



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

4

2016

Il regime speciale IVA dei produttori agricoli*

di Concetta Ricci

Università Lum Jean Monnet – Casamassima (BA)

ABSTRACT

The recent news from the European Union concerning the taxation of agricultural activities require some reflections on the VAT system in agriculture and the limitations imposed by European Union. As conceived at EU level and implemented at national level, the VAT system in agriculture, rather than a special procedure for applying the tax, appears as a special deduction, which results in a forfeiture and not an exemption: the same regime provides for the application of the VAT rate, with deduction of the tax, calculated by applying the tax base, the percentage of compensation approved by the Ministerial Decree 12/05/1992, 30/12/1997, 23/12/2005 and finally 26/01/2016. The tax benefit which derives from the regime depends on the measure of this percentages of compensation.

SINTESI

Le recenti novità provenienti dall'Unione Europea in materia tassazione delle attività agricole impongono alcune riflessioni sul regime Iva in agricoltura e sulle limitazioni imposte dall'ordinamento europeo. Così come concepito a livello Ue e recepito a livello nazionale, il regime dell'Iva in agricoltura, più che un regime speciale di applicazione dell'imposta, si configura come un regime speciale di detrazione, che si risolve in una forfettizzazione e non in una esenzione: lo stesso prevede l'applicazione dell'aliquota Iva ordinaria, con detrazione forfettaria dell'imposta, calcolata applicando sull'imponibile, le percentuali di compensazione approvate con i D.M. 12/05/1992, 30/12/1997, 23/12/2005 e da ultimo 26/01/2016. Il carattere vagamente agevolativo del regime può derivare dalla maggiore o minore larghezza con cui sono fissate dette percentuali.

SOMMARIO: 1. L'Iva in agricoltura: principi comunitari e disciplina nazionale – 2. Profili soggettivi – 3. Profili oggettivi – 4. Determinazione dell'imposta – 5. Limiti alla detrazione forfettaria – 6. Opzione per il regime ordinario – 7. Le attività agricole connesse – 8. Conclusioni

1. L'Iva in agricoltura: principi comunitari e disciplina nazionale

Le recenti novità provenienti dall'Unione europea in materia tassazione delle attività agricole impongono alcune riflessioni più generali sul regime Iva in agricoltura e sulle limitazioni imposte dall'ordinamento europeo¹.

¹ Sul punto v. Buono, *Dalla Legge europea 2015-2016 novità fiscali in agricoltura*, in *Corr. Trib.*, n. 36, 2016, 2796 ss.; Liberatore, *Le novità Iva della Legge europea 2015-2016*, in *Prat. Fisc.*, n. 35, 2016, 15 ss.

In particolare, allo scopo di adeguare la normativa italiana agli obblighi imposti dall'Unione Europea ed alla chiusura dei casi di pre-infrazione, avviati dalla Commissione europea nel quadro del sistema di comunicazione *EU Pilot*², sono state introdotte una serie di modifiche nel settore agricolo con la legge 7 luglio 2016, n. 122, recante "Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione Europea - Legge europea 2015-2016". Le principali novità fiscali relative al comparto agricolo in essa contenute, riguardano la modifica delle aliquote IVA applicabili alla cessione di alcuni beni³, l'introduzione di un apposito regime fiscale per i raccoglitori di tartufi occasionali; la riduzione della percentuale di detassazione degli utili accantonati a riserva indivisibile dai consorzi agrari.

La necessità di adeguare la disciplina Iva italiana alle previsioni comunitarie è diretta conseguenza della facoltà concessa dall'Ue agli Stati membri di prevedere un regime "speciale" per il settore agricolo.

Infatti, l'ordinamento comunitario riconosce agli Stati membri la facoltà di applicare al settore agricolo, in deroga al regime ordinario, un regime forfetario "inteso a compensare l'onere dell'imposta sul valore aggiunto pagata sugli acquisti di beni e servizi dagli agricoltori forfetari"⁴. La deroga dovrebbe, quindi, attenersi esclusivamente alla forfettizzazione della detrazione, mentre nulla potrebbe essere disposto in relazione alla determinazione dell'imposta sulle operazioni imponibili. Il regime speciale, scaturito dalla legge delega di riforma del sistema tributario italiano (l. 825/1971), non appariva in linea con la direttiva comunitaria, in quanto

² Ci si riferisce al caso *EU Pilot 7292/15/TAXU* nell'ambito del quale la Commissione europea ha rilevato l'incompatibilità con l'ordinamento dell'Unione del numero 12-bis) della tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633/1972, in base al quale alle cessioni di basilico, salvia e rosmarino viene applicata l'aliquota "super-ridotta" del 4%, in violazione dell'art. 110 della Direttiva 2006/112/CE, che consente di mantenere le aliquote inferiori al 5% per le sole operazioni che al 1° gennaio 1991 già godevano di tale beneficio. Al fine di evitare l'apertura di una procedura di infrazione viene prevista l'abrogazione del citato n. 12-bis) della tabella A, parte II e del n. 38-bis) della tabella A, parte III, e l'aggiunta del n. 1-bis) alla tabella A, parte II-bis allegata allo stesso Decreto.

³ Si tratta di alcuni prodotti alimentari, quali il basilico, la salvia, il rosmarino, l'origano e il tartufo, per i quali si dispone l'aumento delle aliquote Iva come segue: dal 4% al 5% per basilico, rosmarino e salvia freschi destinati all'alimentazione; la riduzione dell'aliquota IVA dal 10% al 5% per le piante allo stato vegetativo delle suddette specie; - la riduzione dell'aliquota IVA dal 22% al 5% per l'origano a rametti o sgranato

⁴ Art. 25, VI Direttiva Ue, 17 maggio 1977, n. 388.

concedeva, al soggetto passivo d'imposta, la possibilità di applicare, sulle operazioni imponibili, un'aliquota pari alla percentuale di compensazione prevista ai fini della detrazione, determinando il verificarsi del fenomeno della cosiddetta "rendita iva". Dovendo adeguare la disciplina nazionale ai principi comunitari⁵, il regime in oggetto è stato profondamente modificato⁶.

Le novità principali riguardano le modalità di quantificazione dell'imposta dovuta, assimilate a quelle applicabili nel regime ordinario: sulle cessioni di beni rientranti nel campo di applicazione della norma, infatti, l'imposta andrà applicata secondo le aliquote ordinarie. Nessuna modifica ha invece interessato la detrazione dell'imposta sugli acquisti, da effettuarsi applicando specifiche percentuali di compensazione sulle operazioni imponibili.

Deroghe sono previste per i produttori agricoli "minimi" e per i passaggi di beni dai soci o associati alle rispettive cooperative o associazioni. In questi casi, continua a trovare applicazione il regime previgente.

E' stata abrogata⁷ la disposizione che limitava l'applicazione del regime speciale ai soli produttori agricoli con volume d'affari inferiore a € 20.658,27 (art. 34, co. 3°). Tale limitazione era stata introdotta in ossequio alle previsioni comunitarie, secondo cui "l'applicazione del regime speciale agricolo non ha motivo di esistere per i produttori agricoli che per la loro dimensioni non hanno difficoltà ad assolvere agli obblighi contabili previsti dal regime ordinario"⁸.

Così come concepito a livello comunitario e recepito a livello nazionale, il regime dell'iva in agricoltura, più che un regime speciale di applicazione dell'imposta, si configura come un regime speciale di detrazione, che si risolve in una forfettizzazione e non in una esenzione. Il carattere vagamente agevolativo può derivare dalla maggiore o minore larghezza con cui sono fissate le percentuali di compensazione⁹.

⁵ Art. 3, comma 66°, lett. c), l. 23 dicembre 1996, n. 662.

⁶ Dall'art. 5, del D.lgs. 02 settembre 1997, n. 313.

⁷ Ex art. 10, D.L. 14 marzo 2005 n. 35.

⁸ V. Circ. min., 24 dicembre 1997, n. 328/E/1997, punto 6.3.1., in *Corr. Trib.*, 1998, 300.

⁹ In tal senso, v. Lupi, *Acquisti senza applicazione dell'iva da parte di produttori agricoli esportatori: da una risoluzione maldestra a una norma irrazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, III, 632 ss.

2. Profili soggettivi

Beneficiari del regime di detrazione forfettaria sono i “produttori agricoli”; si considerano tali gli imprenditori agricoli ex art. 2135 c.c., e quindi i soggetti che esercitano un’attività diretta alla “coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse”.

Dubbi sono sorti, in passato, sul corretto significato da attribuire all’espressione “coltivazione del fondo”. L’orientamento prevalente in dottrina era quello di estendere l’ambito di applicazione della norma, così da ricomprendere ogni attività inquadrabile oggettivamente tra quelle agricole, ancorché svolta con metodi tecnologicamente avanzati, che prescindono, in tutto o in parte, dallo sfruttamento del fondo¹⁰. Tuttavia, secondo altri, le colture poste in essere fuori dal fondo, anche se sviluppano prodotti merceologicamente agricoli, non potevano essere inquadrate nell’ambito dell’attività agricola perché sarebbe venuto a mancare “il cosiddetto duplice rischio dell’attività agricola”¹¹.

Difficoltà analoghe riguardavano la corretta interpretazione del concetto di “allevamento”. Secondo alcuni, lo sfruttamento del fondo era condizione imprescindibile per riconoscere natura agraria all’attività in oggetto¹². Altri, invece, si mostravano favorevoli ad un’interpretazione estensiva del dettato normativo, ritenendo qualificabile come agricola anche l’attività di allevamento del bestiame svolta con metodologie moderne ed avanzate, che si svolge in modo autonomo rispetto alla coltivazione del fondo¹³.

Con le modifiche apportate all’art. 2135 c.c. dal d.lgs. 228/2001, è stato chiarito che è qualificabile come agricola ogni attività inquadrabile nel ciclo biologico, nella sua considerazione unitaria ovvero come momento essenziale del ciclo stesso (ad esempio, apicoltura o allevamento di maiali per l’ingrasso e non per la

¹⁰ Romagnoli, *L’impresa agricola*, in Rescigno, XV, 1, 2001, 233; ID., voce *Agricoltura*, in *Noviss. dig. it.*, App., I., Torino, 1989, 165 ss.

¹¹ GALGANO, *L’imprenditore*, Bologna, 1970, 48 ss.

¹² BIONE, *L’imprenditore agricolo*, in Galgano, II, 1978, 449; ID., voce *Piccolo imprenditore*, in *Enc. giur.*, XXV, Roma, 2006, 89 ss..

¹³ MASSART, *Cooperative agricole*, in *Novissimo Dig. It.*, Appendice, II, Torino, 1980, 784 ss.; COSTA, *Sul regime dell’avicoltura: la Cassazione consolida una posizione di retroguardia*, in *Riv. dir. agr.*, II, 1980, 3 ss..

riproduzione). Pertanto, è imprenditore agricolo qualsiasi soggetto che eserciti una delle attività indicate nell'art. 2135, co. 1, c.c. (coltivazione del fondo, selvicoltura e allevamento del bestiame), anche senza un rapporto diretto con il terreno.

La nuova formulazione della norma, infatti, non dà alcuna rilevanza ad aspetti di tipo soggettivo

ai fini di qualificare chi è, o non è, imprenditore agricolo, ma si limita ad enunciare le attività aventi natura agricola. Dunque, può essere qualificato come imprenditore agricolo chiunque eserciti un'attività economica tra quelle elencate nell'art. 2135, co. 1 c.c., sia in forma individuale, sia societaria¹⁴.

Inoltre, l'attenuazione del legame con il fondo e la valorizzazione del momento dello sviluppo del ciclo biologico danno luogo ad una estensione dell'ambito di applicazione del regime speciale Iva, ricomprendendo anche attività prima considerate di dubbia qualificazione. Così, l'attività ortoflorovivaistica, un tempo ritenuta commerciale, successivamente fatta rientrare nell'ambito dell'attività agraria, a condizione che venisse dimostrata la stretta connessione con il fondo¹⁵, secondo la nuova regola è attività agricola propria a tutti gli effetti, in quanto riguardante una fase necessaria del ciclo biologico¹⁶. Né alcun dubbio può ormai essere espresso riguardo ad attività di allevamento del bestiame svolte con l'uso di tecnologie avanzate, purché dirette alla svolgimento di una fase del ciclo biologico, ad esempio la crescita dei capi, prodromica rispetto alla loro alienazione. Sul punto, già una giurisprudenza ormai risalente¹⁷ qualificava come agricola l'attività rivolta all'acquisto, allevamento e successiva cessione di suini lattinzoli e magroni anche se nutriti ed ingrassati con siero di latte e, in larga misura, con mangimi industriali.

¹⁴ PICCIAREDDA, *Impresa agricola nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, VII, Torino, 1992, 133 ss.; ID., *La nozione di reddito agrario*, Milano, 2004; DE STEFANIS - QUERCIA, *L'imprenditore agricolo*, Napoli, 2011, 10 ss..

¹⁵In tal senso, Cass., 24 luglio 1996, n. 6662, in *Riv. dir. trib.*, 1997, II, 711 ss.; Cass., 21 novembre 2001, n. 14706, in *Giur. Imp.*, 2002, 171 ss.; Cass., 18 dicembre 2008, n. 29636, nella prassi v. Circ., Ag. Entr., n. 328/E/97 cit.

¹⁶ MULEO, *I vivaisti: imprenditori agrari o imprenditori commerciali?*, in *Agr.*, n. 2, 2009, 15 ss.; nella prassi v. Circ., Ag. Entr., 14 maggio 2002, n. 44/E, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

¹⁷ Comm. trib. centr. 13 luglio 1990, n. 5245, in *Boll. trib.* 1990, 1758 ss..

E', inoltre, imprenditore agricolo chiunque eserciti un'attività connessa alle precedenti.

Secondo la novella del 2001, le attività dirette alla manipolazione, conservazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti agricoli, si considerano connesse, a condizione che: siano esercitate da un imprenditore agricolo; i prodotti oggetto di tali attività siano ottenuti *prevalentemente* dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali. Pertanto, soddisfatto il requisito della prevalenza dei beni di produzione propria rispetto a quelli acquisiti da terzi, e ricondotta in tal modo, per connessione, l'intera attività all'area dell'impresa agricola, si ritiene che il regime speciale Iva trovi applicazione sul complesso delle cessioni effettuate nell'ambito di tale attività¹⁸.

Lo stesso criterio della prevalenza viene utilizzato per la qualificazione delle attività di fornitura a terzi di beni e servizi (v. *sub art.* 34-bis), per le quali, infatti, è richiesto l'utilizzo *prevalente* di attrezzature o risorse dell'azienda, *normalmente* impiegate nell'attività agricola principale. Secondo i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria¹⁹, si considera "normale" l'impiego in via continuativa e sistematica delle attrezzature nell'attività agricola principale. Al contrario non potrà essere considerato "normale" l'utilizzo occasionale e sporadico nell'attività agricola principale di attrezzature che, invece, sono impiegate con continuità e sistematicità al di fuori dell'attività di coltivazione del fondo, del bosco o di allevamento di animali. Inoltre, sempre secondo il citato orientamento ministeriale, l'attività di fornitura di servizi non deve assumere per dimensione, organizzazione di capitali e risorse umane, la connotazione di attività principale.

Infine, sono connesse le attività di valorizzazione e manutenzione del territorio, nonché quelle di agriturismo esercitate dall'imprenditore agricolo.

Il requisito della prevalenza va dimostrato, per i beni, confrontando il valore quantitativo e/o monetario dei prodotti ottenuti dall'attività agricola principale con quello dei prodotti acquistati da terzi; per i servizi, sulla base del fatturato realizzato

¹⁸ V. Circ., Ag. Entr., n. 44/E/2002 cit.

¹⁹ Circ., Ag. Entr., n. 44/E/2002 cit.

con l'impiego di ciascuna specifica attrezzatura²⁰. Pertanto, l'imprenditore agricolo che, per migliorare la gamma dei beni offerti, acquista presso terzi beni di specie diverse da quelli prodotti, non potendo confrontare quantità relative a beni di specie diversa, confronterà il valore normale dei prodotti agricoli ottenuti dall'attività agricola principale e il costo dei prodotti acquistati da terzi²¹.

Il verificarsi del requisito della prevalenza non è, sufficiente, però, per ricomprendere, tra le attività connesse, la mera compravendita di prodotti agricoli, di cui alla I Parte della Tabella A, acquisiti da terzi. Sul punto, l'Amministrazione finanziaria²², in conformità al consolidato orientamento ministeriale in materia²³, ha chiarito che le attività connesse devono rimanere pur sempre strumentali, complementari e accessorie all'attività agricola principale. In particolare, detta strumentalità funzionale non può ritenersi sussistente nell'ipotesi di soggetti che, parallelamente ai beni di propria produzione, si limitano a commercializzare prodotti acquistati da terzi²⁴. Conseguentemente, tali cessioni, anche se non prevalenti, configurano sempre lo svolgimento di operazioni o attività commerciali, alle quali si rende applicabile il regime delle operazioni diverse, di cui al co. 5° se effettuate occasionalmente, ovvero, il regime delle attività diverse di cui all'art. 36, se svolte abitualmente.

Riguardo all'attività di fornitura a terzi di servizi, si è ritenuto non sussistesse il requisito della prevalenza nel caso di un'attività di produzione di energia elettrica svolta essenzialmente a mezzo di uno specifico impianto di "digestione anaerobica" di liquami, svolta da una società di allevamento di bestiame²⁵. Nella fattispecie si è ritenuto che, nonostante nell'attività di produzione di energia elettrica venissero impiegati i liquami ottenuti dall'attività agricola principale (allevamento del bestiame), il requisito della prevalenza non risultava soddisfatto in quanto l'impianto utilizzato per la produzione di energia non era impiegato

²⁰ Circ., Ag. Entr. n. 44/E/2002 cit.; Circ., Ag. Entr., 15 novembre 2004, n. 44/E, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

²¹ Circ., Ag. Entr. n. 44/E/2002 cit. e n. 44/E/2004 cit.

²² Circ., Ag. Entr., n. 44/E/2002 cit.

²³ Circ. min., n. 328/E/1997, cit.

²⁴ Circ., Ag. Entr., n. 44/E/2002 cit.

²⁵ Ris., Ag. Entr., 15 febbraio 2005, n. 17/E, in *Banca Dati Big*, IPSOA.

normalmente nell'esercizio dell'attività agricola. Si considera, invece, rientrante tra le attività di fornitura di beni e servizi a terzi, l'attività di coltivazione di vegetali di terzi in quanto per lo svolgimento di detta prestazione, l'imprenditore agricolo utilizza appieno le attrezzature dell'azienda agricola²⁶.

Ricorrendo il requisito della prevalenza e della oggettiva connessione con l'attività agricola principale, è comunque necessario che ricorra anche l'ulteriore requisito della connessione soggettiva, ovvero che vi sia identità soggettiva tra chi svolge l'attività agricola principale e quella connessa²⁷.

Si considerano produttori agricoli anche gli imprenditori ittici. Ai fini della loro qualificazione come soggetti beneficiari del regime speciale Iva, nessuna rilevanza assume, in mancanza di un espresso rinvio, la definizione contenuta nell'art. 2 del d.lgs n.226/2001. Pertanto, il regime speciale è applicabile alle attività di pesca soltanto se in acque dolci, e alle altre attività di piscicoltura, miticoltura, ostricoltura, coltura di altri molluschi, e crostacei e allevamento di rane, in acque dolci, salmastre o marine.

Mentre per i soggetti di cui alla lett. a), co. 2° della norma in commento non assume alcuna rilevanza la forma giuridica dell'impresa, avendo carattere assorbente la natura agricola dell'attività svolta, per i soggetti di cui alle lett. b) e c) notevole rilevanza riveste l'adozione di talune vesti giuridiche e lo svolgimento dell'attività agricola secondo particolari modalità.

Si considerano, infatti, produttori agricoli, gli organismi agricoli di intervento, a condizione che effettuano cessioni di prodotti in applicazione di regolamenti della Unione Europea concernenti l'organizzazione comune dei mercati dei prodotti stessi.

Sono, inoltre, beneficiari del regime speciale Iva le cooperative e loro consorzi che utilizzino, per lo svolgimento delle attività di cui all'art. 2135 c.c., *prevalentemente prodotti dei soci o che forniscano prevalentemente ai soci beni e*

²⁶ Circ., Ag. Entr., n. 12/2008 cit.

²⁷ *Contra* Cass., 3 luglio 2009, n. 15708, in *Agr.*, n. 6, 2009, 21 ss. e in *Dir. e giur. agr.*, n. 4, 2010, 248 ss., con nota di Grasso, *Sul trattamento fiscale delle società semplici che trasformano e commercializzano prodotti agricoli provenienti dai terreni gestiti dai soci.*

*servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico; le associazioni riconosciute che effettuino cessioni di beni prodotti prevalentemente dai soci, associati o partecipanti, nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione; gli enti che provvedono per legge, anche previa manipolazione o trasformazione, alla vendita collettiva per conto dei produttori soci. Ricorrendo il requisito della prevalenza, tali soggetti possono applicare il regime speciale di detrazione all'intero ammontare delle cessioni di prodotti agricoli*²⁸.

3. Profili oggettivi

Il regime speciale Iva si applica esclusivamente alle cessioni di prodotti agricoli e ittici tassativamente indicati nella I Parte della Tabella A, allegata al d.p.r. n. 633/72.

Il carattere tassativo dell'elencazione suddetta ha portato ad escludere l'applicabilità del regime speciale all'attività di cessione di energia da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, in quanto non prevista dalla Tabella A, Parte I. Tale attività, pertanto, pur essendo annoverata, al verificarsi del requisito della prevalenza, tra le attività agricole connesse, di cui al co. 3° dell'art. 2135 c.c.²⁹, in quanto tale produttiva di reddito agrario, sconta l'aliquota Iva ordinaria, ovvero, quando è effettuata ai sensi del n. 103) della Tabella A, Parte III, l'aliquota ridotta del 10%. Parimenti escluse dal regime di detrazione forfettaria per difetto del presupposto oggettivo, sono state considerate le cessioni di verdure prodotte, cotte e preparate in vaschette da un produttore agricolo, in quanto detti prodotti, preparati per il consumo immediato, non sono compresi nella prima parte della Tabella A³⁰.

Il riferimento della norma alle sole operazioni di *cessione*, porta ad escludere dal campo di applicazione del regime speciale talune attività, considerate agricole dall'art. 2135 c.c., che si concretano nella prestazione di servizi: si pensi a quelle,

²⁸ Circ., Ag. Entr., 17 gennaio 2006, n. 1/E, in *Banca Dati Big*, IPSOA.

²⁹ v. Circ., Ag. Entr., 6 luglio 2009, n. 32/E, in *Banca Dati Big*, IPSOA.; art. 1, comma 423 della legge 23 dicembre 2005 n. 266, come modificato dall'art. 1, comma 369 della legge n. 296/2006 e successivamente dal comma 178, dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

³⁰ Cass. 07/16

previste dal co. 3° dell'art. 2135 c.c., di fornitura di servizi (v. *sub* 34-bis), comprese quelle di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero agrituristiche di ricezione ed ospitalità³¹.

4. Determinazione dell'imposta

La determinazione dell'imposta dovuta avviene secondo regimi differenziati in funzione della natura dei soggetti beneficiari, del volume d'affari realizzato e della tipologia di operazioni effettuate (esclusivamente agricole, ovvero miste).

Il regime speciale, previsto per tutti i produttori agricoli che effettuano *esclusivamente* cessioni di prodotti rientranti nel campo di applicazione della norma, *senza alcun limite di volume d'affari*, comporta l'applicazione dell'aliquota Iva ordinaria, con detrazione forfettaria dell'imposta, calcolata applicando sull'imponibile, le percentuali di compensazione approvate con i D.M. 12/05/1992, 30/12/1997, 23/12/2005 e da ultimo 26/01/2016³². E' comunque prevista l'osservanza di tutti gli obblighi di natura contabile posti per i soggetti passivi Iva (emissione, conservazione e registrazione delle fatture di vendita; conservazione e registrazione delle fatture d'acquisto; liquidazione e versamento periodico dell'imposta).

I produttori agricoli che si avvalgono del regime speciale possono applicare la disciplina dell'esigibilità dell'Iva per cassa (*sub* art. 7, d.l. n. 185/2008; d.m. 26/03/2009)³³.

E' previsto, dall'art. 34, comma 6, il regime di esonero per i soggetti minimi, applicabile ai produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato o prevedono di realizzare, in caso di inizio di attività, un volume di affari non superiore a 7.000,00 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli di cui alla Parte I della Tabella A allegata al d.p.r. n. 633/1972. Per tali

³¹ Uricchio, *Riflessi fiscali della nuova disciplina del settore agricolo*, in *Rass. Trib.*, n. 1, 2002, 47 ss.

³² Quest'ultimo decreto ministeriale, emesso in attuazione della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 908 ha previsto l'innalzamento delle percentuali di compensazione IVA sui prodotti lattiero-caseari e sugli animali vivi. I chiarimenti sono contenuti nella circ., Ag. Entr., del 6 maggio 2016, n. 19/E, in *Banca Dati Big*, IPSOA.

³³ V. Circ., Ag. Entr., 20 aprile 2009, n. 20/E, in *Banca Dati Big*, IPSOA.

soggetti è prevista l'applicazione delle aliquote di compensazione, in luogo di quelle ordinarie, anche sulle cessioni di prodotti agricoli.

Sotto il profilo formale, è disposto l'esonero dal versamento dell'imposta e da tutti gli altri obblighi documentali e contabili connessi, compresa la presentazione della comunicazione Iva e della dichiarazione annuale. Nel caso di esercizio di più attività gestite con contabilità separata (*sub art. 36, co. 4°*) non sussiste l'obbligo di inserire nella dichiarazione il modulo relativo all'attività agricola esonerata. Tali soggetti devono soltanto numerare e conservare le fatture e le bollette doganali. Tutti gli obblighi formali e sostanziali vengono, infatti, trasferiti in capo ai cessionari o committenti, ai quali viene imposto l'obbligo di emissione della fattura con relativa esposizione dell'imposta quantificata sulla base delle aliquote di compensazione. La predetta fattura deve, poi, essere annotata nel registro degli acquisti. Il cessionario o committente deve pagare l'imposta direttamente al produttore agricolo che, in quanto esonerato dall'obbligo di versamento della stessa, la trattiene a titolo di compensazione dell'imposta assolta sugli acquisti³⁴.

Il superamento del limite di 7.000,00 euro rileva con effetto a partire dal periodo d'imposta successivo, mentre nessun mutamento di regime si verifica in corso d'anno. Diversamente, ove viene superato il limite relativo al rapporto tra cessione di prodotti agricoli e cessioni di beni diversi, ferma restando l'applicazione delle aliquote di compensazione per le vendite di prodotti agricoli e la relativa detrazione forfettaria, occorre separare l'attività agricola da quella non agricola: rispetto a quest'ultima, si applica il regime ordinario³⁵.

Il regime dei conferimenti a cooperative, associazioni ed enti prevede, in deroga rispetto alla regola generale, l'applicazione delle aliquote di compensazione ai passaggi dei beni tra soci o associati e le rispettive cooperative. Problemi di ordine applicativo si presentavano, in passato, per determinare l'imposta dovuta da

³⁴ V. Circ. Ag. Entr., 19 gennaio 2007, n. 1/E, in *Banca Dati Big*, IPSOA.

³⁵ PORCARO, *I regimi speciali Iva*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di MICCINESI, 1999, 224; in chiave più problematica, BENAZZI, *L'agricoltura*, in AA.VV., *Giur. sist. dir. trib.*, a cura di TESAURO, 2001, 377, il quale non esclude che il superamento del limite possa comportare la fuoriuscita totale del produttore agricolo dal regime speciale dell'agricoltura.

cooperative o associazioni nell'ipotesi in cui i conferimenti fossero stati eseguiti da produttori agricoli ai quali non spettava la detrazione forfettaria Iva.

Infatti, precedentemente, questi organismi potevano fruire del regime speciale solo per le cessioni di prodotti agricoli effettuate per conto di produttori ammessi ad avvalersi del regime speciale; per le cessioni aventi ad oggetto prodotti agricoli acquistati da terzi, non era, invece, possibile fruire della detrazione forfettaria, ma occorreva applicare le regole ordinarie.

Per effetto delle modifiche apportate dal d.l. n. 35/2005, gli organismi in questione, che effettuano cessioni di beni prevalentemente prodotti dai soci, possono applicare il regime speciale sulla totalità delle cessioni di prodotti agricoli e ittici, rientranti, ovviamente nell'elencazione tassativa di cui alla citata Tabella A³⁶.

Il regime speciale, tuttavia, non è applicabile ai prodotti acquistati da terzi e rivenduti allo stato originario, mentre per quanto riguarda i prodotti conferiti dai soci, essi possono essere venduti sia allo stato originario, sia previa trasformazione o manipolazione. Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, che per risolvere i dubbi sorti riguardo al trattamento tributario delle operazioni di cessione, previa trasformazione, dei prodotti conferiti dai soci³⁷, ha chiarito che *"la cooperativa agricola rappresenta una sorta di prolungamento dell'attività del socio, per effetto del quale, nell'ambito della vendita di prodotti agricoli, le attività connesse rappresentano una fase dell'attività di commercializzazione svolta dalla cooperativa per conto dei soci medesimi"*³⁸. Ne deriva, pertanto, che lo svolgimento di un'attività agricola connessa da parte di una cooperativa, o da parte di un consorzio di cooperative agricole, che commercializza i prodotti dei soci, non dà luogo ad altre operazioni imponibili rispetto alle cessioni di beni dai soci all'ente e dall'ente ai terzi.

³⁶ Circ., Ag. Entr., n. 1/E/2006, cit.

³⁷ Per quanto riguarda i prodotti che venivano ceduti previa trasformazione o manipolazione, sorgeva il dubbio che tali attività assumessero rilevanza di autonome prestazioni di servizi rese ai soci, e quindi da fatturare a parte. Sul punto v. BUONO, *Vendita di prodotti dei soci di coop agricola: regime IVA delle attività connesse*, in *Agr.*, n. 5, 2012, 32 ss.

³⁸ Risol., Ag. Entr., 12 giugno 2012, n. 65/E, in *Banca dati Big*, IPSOA.

Il regime delle imprese agricole miste si applica a quelle imprese che effettuano, nell'ambito della propria attività agricola, anche operazioni diverse da quelle indicate dal co. 1° dell'art. 2135³⁹.

Si considerano tali le cessioni di prodotti agricoli o ittici non ricompresi nella I Parte della Tabella A, ovvero di prodotti decisamente estranei all'attività agricola. Un'interpretazione estensiva della norma, ha portato a ricomprendere tra le operazioni "diverse" anche le cessioni di quei prodotti agricoli e ittici che, pur essendo compresi nella Tabella A, sono ottenuti, in parte, dalla produzione propria dell'imprenditore agricolo e in parte da acquisti effettuati presso altri soggetti, anche se a loro volta imprenditori agricoli, allo scopo di migliorare, sotto il profilo qualitativo, il prodotto finale⁴⁰.

Questa interpretazione è stata fortemente criticata in dottrina, sulla base dell'orientamento secondo cui la cessione di beni parzialmente ottenuti attraverso la loro acquisizione da produttori terzi non modifica la caratterizzazione soggettiva attribuibile all'imprenditore agricolo⁴¹. Secondo l'orientamento prevalente in dottrina, si dovrebbero allora ipotizzare le seguenti situazioni: l'utilizzo di prodotti di terzi ha carattere *marginale* rispetto ai beni prodotti dall'imprenditore agricolo, nel qual caso troverebbe applicazione il regime speciale di cui al comma 1°; l'acquisto di prodotti di terzi viene effettuato in quantità rilevanti, nel qual caso si avrebbero due attività, una agricola ed una commerciale tra loro separate, ovvero, qualora non fosse possibile separare le due attività, si avrebbe un'unica attività commerciale⁴².

Perché si possa parlare di imprese agricole miste, inoltre, è necessario che le operazioni "diverse", nel senso sopra chiarito, siano occasionali e comunque accessorie rispetto all'attività agricola cui compete l'applicazione del regime

³⁹ BORIA, *La disciplina tributaria dell'agriturismo*, in *Rass. Trib.* 90, 179 ss..

⁴⁰ Circ., Ag. Entr., n. 328/E/97, cit.

⁴¹ PORCARO, *I regimi speciali Iva*, cit., 225-226; in chiave più problematica, BENAZZI, *L'agricoltura*, cit., 379.

⁴² PORCARO, *I regimi speciali Iva*, cit., 226; BENAZZI, *L'agricoltura*, cit., 379. *Contra* Monti, *I sistemi semplificati di detrazione dell'Iva nelle imprese agricole così dette "miste"*, in *Rass. Trib.*, 1986, II, 430, secondo cui anche in quest'ultima ipotesi si configurerebbe un'impresa mista, a condizione che le cessioni "diverse" siano qualificabili come accessorie e poste in essere senza un'autonoma organizzazione imprenditoriale

speciale in oggetto. Nel caso, invece, in cui tali operazioni vengano svolte con carattere di sistematicità, ripetitività e autonomia, tale da configurare un'attività autonoma e collaterale rispetto a quella agricola, esse realizzano un'attività diversa, che richiede l'istituzione di un regime di contabilità separata (*sub art. 36, co. 4°*): si pensi, ad esempio, all'attività di agriturismo, alla vendita continuativa ed organizzata di prodotti per il giardinaggio da parte di vivaisti, alla vendita di carni bovine macellate, surgelate, ecc⁴³, alla vendita di piante e fiori acquistati dal florovivaista presso terzi⁴⁴.

Ricorrendo i requisiti anzidetti, il regime in oggetto prevede che le imprese agricole che svolgono anche operazioni diverse da quelle indicate nel 1° co, devono trattare queste operazioni separatamente, sia sotto il profilo formale sia sostanziale.

In particolare, con riguardo a quest'ultimo aspetto, la norma prevede che all'impresa sia consentita la detrazione analitica dell'Iva assolta sugli acquisti di beni non ammortizzabili e di servizi utilizzati esclusivamente per la produzione dei prodotti che formano oggetto delle attività accessorie a quella agricola⁴⁵. Non è consentita, quindi, la detrazione dell'Iva sulle spese generali, ossia non riconducibili ad una specifica operazione.

Per quanto attiene, poi, alle cessioni di prodotti parzialmente ottenuti attraverso l'acquisto da terzi, la detrazione forfettaria spetta sulla base del rapporto tra l'ammontare delle operazioni i cui beni sono esclusivamente il frutto della produzione propria dell'imprenditore agricolo e il totale delle operazioni effettuate⁴⁶. Tale interpretazione non è stata accolta, invece, dalla dottrina⁴⁷, sulla base dell'assenza di specifiche previsioni normative in merito e delle notevoli complicazioni che ne sarebbero derivate sul piano applicativo.

⁴³ BENAZZI, *L'agricoltura*, cit., 380-381

⁴⁴ MULEO, *I vivaisti: imprenditori agrari o imprenditori commerciali?*, cit., 15 ss.

⁴⁵ Cass., 13 marzo 2009, n. 6121, in *Agr.*, n. 15, 2009; e in *Giust. civ.*, 2009, 3, 442 ss.

⁴⁶ Circ., Ag. Entr., n. 328/E/1997 cit.

⁴⁷ PORCARO, *I regimi speciali Iva*, cit., 227; BENAZZI, *L'agricoltura*, cit., 380.

5. Limiti alla detrazione forfettaria

Con l'obiettivo di evitare una duplicazione della detrazione, il legislatore ha negato la detrazione forfettaria per tutti i prodotti rientranti nell'allegata Tabella A, a condizione che derivino da atti che non hanno scontato l'imposta e che il *dante causa* (cedente, donante, conferente) operi in regime ordinario.

La norma è stata oggetto di numerose modifiche normative, attuate sulla scia delle contrapposte interpretazioni dottrinali, giurisprudenziali e della prassi. In particolare, posizioni contrapposte riguardavano l'ipotesi classica di duplicazione della detrazione, quella posta in essere nel settore dell'allevamento di animali. Secondo l'interpretazione ministeriale⁴⁸, doveva ritenersi censurabile il comportamento posto in essere dai produttori agricoli, in quanto "l'art. 34 co. 1°, richiamando espressamente l'art. 19, rinvia al principio ivi contenuto in base al quale dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate può essere detratta esclusivamente l'imposta sul valore aggiunto assolta dal contribuente all'atto dell'acquisto o dell'importazione".

La giurisprudenza di legittimità ha manifestato un orientamento contrastante, riconoscendo, talvolta, il diritto alla detrazione forfettaria anche nel caso di cessione di bovini acquistati senza il pagamento dell'imposta⁴⁹; talaltra, invece, negando la detrazione forfettaria sulla base dell'assunto secondo cui "la norma non prevede una speciale detrazione ..., ma si limita a stabilire una specifica quantificazione della detrazione stessa. Essa difatti, rinviando indiscriminatamente alla detrazione prevista dall'art. 19, esplicita l'integrale recepimento del diritto alla detrazione quale previsto in quest'ultima norma e quindi del presupposto dello stesso"⁵⁰.

⁴⁸ Circ. min. n. 35/523123/1993, in *Fisco* 93, 4282 ss.

⁴⁹ Cass., 6 marzo 1999, n. 1943, in *Foro it.*, 1999, 849 ss. e in *Dir. e prat. trib.* 1999, II, 1543 ss., con nota di Sala, *Sulla detrazione forfettaria nell'acquisto di beni e servizi fuori campo i.v.a.*

⁵⁰ Cass., 4 marzo 1999, n. 1806, in *Foro it.*, 1999, 1850 ss.; in *Dir. e prat. trib.* 1999, II, 1545 ss., con nota di Sala, *Sulla detrazione forfettaria nell'acquisto di beni e servizi fuori campo i.v.a.*

La dottrina, prescindendo dalla specifica operazione, ha rilevato come lo schema elusivo in oggetto potesse essere generalizzato, applicandosi ogniqualvolta la detrazione Iva, anziché commisurata agli acquisti effettivi, sia forfetizzata⁵¹.

6. Opzione per il regime ordinario

Il regime speciale in oggetto rappresenta il regime naturale per i produttori agricoli che effettuino cessioni di beni indicati nella I Parte della Tabella A. Tuttavia, tali soggetti possono optare per il regime ordinario, con conseguente detrazione analitica dell'Iva assolta sugli acquisti.

L'opzione, ricondotta nell'ambito della disciplina generale del d.p.r. n. 442/1997⁵², vincola il contribuente per tre anni. La stessa deve essere esercitata mediante espressa comunicazione all'Agenzia delle Entrate nella prima dichiarazione annuale.

Prima della modifiche apportate dall'art. 10 del d.l. n. 35/2005, la giurisprudenza maggioritaria⁵³ aveva escluso l'applicabilità del regime ordinario nel caso di mancata comunicazione all'Agenzia entro i termini stabiliti, finendo per disconoscere efficacia giuridica al comportamento di fatto tenuto dal contribuente. Tuttavia, per effetto della disciplina generale del citato d.p.r. n. 442/1997, che ha espressamente riconosciuto la rilevanza giuridica dei comportamenti concludenti, la mancata comunicazione non dovrebbe comportare l'irrogazione di sanzioni, trattandosi di violazione meramente formale e in quanto tale, non punibile ai sensi dell'art. 10 dello Statuto del contribuente.

Gli imprenditori agricoli che scelgono, per opzione, di non applicare il regime Iva forfetario, rientrano *naturalmente*, sempre che ne ricorrano i presupposti, nel regime

⁵¹ LUPI, *Acquisti senza applicazione dell'IVA da parte di produttori agricoli esportatori: da una risoluzione maldestra a una norma irrazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, III, 632 ss.; ID., *Detrazioni forfetarie dell'Iva ed elusione fiscale*, in *Il Fisco*, 1993, 1165 ss..

⁵² V. D.L. n. 35/2005 cit. e Circ., Ag. Entr., n. 1/E/2006 cit.

⁵³ Cass. 17 settembre 1992, n. 10665, in *Riv. dir. trib.*, II, 1992, 695 ss.; in *Corr. trib.*, 1992, 2891 ss.; Cass., 11 febbraio 1995, n. 1550, in *Boll. trib.* 95, 869 ss.; in *Riv. giur. trib.* 1995, 856 ss.. *Contra* Cass. 14 settembre 1992, n. 10475, in *Riv. dir. trib.*, II, 92, 1027 ss.

dei contribuenti minimi (art. 1, co. 96°, L. 244/2007) per tutte le attività esercitate (agricole e non)⁵⁴.

Tuttavia, il contribuente può scegliere di non applicare il regime dei minimi, esercitando l'opzione per l'applicazione dell'Iva nei modi ordinari; in questo caso, l'esclusione dal regime dei minimi varrà non solo per l'attività agricola, ma anche per le eventuali ulteriori attività d'impresa, arte o professione esercitate⁵⁵. Qualora il contribuente svolga più attività (agricole e non) e, non avendo esercitato l'opzione, applichi, per le attività agricole, il regime speciale Iva, non potrà avvalersi del regime dei contribuenti minimi neppure per le ulteriori attività d'impresa, arte o professione eventualmente esercitate⁵⁶, a meno che rientri nei limiti di cui all'art. 32 del d.p.r. n. 917/1986⁵⁷.

Coloro che si avvalgono del regime speciale IVA in agricoltura sono invece esclusi dal regime forfettario introdotto dalla Legge di stabilità 2015 (legge 23 dicembre 2014 n. 190)⁵⁸ e non applicano la disciplina dello *splyt payment* di cui all'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/72⁵⁹.

7. Le attività agricole connesse

Il regime speciale di detrazione forfettaria per le attività agricole connesse è stato introdotto nel nostro ordinamento dall'art. 2, co. 7°, legge 24 dicembre 2003 n. 350.

Beneficiari del regime in oggetto sono tutti gli imprenditori agricoli, stante il rinvio, contenuto nella norma, all'art. 2135 c.c..

L'interpretazione letterale della norma in esame porta a ricomprendere nel campo di applicazione del regime speciale tutte le attività dirette alla produzione di beni e alla prestazione di servizi svolte mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata (ex art. 2135, co. 3° c.c.).

⁵⁴ Circ., Ag. Entr., 26 febbraio 2008, n. 13/E, punto 3.14, in *Banca Dati Big*, IPSOA.

⁵⁵ Circ. Ag. Entr. n. 13/E/2008, cit.

⁵⁶ Circ., Ag. Entr., 28 gennaio 2008, n. 7/E, punto 2.2, in *Banca Dati Big*, IPSOA.

⁵⁷ Circ., Ag. Entr., n. 7/E/2008, cit.

⁵⁸ Circ., Ag. Entr., 4 aprile 2016, n. 10/E.

⁵⁹ Circ., Ag. Entr., 13 aprile 2015 n. 15/E.

Tuttavia, nonostante il preciso e puntuale riferimento normativo, non c'è unanimità di consensi riguardo alle attività cui si rende applicabile la detrazione forfetaria in oggetto. I dubbi riguardano l'attività di "produzione di beni". Secondo l'orientamento dottrinale consolidato, atteso il richiamo all'art. 2135, co. 3° c.c., il regime forfetario dovrebbe trovare applicazione alla produzione e cessione di prodotti, diversi da quelli elencati nella I Parte della Tabella A, effettuate utilizzando prevalentemente attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola principale. Si tratterebbe, in sostanza, di quelle attività connesse che non possono, per difetto del requisito oggettivo, rientrare nel regime speciale ex art. 34, in quanto, pur rispettando il requisito della prevalenza, di cui all'art. 2135 c.c., conducono alla cessione di prodotti non compresi nell'elencazione tassativa contenuta nell'allegata Tabella A.

Tale interpretazione è stata considerata dall'Amministrazione finanziaria incompatibile con la normativa comunitaria perché in contrasto con la limitazione prevista dall'art. 25 della sesta Direttiva Ue che riserva il regime speciale di detrazione forfetaria ai soli beni e servizi elencati negli allegati alla medesima direttiva⁶⁰.

Sulla base di queste premesse, l'Agenzia delle Entrate è giunta ad escludere le attività in oggetto dal campo di applicazione della norma⁶¹.

L'Agenzia, invece, non interviene sulla questione dell'applicabilità del regime forfetario in esame alle attività di produzione di beni, contemplate dall'art. 2135, co. 3° c.c., per le quali non risulta soddisfatto il requisito della prevalenza (si tratta, in particolare, delle attività di produzione di beni che hanno per oggetto prodotti prevalentemente acquisiti da terzi). Sul punto particolarmente significative sono le considerazioni espresse nella circ. n. 44/E/2002 cit., in cui è chiarito che tali cessioni configurano sempre lo svolgimento di operazioni o attività commerciali.

Il regime di detrazione forfetaria previsto per le attività agricole connesse è sicuramente applicabile alle attività di "fornitura di servizi" di cui all'art. 2135, co. 3°

⁶⁰ Circ., Ag. Entr., n. 16 febbraio 2005, n. 6/E in *Banca Dati Big*, IPSOA; sul punto, in dottrina, v. CATTELAN, *I riflessi fiscali della nozione di imprenditore agricolo*, in *Corr. Trib.*, n. 30, 2002, 2745 ss.

⁶¹ Circ. ult. cit.

c.c.⁶². Si tratta dell'attività di fornitura di servizi a terzi, effettuata dall'imprenditore agricolo utilizzando prevalentemente attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola principale.

Al fine di meglio chiarire le caratteristiche di questa tipologia di attività connessa, l'Agenzia delle Entrate⁶³ ha precisato che: si considera "normale" l'impiego in via continuativa e sistematica delle attrezzature nell'attività agricola principale (al contrario, non potrà essere considerato "normale" l'utilizzo occasionale e sporadico nell'attività agricola principale di attrezzature che, invece, sono impiegate con continuità e sistematicità al di fuori dell'attività di coltivazione del fondo, del bosco o di allevamento di animali)⁶⁴; inoltre, l'attività di fornitura di servizi non deve assumere per dimensione, organizzazione di capitali e risorse umane, la connotazione di attività principale.

Tali attività sono escluse dal regime speciale ex art. 34 per difetto del presupposto oggettivo, consistendo in prestazioni di servizi e non in cessioni di beni.

Più problematico è invece il trattamento Iva delle prestazioni di servizi svolte con carattere di occasionalità. La questione, in particolare, verte sull'applicabilità, alle operazioni in esame, del regime speciale previsto per le attività connesse ovvero di quello delle "imprese miste".

Favorevole ad un'interpretazione estensiva della norma in commento è l'Agenzia delle Entrate⁶⁵, secondo cui il regime di detrazione forfetizzata in oggetto trova applicazione anche nell'ipotesi in cui siano effettuate prestazioni di servizi in via occasionale. Ad ulteriore conferma della propria posizione, l'Agenzia precisa che simili operazioni dovranno essere annotate separatamente, in modo che sia possibile determinare l'imposta detraibile, con riferimento ad esse, sulla base delle disposizioni che regolano il regime Iva delle attività connesse e non quello della c.d. "impresa mista", ex art. 34, co. 5°, d.p.r. n. 633/1972⁶⁶.

⁶² Circ., Ag. Entr., n. 6/E/2005 cit.

⁶³ Circ. n. 44/E/2002 cit.

⁶⁴ v., sul punto, anche Ris. Ag. E. n. 17/E/2005 cit.

⁶⁵ Circ., Ag. Entr., n. 6/E/2005 cit.

⁶⁶ Circ. ult. cit.

Su posizioni opposte, invece, si pone parte della dottrina⁶⁷ secondo cui le prestazioni di servizi di cui all'art. 2135, co. 3° c.c., svolte in modo occasionale, rientrerebbero nel campo di applicazione dell'art. 34, co. 5°, trovando ad esse applicazione la disciplina delle "imprese agricole miste".

A simili conclusioni si è giunti rilevando come l'art. 34, co. 5°, si applica in presenza di operazioni imponibili "diverse" da quelle di cui alla I Parte della Tabella A), operazioni che, in quanto diverse, possono riguardare beni e servizi. Pertanto, non sarebbero condivisibili, secondo quest'ultimo orientamento, le conclusioni dell'Agenzia "perché la prestazioni di servizi occasionale è plausibile e compatibile con un utilizzo saltuario e non prevalente dei mezzi agricoli, ma diventa assolutamente incompatibile con le attività dirette all'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata⁶⁸".

Il regime in oggetto prevede la determinazione forfetaria dell'imposta nella misura del 50% per tutte le operazioni effettuate dall'imprenditore agricolo e rientranti nel campo di applicazione della norma. La riduzione dell'Iva dovuta viene operata a titolo di detrazione forfetaria dell'imposta sugli acquisti e sulle importazioni, con la conseguenza che, in sede di liquidazione, l'imposta effettivamente assolta su detti acquisti o importazioni dovrà essere resa indetraibile.

Quanto agli adempimenti formali, è prevista l'osservanza di tutti gli obblighi di natura contabile posti per i soggetti passivi Iva (emissione, conservazione e registrazione delle fatture di vendita; conservazione e registrazione delle fatture d'acquisto; liquidazione e versamento periodico dell'imposta).

I produttori agricoli che si avvalgono del regime forfetario in oggetto possono applicare la disciplina dell'esigibilità dell'Iva per cassa (art. 7, d.l. n. 185/2008; d.m. 26/03/2009)⁶⁹.

⁶⁷ NATOLI, *Iva in agricoltura - operazioni miste e attività connesse*, in *Il Fisco*, n. 2, 2010, 187 ss.; ID., *Meccanismi applicativi dell'Iva in agricoltura*, in *Il Fisco*, n. 47, 2009, n. 1, 7750 ss..

⁶⁸ NATOLI, *op. ult. cit.*, 187 ss.

⁶⁹ Circ., Ag. Entr., 30 aprile 2009, n. 20/E, in *Banca Dati Big*, IPSOA.

In caso di esercizio congiunto di più attività, stante la limitazione del regime forfetario esclusivamente a quelle qualificabili come “connesse” ex art. 2135, co. 3° c.c., le operazioni svolte nell’esercizio di tali attività dovranno formare oggetto di contabilizzazione separata (art. 36)⁷⁰. Ne consegue che ove l’attività “connessa” è svolta contemporaneamente all’attività agricola rientrante nel regime speciale ex art. 34, si impone l’obbligo di fatturare i passaggi interni di beni dall’attività agricola propria a quella connessa. Ovviamente, la detrazione forfetizzata del 50% si applicherà soltanto sull’Iva relativa alle operazioni imponibili effettuate nell’ambito dell’attività connessa. Si pone il problema delle eventuali spese promiscue, per le quali dovrebbe operare un criterio proporzionale, lo stesso di quello previsto⁷¹ per le “operazioni diverse” poste in essere dalle c.d. “imprese agricole miste”. Il regime della contabilità separata non trova applicazione, invece, nel caso in cui, per entrambe le attività, sia stata esercitata opzione per il regime ordinario⁷².

Per le attività connesse, il regime forfetario in oggetto rappresenta il regime naturale di applicazione dell’Iva. Tuttavia, è possibile optare per il regime normale di determinazione dell’imposta, con conseguente detrazione analitica dell’Iva assolta sugli acquisti.

L’opzione, valida per tre anni, si esercita secondo le “consuete” modalità previste dal d.p.r. n.442/1997 (comportamento concludente del contribuente con obbligo di comunicazione nella prima dichiarazione annuale Iva).

Gli imprenditori agricoli che scelgono, per opzione, di non applicare il regime Iva forfetario, rientrano *naturalmente*, sempre che ne ricorrano i presupposti, nel regime dei contribuenti minimi (art. 1, co. 96°, L. 244/2007) per tutte le attività esercitate (agricole e non)⁷³. Tuttavia, il contribuente può scegliere di non applicare il regime dei minimi, esercitando l’opzione per l’applicazione dell’Iva nei modi ordinari; in questo caso, l’esclusione dal regime dei minimi varrà non solo per l’attività agricola

⁷⁰ Circ., Ag. Entr., n. 6/E/2005, cit.. In dottrina, v. MELIS, *L’esercizio di più attività nell’Iva*, in *Rass. Trib.*, n. 1, 2003, 69 ss.

⁷¹ Circ., Ag. Entr., n. 328/E/1997 cit.

⁷² Circ., Ag. Entr., n.6/E/2005 cit.

⁷³ Circ., Ag. Entr., n. 13/E/2008, cit., punto 3.1.

connessa, ma anche per le eventuali ulteriori attività d'impresa, arte o professione esercitate⁷⁴.

Qualora il contribuente svolga più attività (agricole e non) e, non avendo esercitato l'opzione, applichi, per le attività agricole connesse, il regime Iva forfetario, non potrà avvalersi del regime dei contribuenti minimi neppure per le ulteriori attività d'impresa, arte o professione eventualmente esercitate⁷⁵, a meno che rientri nei limiti di cui all'art. 32 del d.p.r. n. 917/1986⁷⁶.

Nel passaggio dal regime speciale a quello ordinario, il soggetto passivo potrebbe perdere la detrazione forfetaria relativa ai prodotti agricoli che saranno oggetto di cessione nell'anno in cui opererà il regime normale. Al fine di evitare tale effetto distorsivo, il contribuente deve determinare l'ammontare dell'imposta incorporata nei prodotti in giacenza al momento del passaggio di regime, applicando le percentuali di compensazione. Per quanto riguarda, invece, le materie prime (mangimi, concimi, fertilizzanti, ecc.), la quantificazione dell'imposta deve essere effettuata in base alle fatture d'acquisto dei singoli beni, con conseguente recupero dell'imposta realmente applicata. Viceversa, nel passaggio dal regime ordinario a quello speciale, sussiste l'obbligo di procedere alla rettifica della detrazione di cui all'art. 19-bis, quarto comma, d.p.r. n. 633/1972, con riferimento ai beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati ed ai beni ammortizzabili⁷⁷.

8. Conclusioni

Dall'analisi fatta emerge come il regime speciale Iva dei produttori agricoli sia applicabile solo a condizione che ricorrano gli stringenti presupposti soggettivi e oggettivi previsti dagli artt. 34 e 34-bis del D.P.R. n. 633/72.

⁷⁴ Circ. ult. cit.

⁷⁵ Circ., Ag. Entr., n. 7/E/2008, cit., punto 2.2.

⁷⁶ Circ. ult. cit.

⁷⁷ Circ., Ag. Entr., n.6/E/2005 cit.

La Suprema Corte, ribadendo un suo consolidato orientamento⁷⁸, ha di recente chiarito⁷⁹ come la prova dei presupposti legittimanti l'applicazione del regime speciale in questione, stante la sua natura derogatoria e agevolativa, incombe sul contribuente⁸⁰.

La fattispecie su cui sono intervenuti i giudici di legittimità prende le mosse da un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate che aveva ritenuto illegittima l'emissione di autofatture nei confronti di soggetti non soci che avevano effettuato transazioni commerciali con un Consorzio con esenzione IVA, senza, tuttavia, che lo stesso Consorzio avesse accertato se i suddetti cessionari si trovassero o meno nelle condizioni di esonero dall'obbligo di versamento e di dichiarazione previste dal d.p.r. n. 633 del 1972, art. 34, comma 6.

Sia la Commissione Tributaria Provinciale sia Regionale avevano accolto il ricorso del contribuente sulla base dell'assunto secondo cui in mancanza di prova contraria da parte dell'Ufficio, doveva ritenersi corretto il comportamento del Consorzio che aveva emesso autofattura nei confronti delle controparti per le quali non era stata messa in discussione la sussistenza della qualità di impresa agricola.

I giudici di legittimità ribaltano le decisioni di primo e secondo grado, rilevando come "la disposizione di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 34, per la parte in cui consente l'esonero dal versamento dell'imposta a favore dei produttori agricoli che nel precedente anno solare hanno realizzato un volume di affari non superiore al limite legislativamente fissato al comma 6, costituisce speciale regime di esenzione e dunque il soggetto che intenda avvalersene ha l'onere di dimostrare la

⁷⁸ V. Cass., 24 luglio 2013, n. 17951, in *Agr.*, n. 5, 2013 42 ss..

⁷⁹ Cass., 18 marzo 2016, n. 5408, in *Banca dati Big*, IPSOA

⁸⁰ Già nella sentenza Cass., 24 luglio 2013, n. 17951, cit. i giudici avevano affermato il principio in base al quale l'onere probatorio della sussistenza dei presupposti per l'applicazione del regime IVA speciale incombe sul contribuente trattandosi di un regime a cui il contribuente può espressamente rinunciare in quanto – "... costituisce una deroga al regime ordinario di applicazione della imposta, come peraltro è dato agevolmente evincere, oltre che dalla rubrica dell'art. 34 ("regime speciale per i produttori agricoli"), anche dalla espressa previsione della cessazione di applicazione del regime speciale - e dalla conseguente sottoposizione all'ordinario regime dell'IVA anche delle attività di cessione beni e prestazioni servizi effettuate nell'esercizio della "impresa agricola" ex art. 2135 cod. civ. - nel caso di superamento del limite predetto (comma 4) e dalla riconosciuta opzionalità del regime fiscale, rimessa alla scelta dell'imprenditore agricolo, il quale può richiedere "l'applicazione della imposta nel modo normale, dandone comunicazione per iscritto all'Ufficio IVA ..." (comma 8)"

sussistenza dei relativi presupposti di fatto e giuridici, ivi compresa la prova in ordine ai fatti costitutivi della "impresa agricola", per il rinvio diretto all'art. 2135 c.c.".

In definitiva, secondo la recente giurisprudenza di legittimità, in tema di IVA, il regime di "esonero" agevolato nel campo dell'agricoltura, previsto dall'art. 34, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972, costituisce uno speciale regime di esenzione, per il quale il soggetto che intenda avvalersene ha l'onere di dimostrare la sussistenza dei relativi presupposti di fatto e giuridici; tale onere probatorio si trasferisce sul cessionario dei prodotti agricoli che, ove intenda applicare il regime *de quo*, è tenuto a provvedere alla regolarizzazione dell'operazione di acquisto senza emissione di fattura, ai sensi dell'art. 6, commi 8 e 9, del d.lgs. n. 471 del 1997, dovendo in caso contrario applicare il regime IVA ordinario.