentemente** dal fondo, effettuate da imprenditori agricoli.

Giova precisare, tuttavia, come chiarito dalla c.m. n. 6 del 16 febbraio 2005, che **il citato regime trova applicazione unicamente per le attività di fornitura di servizi svolte mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata. Regime contabile da adottare – casi particolari** Caso particolare 1 Nel caso di esercizio congiunto di attività agricola soggetta al regime speciale di cui al citato articolo 34 e di attività di fornitura di servizi soggetta al regime di detrazione forfetizzata previsto dall'articolo 34-bis, sussiste **l'obbligo di adottare la contabilità separata a norma dell'articolo 36 del decreto IVA**, fatto salvo il caso in cui il contribuente decida di optare relativamente ad entrambe le attività per l'applicazione dell'imposta nei modi normali.

Caso particolare 2 Il regime di detrazione forfetizzata torna applicabile anche nell'ipotesi in cui siano

effettuate prestazioni di servizi in via occasionale; in questo caso si dovrà procedere ad un'annotazione separata delle operazioni in questione e alla determinazione dell'imposta detraibile, con riferimento alle stesse operazioni, sulla base delle disposizioni contenute nell'articolo 34-bis e non secondo il regime della c.d. impresa mista disciplinato dall'art. 34, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Regime normale

Come si è rilevato in precedenza il regime speciale, di cui al comma 3 dell'art. 34 (come modificato dall'art. 5 del d.lgs. del 1997 n. 313), non veniva ad avere una totale e piena applicazione in quanto tutta una serie di provvedimenti ne avevano, infatti, prorogato di anno in anno l'entrata in vigore a pieno regime. Con la soppressione del citato comma 3, disposta dall'art. 10, c. 1, lett. b) del d.l. 14 marzo 2005, n. 35, il regime speciale si applica a tutti i soggetti indicati nelle lettere a), b) e c) del c. 2 dell'art. 34, prescindendo dall'entità del volume di affari, e divenendo il nuovo regime naturale per un numero significativo di imprese agricole. Alla luce di quanto sopra esposto, ne deriva che dall'anno di imposta 2005 (anno di entrata in vigore del regime naturale di cui sopra) **il regime normale, risulta utilizzabile solo ed esclusivamente a seguito di opzione**. Il regime in esame risulta contraddistinto dal fatto che l'imposta sul valore aggiunto da versare viene determinata con il metodo della detrazione imposta da imposta e quindi sulla differenza fra l'imposta applicata sulle cessioni o prestazioni di servizi e quella assolta al momento dell'acquisto di beni e servizi.

Passaggio dal regime speciale a quello ordinario

Lo speciale regime per i produttori agricoli, disciplinato dal nuovo testo dell'art. 34, è previsto come regime naturale d'imposta, in presenza dei presupposti oggettivi e soggettivi illustrati nei paragrafi precedenti, ma **non è, tuttavia, obbligatorio**. Ai sensi del comma 11 dell'art. 34, infatti, tutti i contribuenti ai quali si applica lo speciale regime agricolo (compresi, quindi, anche i soggetti esonerati e quelli ammessi al regime semplificato ex comma 6 dell'art. 34) hanno facoltà di optare per l'applicazione dell'imposta nel modo normale, dandone **comunicazione per iscritto** all'Ufficio competente. In tal caso, i contribuenti dovranno operare la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti secondo le disposizioni ordinarie stabilite dall'art. 19 e saranno assoggettati agli obblighi e agli adempimenti previsti per qualsiasi altro soggetto IVA, ad eccezione dei passaggi di prodotti agricoli ed ittici agli enti e agli organismi associativi che potranno continuare ad essere fatturati da questi ultimi per conto dei produttori agricoli stessi. Secondo il comma 11 dell'art. 34, tale comunicazione deve essere data nella dichiarazione relativa all'anno precedente o, in caso di esonero, nel termine prescritto per la presentazione della dichiarazione ovvero nella dichiarazione di inizio attività. Non va dimenticato che il d.P.R. n. 442/1997, nel riordinare la disciplina delle opzioni in materia di IVA e di II.DD., ha disposto che:

1) 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* e che la validità della opzione stessa (e della revoca) è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività. A tal proposito, il Ministero con circ. min. del 24 dicembre 1997 n. 209/E ha precisato che possono **considerarsi comportamenti concludenti**, in relazione all'opzione per la rinuncia al regime di esonero dagli adempimenti contabili, previsto per i produttori agricoli dall'articolo 34, comma 6, primo e secondo periodo, del P.R. n. 633/1972,

- l'istituzione dei registri IVA,
- **la fatturazione delle operazioni effettuate,**
- l'annotazione nei registri
- **il versamento dell'imposta,**
- la presentazione della dichiarazione annuale

2) la comunicazione all'Ufficio – da effettuare nella prima dichiarazione IVA successiva alla scelta (o, in caso di esonero dalla stessa, entro il termine per la sua presentazione) – costituisce solo un adempimento successivo e non essenziale ai fini della validità ed efficacia della scelta stessa che si manifesta e si sostanzia pertanto nella adozione di fatto del regime normale di applicazione dell'imposta (salva l'applicazione di sanzioni per la mancata, tardiva o irregolare comunicazione). È appena il caso di precisare che l'art. 10, c. 1 lett. e) del d.l. 14 marzo 2005, n. 35 ha modificato il citato comma 11 dell'art. 34 riconducendo le modalità di esercizio dell'opzione a quelle generali indicate nel regolamento di cui al d.P.R. 10 novembre 1997, n. 442. In questo contesto: 3) è stata eliminata la durata minima di 5 anni di validità dell'opzione per il regime ordinario che, di conseguenza opera per il periodo ordinario di un triennio; 4) è stata eliminata la previsione che non consentiva di revocare l'opzione qualora si fosse in presenza di beni ammortizzabili per i quali non fosse ancora scaduto il periodo di tutela legale di cinque o dieci anni (previsto rispettivamente per i beni mobili e per i beni immobili) fissato, ai fini della rettifica della detrazione, dall'art. 19-bis 2 del d.P.R. n. 633/1972. L'opzione per il regime ordinario (o l'eventuale revoca) rendono altresì applicabili le disposizioni di cui all'art. 19-bis 2, c. 3, per determinare il credito o il debito IVA al termine dell'anno precedente a quello di effetto dell'opzione (o della revoca) affinché il passaggio di regime non comporti duplicazioni o salti di imposta.

Passaggio dal regime ordinario a quello speciale

Nell'ipotesi di passaggio dal regime ordinario a quello speciale, sui beni giacenti deve essere determinata l'IVA detratta nel regime ordinario. A tal fine, il calcolo dell'IVA si effettua applicando le percentuali di compensazioni vigenti al momento della rettifica. La differenza che ne deriva deve essere conteggiata a debito nella prima liquidazione periodica utile.

Estratto dal libro “Imprenditore agricolo professionale (IAP) società agricola e agriturismo” di Cinzia De Stefanis - Matilde Fiammelli - Antonio Quercia - Francesca Arbore

Leggi anche: [Aspetti fiscali della impresa agricola: le attività agricole per connessione L'IVA in agricoltura – Approfondimento](#) [I chiarimenti su impresa agricola e attività commerciale](#)