

IL SISTEMA FISCALE IN AGRICOLTURA

Gli speciali di PianetaPSR

Guida operativa agli aspetti fiscali
degli interventi finanziati dai PSR

IL SISTEMA FISCALE IN AGRICOLTURA

*Pubblicazione realizzata con il contributo FEASR (fondo europeo per l'agricoltura e lo sviluppo rurale)
nell'ambito delle attività previste dal programma Rete Rurale Nazionale 2007-2013*

*Responsabile del progetto: Camillo Zaccarini Bonelli
Contributo a cura di: Franco Preziosi e Giampaolo Tosoni
Con il coordinamento di: Alessandro Mastrantonio
Grafica: Roberta Ruberto*

PREFAZIONE

Con una dotazione di contributi pubblici pari a 17, 6 miliardi di euro, di cui la metà a carico dell'Unione europea (Feasr), spalmati nel periodo di programmazione 2007-2013, la Politica di sviluppo rurale rappresenta il più importante volano finanziario sul quale poggiare le basi di una politica agricola nazionale che mira al rafforzamento strutturale del sistema agricolo italiano. L'obiettivo è di vincere le nuove sfide poste al centro della Pac: creare le condizioni per un modello europeo sempre più competitivo, in grado di garantire l'approvvigionamento alimentare in termini di quantità e qualità, da coniugare con la crescente esigenza di uno sviluppo sostenibile che rispetta e tutela l'ambiente e il territorio.

La polarizzazione su questi due obiettivi caratterizza il nuovo concetto di agricoltura moderna, produttrice di materie prime agricole per soddisfare la domanda di cibo, ma anche fornitrice di beni e servizi pubblici di cui beneficia l'intera collettività. Obiettivi fortemente legati tra loro, nel senso che solo un sistema di aziende agricole efficienti e produttive può garantire questo doppio ruolo. Ciò vale soprattutto nelle aree rurali, dove la presenza dell'agricoltore è vitale per arginare il fenomeno dello spopolamento e il degrado del territorio.

In coerenza con queste nuove sfide, il Piano Strategico Nazionale, elaborato dal Ministero delle politiche agricole, ha tracciato le priorità degli interventi su cui convogliare un congruo pacchetto di risorse, spettando poi alle singole Regioni con i loro Programmi di Sviluppo Rurale il compito di adottare le misure operative, adattandole alle singole realtà locali.

Per realizzare questi obiettivi, accanto alla leva finanziaria, come in tutte le attività economiche, anche l'agricoltore deve fare i conti con la cosiddetta leva fiscale, una variabile molto importante ai fini della valutazione dei progetti sui quali si intende investire e della loro sostenibilità economica.

Ed è proprio per offrire uno strumento di aggiornamento agli operatori rurali, la Rete Rurale Nazionale ha deciso di realizzare una "Guida fiscale", commissionata a professionisti esperti del settore. Il documento parte dall'illustrazione del sistema fiscale in agricoltura per poi approfondire il trattamento fiscale relativo alle principali categorie di

investimento finanziabili dai PSR 2007/2013, offrendo così una particolare chiave di lettura pratica in grado di supportare le scelte degli agricoltori anche con esempi concreti.

Per dare una maggiore diffusione a questo strumento di lavoro, la “Guida fiscale” sarà suddivisa in fascicoli veicolati in allegato a PIANETAPSR, la newsletter online della Rete Rurale Nazionale che debutta oggi in rete con il primo numero.

Giuseppe Blasi

INDICE

1. PREMESSA	9
2. L'IMPRENDITORE AGRICOLO	10
3. L'IMPRENDITORE AGRICOLO PROFESSIONALE.....	13
4. LE IMPOSTE SUI REDDITI	14
4.1 Il reddito dominicale	14
4.2 Il reddito agrario	15
4.3 Perdite per mancata coltivazione e per eventi naturali	15
4.4 Le attività agricole principali.....	16
4.5 Le attività agricole connesse.....	16
4.6 La trasformazione di altri prodotti.....	20
4.7 La fornitura di servizi.....	20
5. L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO.....	22
5.1 Requisito soggettivo.....	22
5.2 Requisito oggettivo	23
5.3 La detrazione forfetizzata.....	23
5.4 Il regime di esonero	24
5.5 IVA teorica	25
5.6 Opzione per il regime ordinario.....	26
5.7 Le cooperative	27
5.8 Attività agricole connesse	28

1. PREMESSA

Il sistema fiscale in agricoltura è caratterizzato dalla presenza di regimi forfetari, riduzioni dell'imponibile, applicazione di aliquote ridotte.

In particolare:

- per le imposte dirette, il reddito è determinato, in linea generale, su base catastale;
- per l'imposta sul valore aggiunto (IVA), la detrazione è forfettizzata in base alle percentuali di compensazione;
- per l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), si applica l'aliquota ridotta nella misura dell'1,9%;
- per l'imposta comunale sugli immobili (ICI), la base imponibile è ridotta per scaglioni;
- per l'imposta di registro sono previste agevolazioni per l'acquisto di terreni agricoli.

L'utilizzo di sistemi forfetari assume particolari aspetti positivi in riferimento ad attività per le quali sussistono obiettive difficoltà nella puntuale individuazione dei costi, come, appunto, si verifica per le attività agricole "diverse", che sono sempre esercitate in connessione ad una attività agricola principale (coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali), utilizzando gli stessi beni e risorse, anche umane, impiegate nell'azienda agricola.

Oltre ai vantaggi connessi alle semplificazioni contabili, è opportuno evidenziare che la determinazione del reddito mediante applicazione di predeterminate percentuali ai corrispettivi delle operazioni imponibili assorbe ogni altra erogazione, per cui risultano ininfluenti, sotto il profilo fiscale, premi, contributi, finanziamenti, e simili.

Inoltre, ai fini dell'accertamento, non si rendono applicabili i sistemi basati su coefficienti presuntivi, quali gli studi di settore ed i parametri.

Premesso quanto sopra, prima di illustrare il sistema fiscale, è opportuno esaminare la figura dell'imprenditore sotto il **profilo civilistico**, sia perché in alcuni casi i due concetti, civile e fiscale, possono differire, sia perché frequentemente la norma fiscale richiama quella civile.

2. L'IMPREDITORE AGRICOLO

La legge 5 marzo 2001, n. 57, in materia di apertura e regolazione dei mercati, prevede una delega al Governo per l'emanazione di disposizioni finalizzate alla modernizzazione dei settori dell'agricoltura, delle foreste, della pesca e dell'acquacoltura, anche in funzione della razionalizzazione degli interventi pubblici.¹

In attuazione della delega, sono stati emanati i seguenti decreti legislativi:

- decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 226: Orientamento e modernizzazione del settore della pesca e dell'acquacoltura;
- decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 227: Orientamento e modernizzazione del settore forestale;
- decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 226: Orientamento e modernizzazione del settore agricolo.

Il provvedimento relativo al settore agricolo rappresenta una vera e propria riforma dell'agricoltura in quanto ha previsto la riscrittura della figura dell'imprenditore agricolo, per il quale era previsto, in precedenza, solo lo svolgimento delle attività di base (coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento del bestiame) quando rientravano nell'esercizio normale dell'agricoltura.

L'articolo 2135 del codice civile, nel testo sostituito dall'articolo 1 del D.Lgs. n. 228/2001, definisce le attività agricole, distinguendole tra "attività principali" ed "attività connesse".

Sono attività principali:

- la coltivazione del fondo;
- la silvicoltura;
- l'allevamento di animali.

Particolare rilevanza assume, rispetto al precedente testo, la sostituzione della parola "*bestiame*" con la parola "*animali*", che consente di superare le interpretazioni restrittive della giurisprudenza,

¹ Legge 5 marzo 2001, n. 57, articoli 7 e 8

che aveva ricompreso nel termine “*bestiame*” soltanto gli animali che tradizionalmente sono allevati sul fondo (bovini, ovini, suini, caprini ed equini).

Nel secondo comma viene precisato che per coltivazione del fondo, silvicoltura ed allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed 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 o il bosco.

Con tale definizione, incentrata sul **ciclo biologico**, si è inteso superare la nozione vigente nel passato, in base alla quale la “terra” rappresentava il fattore principale delle attività agricole, introducendo un criterio più coerente con i tempi moderni, il quale considera tale bene solo uno di quelli che concorrono all’ottenimento dei prodotti agricoli.

In sostanza, si deve dare rilevanza al ciclo biologico, o ad una fase dello stesso, attraverso i quali si ottiene l’incremento dei prodotti vegetali o animali.

Tale definizione è particolarmente significativa in riferimento ad alcuni settori, come il florovivaismo e l’allevamento, per cui si può essere considerati produttori agricoli anche se la pianta o l’animale sono acquistati da terzi, a condizione che venga completato un ciclo biologico ovvero una fase necessario dello stesso, che comporta un incremento del prodotto.

Innovativa rispetto alla precedente norma risulta anche la qualificazione delle attività considerate agricole per connessione, in quanto collegate ad una attività agricola principale.

Ai sensi del terzo comma dell’articolo 2135 del codice civile sono considerate connesse le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall’allevamento di animali.

Trattasi di attività che singolarmente potrebbero essere qualificate come commerciali o industriali, ma che, svolte in connessione con una attività agricola, acquistano “*ex lege*” carattere agricolo.

E’ importante sottolineare che per tali attività il legislatore ha introdotto il criterio della “prevalenza” in sostituzione di quello della “normalità”, ormai inadeguato per lo sviluppo di una moderna agricoltura.

Infine, per la prima volta viene riconosciuto il carattere agricolo alla fornitura di servizi, a condizione che le prestazioni vengano svolte utilizzando prevalentemente attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata. Si concretizza, pertanto, il ruolo "multifunzionale" dell'agricoltura, in virtù del quale l'impresa, pur restando fondamentalmente ancorata al settore agricolo, può realizzare attività che sconfinano in altri settori, quali l'industriale ed il terziario. Il riconoscimento della multifunzionalità dell'agricoltura costituisce un elemento di valore strategico per lo sviluppo del settore ed una importante opportunità economica per le imprese agricole.

3. L'IMPRENDITORE AGRICOLO PROFESSIONALE

La figura dell'imprenditore agricolo a titolo principale, in precedenza definito dall'articolo 12 della legge n. 153/75, è stata sostituita da quella dell'imprenditore professione, contenuta nell'articolo 1, comma 1, del D.Lgs. n. 99 del 2004, che valorizza le capacità professionali, per cui il riconoscimento della qualifica è condizionato dal possesso delle conoscenze e competenze professionali stabilite dall'articolo 5 del Regolamento CE n. 1257/99.

Inoltre, l'imprenditore deve:

- dedicare alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo;
- ricavare almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro.

Per gli imprenditori che operano nelle zone svantaggiate di cui allo stesso Regolamento, i suddetti requisiti sono ridotti al 25%. E' onere delle Regioni accertare i requisiti richiesti, salva la facoltà dell'INPS di svolgere le verifiche necessarie ai fini previdenziali.

Anche i soggetti diversi dalle persone fisiche possono acquisire la qualifica di imprenditore agricolo professionale.

In particolare, le **società cooperative** acquisiscono la qualifica:

- a) qualora il loro statuto preveda nell'oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole;
- b) se nella ragione sociale è inserita la dicitura "*società agricola*".

Le **società di persone e di capitali** sono considerate imprenditori agricoli professionali se lo statuto prevede quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole ed abbiano i seguenti requisiti:

- 1) per le **società di persone**, qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari);
- 2) per le **società di capitali**, quando almeno un amministratore sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

4. LE IMPOSTE SUI REDDITI

Ai fini della tassazione dei redditi, la determinazione del reddito è principalmente effettuata su base catastale. Tale sistema è adottato dalle ditte individuali e dalle società semplici, in quanto regime naturale, mentre le società in nome collettivo e quelli in accomandita semplice, nonché le società a responsabilità limitata possono applicarlo per opzione, in alternativa al regime normale (bilancio). La determinazione del reddito su base catastale fa riferimento al reddito dominicale ed al reddito agrario.

4.1 IL REDDITO DOMINICALE

Il reddito dominicale rappresenta la parte del reddito fondiario diretta a remunerare colui che ha il possesso del terreno a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto, o altro diritto reale di godimento e deve essere dichiarato **indipendentemente** da chi coltiva il terreno.

Ai fini della dichiarazione dei redditi, fino alla data di entrata in vigore delle nuove tariffe d'estimo, i redditi dominicali devono essere rivalutati nella misura dell'80%. Per i terreni concessi in affitto, in linea generale deve essere dichiarato il reddito dominicale, anche nel caso in cui il canone sia superiore all'affitto.

In deroga a tale principio, nel caso di affitto soggetto a regime vincolistico, se il canone risulta inferiore di oltre un quinto alla rendita catastale (reddito dominicale maggiorato dell'80%), si dichiara il canone effettivo. Se il terreno è concesso in affitto a giovani coltivatori diretti o imprenditori agricoli di età inferiore a 40 anni, con contratto di durata non inferiore a cinque anni, la maggiorazione non si applica.

Il reddito dominicale delle superficie adibite alle colture in serra o alla funghicoltura, in mancanza della corrispondente qualità nel quadro di qualificazione catastale, è determinato mediante l'applicazione della tariffa d'estimo più alta in vigore nella provincia.

Non si considerano produttivi di reddito dominicale i terreni:

- che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani;
- dati in affitto per usi non agricoli;
- produttivi di reddito di impresa.

4.2 IL REDDITO AGRARIO

Il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio ed al lavoro di organizzazione impiegati nell'esercizio delle attività agricole.

Titolare del reddito agrario è colui che esercita l'attività agricola. Ai fini della dichiarazione dei redditi, anche i redditi agrari devono essere rivalutati nella misura del 70%.

4.3 PERDITE PER MANCATA COLTIVAZIONE E PER EVENTI NATURALI

Se un terreno non è stato coltivato, neppure in parte, per un'intera annata agraria, e per cause non dipendenti dalla tecnica agraria, il reddito dominicale concorre alla determinazione del reddito complessivo nella misura del 30%, ed il reddito agrario si considera inesistente.

La perdita, per eventi naturali, di almeno il 30% del prodotto ordinario ritraibile dal fondo, comporta l'annullamento sia del reddito dominicale, che di quello agrario.

4.4 LE ATTIVITÀ AGRICOLE PRINCIPALI

L'articolo 32, comma 2, del TUIR, elenca le attività che possono essere dichiarate con il reddito agrario:

- coltivazione del fondo e silvicoltura;
- allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno;
- coltivazione di vegetali in serre che utilizzano fino al doppio della superficie di base.

4.5 LE ATTIVITÀ AGRICOLE CONNESSE

Come già detto, l'articolo 1 del D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, ha sostituito integralmente l'articolo 2135 del codice civile ed ha fornito una nuova definizione dell'imprenditore agricolo e delle attività agricole.

In particolare, il comma 3 del citato nuovo articolo 2135 ha innovato rispetto alla previgente norma, con la qualificazione delle attività che devono essere considerate agricole in quanto collegate ad una attività agricola principale.

Al riguardo, si sottolinea che, ai fini della qualificazione dell'attività connessa come "*agricola*", è richiesto, in primo luogo, un collegamento soggettivo, nel senso che le attività devono essere svolte dalla stesso imprenditore agricolo che esercita una attività agricola principale.

E' richiesto, inoltre, un collegamento aziendale, di carattere oggettivo, individuato nella circostanza che i prodotti provengano prevalentemente dall'attività agricola principale.

La precedente formulazione considerava agricole per connessione le attività di manipolazione e trasformazione di prodotti agricoli quando rientravano nell'esercizio normale dell'agricoltura.

Il criterio della normalità, che pure ha offerto alla norma la flessibilità ed elasticità rese necessarie dalla evoluzione del processo produttivo, implicava una indagine di fatto per accertare, di volta in volta, se una determinata attività di trasformazione rientrava nel suddetto criterio in relazione alle dimensioni dell'impresa, alla località in cui l'impresa operava, ai mezzi di cui si avvaleva, al tempo in cui veniva esercitata.

Sulla questione sono intervenuti numerosi pronunciamenti sia da parte della giurisprudenza, che da parte dell'Amministrazione finanziaria, dai quali si evidenzia che i prodotti trasformati che rientravano nell'esercizio normale dell'agricoltura e che, quindi, potevano essere dichiarati con il reddito agrario, erano sostanzialmente tre: vino, olio e formaggi, ottenuti, rispettivamente, dalla trasformazione dell'uva, delle olive e del latte.

Non sono stati, invece, riconosciuti agricoli altri prodotti trasformati, come, ad esempio, la carne macellata, le marmellate e le conserve.

Nel nuovo testo della lettera c) dell'articolo 32, il criterio della "normalità" è stato eliminato, in aderenza al dettato civilistico, ed è presente quello esclusivo della "prevalenza", in base al quale sono considerate agricole per connessione le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti **prevalentemente** dalle attività principali.

Tuttavia, sotto il profilo fiscale non tutti i prodotti trasformati possono essere dichiarati con il reddito agrario, in quanto degli stessi non si è tenuto conto nella determinazione dell'estimo catastale.

Pertanto, la nuova norma rinvia ad un elenco di prodotti che devono essere individuati con un apposito decreto emanato, ogni due anni, dal Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta del Ministro per le politiche agricole e forestali.

Il decreto deve tenere conto dei criteri contenuti nel primo comma dell'articolo 32 del TUIR, il quale dispone che il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio ed al lavoro di organizzazione.

L'ultimo decreto, emanato il 5 agosto 2010, prevede le seguenti attività:

- produzione di carni e prodotti della loro macellazione;
- produzione di carne essiccata, salata o affumicata, salsicce e salami;
- lavorazione e conservazione delle patate, escluse le produzioni di purè di patate disidratato, di snack a base di patate, di patatine fritte e la sbucciatura industriale delle patate;
- produzione di succhi di frutta e di ortaggi;
- lavorazione e conservazione di frutta e di ortaggi;
- produzione di olio di oliva e di semi oleosi;
- produzione di olio di semi di granturco (olio di mais);
- trattamento igienico del latte e produzione dei derivati del latte;
- lavorazione delle granaglie;
- produzione di farina o sfarinati di legumi da granella secchi, di radici o tuberi o di frutta in guscio commestibile;
- produzione di prodotti di panetteria freschi;
- produzione di vini;
- produzione di grappa;
- produzione di aceto;
- produzione di sidro e di altri vini a base di frutta;
- produzione di malto;
- disidratazione di erba medica;
- lavorazione, raffinazione e confezionamento del miele;

- produzione e conservazione di pesce, crostacei e molluschi, mediante congelamento, surgelamento, essiccazione, affumicatura, salatura, immersione in salamoia, inscatolamento, e produzione di filetti di pesce;
- manipolazione dei prodotti derivanti dalle coltivazioni agricole.

4.5.1 La prevalenza

In base a quanto stabilito dall'articolo 32, lettera c), del TUIR, rientrano nel reddito agrario non solo le trasformazioni e le manipolazioni dei prodotti ottenuti, dallo stesso soggetto, dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, ma anche di quelli acquistati da terzi, a condizione che quelli acquistati non siano prevalenti rispetto ai propri.

Pertanto, diventa indispensabile stabilire come si debba determinare la prevalenza.

Sulla questione l'Agenzia delle entrate ha emanato la circolare n. 44/E del 15 novembre 2004, con la quale ha chiarito che, in linea generale, la prevalenza può essere misurata in termini di quantità o di valore: il primo parametro (quantità) può essere utilizzato se i beni da porre a confronto risultano omogenei (ad esempio, trasformazione in marmellate di mele prodotte e mele acquistate).

Se, invece, i beni non sono omogenei, il criterio più idoneo è quello del valore (ad esempio, trasformazione in marmellate di mele prodotte e pere acquistate da terzi).

Su questa base, la circolare ministeriale ha chiarito che, "per tener conto dell'evoluzione avutasi nell'economia delle imprese agricole" l'esercizio delle attività connesse può comportare l'utilizzo dei prodotti acquistati da terzi al fine di:

- ottenere un incremento quantitativo della propria produzione ed un più efficiente sfruttamento della struttura produttiva;
- migliorare qualitativamente la propria produzione;
- ampliare la gamma dei prodotti offerti.

Nei casi in cui l'imprenditore acquisti prodotti riconducibili alla stessa categoria in cui opera nell'esercizio dell'attività principale, la prevalenza presuppone un confronto quantitativo; nell'ipotesi in cui i prodotti acquistati presso terzi appartengono, nell'ambito dello stesso comparto produttivo, a specie diverse, la condizione della prevalenza va verificata in base al valore.

4.6 LA TRASFORMAZIONE DI ALTRI PRODOTTI

Per le attività dirette alla manipolazione e trasformazione di prodotti diversi da quelli elencati nel decreto ministeriale è stato introdotto un regime forfetario, previsto dall'articolo 56-bis, comma 2, del TUIR, in base al quale la determinazione del reddito viene effettuata applicando all'ammontare dei corrispettivi registrati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto il coefficiente del 15%.

Al riguardo, come detto in precedenza, deve trattarsi di attività rientranti tra quelle **"usualmente"** esercitate nell'ambito dell'attività agricola.

4.7 LA FORNITURA DI SERVIZI

Novità assoluta per il settore agricolo è stato l'inserimento della fornitura di servizi tra le attività considerate agricole per connessione.

Tali attività devono essere svolte utilizzando prevalentemente attrezzature o risorse normalmente impiegate nell'attività agricola principale. Pertanto, due sono i parametri da prendere in considerazione al fine di verificare la sussistenza delle condizioni previste dalla norma: normalità e prevalenza

4.7.1 Normalità

Un bene è normalmente utilizzato nell'attività agricola se corrisponde al fabbisogno lavorativo dell'azienda, in riferimento sia alla tipologia ed al numero delle attrezzature, che al tipo di attività svolta.

Ad esempio, se, in relazione all'estensione ed alla destinazione colturale dei terreni, è sufficiente una macchina agricola, non è normale utilizzarne due o più. Parimenti, una mietitrebbia è normalmente utilizzata in caso di produzione di grano, ma non nell'ipotesi di viticoltura.

4.7.2 Prevalenza

Per quanto riguarda la prevalenza, la circolare ministeriale chiarisce che la verifica va effettuata in relazione al volume d'affari prodotto con le attrezzature normalmente impiegate in azienda, che deve risultare superiore a quello conseguito con le altre attrezzature.

Si tratta di attività quali, ad esempio, motoaratura, spalatura della neve, manutenzione del territorio, manutenzione del verde pubblico, e simili, che l'imprenditore agricolo svolge impiegando in misura prevalente le stesse macchine agricole e le stesse risorse umane utilizzate nell'azienda.

In base alla valutazione ministeriale, se i servizi sono forniti utilizzando esclusivamente le attrezzature normalmente impiegate in azienda non si deve procedere ad alcuna verifica.

La prevalenza deve sussistere, invece, in riferimento ai servizi forniti con le attrezzature che non sono normalmente usate in azienda. Pertanto, se in azienda viene utilizzato normalmente un trattore, con tale attrezzatura si possono effettuare lavori all'esterno senza alcuna limitazione.

Se, invece, oltre al trattore viene utilizzata anche una mietitrebbia che non è impiegata in azienda perché trattasi, ad esempio, di azienda viticola, allora il volume d'affari relativo ai lavori effettuati con il trattore deve essere superiore al volume d'affari conseguito con la mietitrebbia.

Per tali servizi la determinazione del reddito potrà essere effettuata in modo forfetario, nella misura del 25% dei corrispettivi annotati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

La determinazione del reddito in modo forfetario si applica anche nel caso in cui le operazioni effettuate abbiano il carattere dell'occasionalità e, come tali, rientrano nella categoria dei redditi diversi.

5. L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Il regime speciale IVA in agricoltura trova il proprio fondamento nell'articolo 25 della Direttiva comunitaria n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 e, successivamente, nella Direttiva comunitaria 2006/112/CE del 28 novembre 2006, nella quale gli articoli da 295 a 305 contengono la disciplina relativa al "Regime comune forfetario per i produttori agricoli".

In particolare, l'articolo 296 consente agli Stati membri di applicare ai produttori agricoli, per i quali l'assoggettamento al regime normale dell'IVA potrebbe creare difficoltà amministrative, "un regime forfetario inteso a compensare l'onere dell'IVA pagata sugli acquisti di beni e servizi".

E' opportuno rilevare che, in base all'articolo 295 della suddetta Direttiva, il regime forfetario è applicabile anche a talune prestazioni di servizi, a condizione che siano effettuate dal produttore agricolo *"con manodopera di cui dispone o con la normale attrezzatura della propria azienda agricola, silvicola o ittica, e che normalmente contribuiscono alla realizzazione della produzione agricola"*.

In conformità alle disposizioni comunitarie, nell'ordinamento nazionale l'imposta sul valore aggiunto nel settore agricolo è disciplinata dagli articoli 34 e 34-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modifiche ed integrazioni, tra le quali si richiamano quelle apportate, a decorrere dal 1° gennaio 1998, dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313, che hanno sostanzialmente determinato l'attuale assetto normativo del tributo.

Il regime speciale si applica a condizione che ricorrano determinati requisiti soggettivi ed oggettivi.

5.1 REQUISITO SOGGETTIVO

Sotto il profilo soggettivo possono applicare il regime speciale:

- a) i soggetti che esercitano le attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, indipendentemente dalla natura giuridica;

- b) gli organismi agricoli di intervento che operano in applicazione di regolamenti comunitari concernenti l'organizzazione comune dei mercati;
- c) le cooperative e loro consorzi, che utilizzano prevalentemente prodotti dei soci;
- d) le associazioni e loro unioni, costituite e riconosciute dalla vigente legislazione, che effettuano cessioni di beni prodotti prevalentemente dai soci, associati o partecipanti;
- e) enti che provvedono per legge alla vendita collettiva per conto dei produttori soci.

5.2 REQUISITO OGGETTIVO

Il regime speciale è applicabile **esclusivamente** alle cessioni dei prodotti agricoli ed ittici elencati nella prima parte della tabella A allegata al DPR n. 633/72.

L'elencazione è tassativa e comprende, in massima parte, prodotti nello stato originario, come ortaggi, frutta, e simili, e pochi prodotti trasformati, come olio, vino e formaggi.

Per quanto concerne gli animali, quelli della specie bovina, suina, ovina, caprina ed equina, devono essere ceduti vivi, mentre i volatili da cortile, conigli, piccioni, lepri, fagiani, e simili, possono essere ceduti anche macellati, a condizione che siano destinati all'alimentazione umana.

5.3 LA DETRAZIONE FORFETTIZZATA

Il regime speciale IVA si basa sulla detrazione forfettizzata dell'imposta, in luogo della detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, in misura pari alle percentuali di compensazione fissate dalla legge.

Le cessioni dei prodotti, invece, sono soggette alle aliquote ordinarie proprie di ciascun bene.

In sostanza, il produttore agricolo versa la differenza tra l'aliquota ordinaria e la percentuale di compensazione, con l'avvertenza che per alcuni prodotti, come, ad esempio, cereali, ortaggi,

frutta, l'aliquota ordinaria e la percentuale di compensazione si applicano nella stessa misura, per cui l'imposta dovuta è pari a "zero".

La detrazione forfetizzata si applica nel seguente modo:

1) vendite di latte per euro 77.000

aliquota ordinaria 10%	percentuale di compensazione 8,80%
IVA sulle vendite (77.000 x 10%)	7.700 -
IVA ammessa in detrazione (77.000 x 8,80%)	6.776 =
IVA dovuta	924

2) cessioni di cereali per euro 48.000

aliquota ordinaria 4%	percentuale di compensazione 4%
IVA sulle vendite (48.000 x 4%)	1.920 -
IVA ammessa in detrazione (48.000 x 4%)	1.920 =
IVA dovuta	zero

Le percentuali di compensazione sono fissate con decreto del Ministro delle'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole e forestali ².

5.4 IL REGIME DI ESONERO

Il regime di esonero, disciplinato dall'articolo 34, comma 6, del DPR n. 633/72, si applica ai produttori agricoli che, nell'anno solare precedente, hanno realizzato un volume d'affari non superiore ad euro 7.000, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli elencati nella prima parte della tabella A.

² L'ultimo decreto è stato approvato in data 23 dicembre 2005

In virtù di tale disposizione, i contribuenti sono esonerati:

- da tutti gli obblighi contabili (fatturazione, registrazione, dichiarazione annuale);
- dall'obbligo di liquidazione e versamento dell'imposta.

L'unico obbligo è quello di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto.

Gli acquirenti, se acquistano beni o utilizzano servizi nell'esercizio di impresa, deve emettere autofattura, applicando le percentuali di compensazione.

Il produttore agricolo esonerato, non essendo obbligato al versamento, trattiene l'imposta incassata a titolo di detrazione forfetizzata dell'IVA assolta sugli acquisti.

Se nel corso di un anno solare viene superato il limite di 7.000 euro, l'applicazione del regime di esonero cessa a partire dall'anno solare successivo; se, invece, non viene rispettato il rapporto di un terzo tra operazioni diverse e cessioni di prodotti agricoli, l'esonero cessa dall'anno in corso.

Il contribuente può rinunciare al regime di esonero ed optare per l'applicazione del regime forfetario.

5.5 IVA TEORICA

I produttori agricoli che applicano il regime speciale, per le cessioni all'esportazione e per le cessioni intracomunitarie emettono fattura senza addebito di IVA, come la generalità dei contribuenti.

Trattandosi di operazioni non imponibili, non compete la detrazione forfetizzata in base alle percentuali di compensazione, in quanto dette percentuali si applicano alle operazioni imponibili.

Al fine di evitare tale penalizzazione, il comma 9 dell'articolo 34 consente di detrarre la cosiddetta "IVA teorica", che si ottiene applicando all'ammontare delle operazioni non imponibili le stesse percentuali di compensazione applicabili alle cessioni imponibili interne.

5.6 OPZIONE PER IL REGIME ORDINARIO

Per i produttori agricoli il regime speciale rappresenta il regime “naturale” di applicazione dell’imposta.

Al riguardo, occorre considerare che, in conformità alle direttive comunitarie, le percentuali di compensazione sono fissate in misura pari o inferiore alle aliquote ordinarie, con la conseguenza che il produttore agricolo che applica il regime speciale, in linea generale, non realizza mai un credito di imposta.

Tuttavia, la detrazione forfetizzata risulta conveniente quando l’IVA detraibile in base alle suddette percentuali è superiore all’IVA effettivamente assolta sugli acquisti.

In caso contrario, soprattutto in presenza di rilevanti investimenti, è conveniente rinunciare al regime speciale, ed il produttore agricolo può optare per l’applicazione dell’imposta nel modo normale.

La rinuncia al regime speciale comporta le seguenti conseguenze:

- sulle cessioni dei prodotti si applicano, *in ogni caso*, le aliquote ordinarie;
- non è utilizzabile il regime di esonero per i soggetti con volume d'affari non superiore a 7.000 euro;
- non è applicabile la detrazione forfetizzata in base alle percentuali di compensazione, ma la liquidazione dell’imposta deve essere effettuata in base alla differenza tra l’IVA relativa alle operazioni imponibili e quella effettivamente assolta sugli acquisti ed importazioni;
- non si applica l’esonero dall’obbligo di emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale per le cessioni al minuto effettuate nei confronti di consumatori privati;
- non si calcola la detrazione dell’IVA teorica.

L’opzione è vincolante per un triennio, trascorso il quale, si continua ad applicare il regime ordinario fino a revoca. Infine, si sottolinea che, in caso di passaggio dal regime speciale a quello

normale, e viceversa, si deve procedere alla rettifica della detrazione, di cui all'articolo 19-bis2, comma 3, del DPR n. 633/72.

5.7 LE COOPERATIVE

Le cooperative si distinguono, in linea generale, tra cooperative che esercitano in proprio le attività agricole (cooperative di produzione), e cooperative che effettuano cessioni dei beni prodotti dai soci, nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione (cooperative di conferimento).

Le cooperative di produzione applicano il regime speciale con le stesse modalità previste per i produttori agricoli, mentre le cooperative di conferimento possono applicare il suddetto regime a condizione che i conferimenti siano costituiti prevalentemente da beni prodotti dai soci.

Si rammenta che la prevalenza si misura in base alla quantità se i prodotti sono omogenei, ovvero in base al valore in caso contrario.

Per i conferimenti dei prodotti effettuati dai produttori agricoli che applicano il regime speciale sono previste particolari disposizioni in materia di momento impositivo, fatturazione ed aliquote applicabili.

In particolare, se il socio applica il regime speciale, il momento impositivo dei conferimenti coincide con quello del pagamento del prezzo da parte della cooperativa.

Se, invece, il socio ha optato per il regime normale, si applicano le regole generali, in base alle quali la cessione si considera effettuata al momento della consegna dei prodotti alla cooperativa.

Al riguardo, si rammenta che, ai sensi del decreto 15 novembre 1975, se al momento del conferimento il prezzo non è determinato, la fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello in cui il prezzo è stato determinato.

In riferimento alla fatturazione, è prevista la facoltà per le cooperative di emettere la fattura per conto dei soci: in tal caso, la cooperativa deve consegnare ai soci un esemplare della fattura ai fini dei successivi adempimenti contabili.

Per quanto concerne le aliquote, si applicano le percentuali di compensazione a condizione che sia il socio, che la cooperativa applichino il regime speciale.

5.8 ATTIVITÀ AGRICOLE CONNESSE

In base alle Direttive comunitarie possono rientrare nel regime forfetario, oltre alle cessioni di prodotti agricoli, anche talune prestazioni di servizi, a condizione che siano effettuate dal produttore agricolo *“con manodopera di cui dispone o con la normale attrezzatura della propria azienda agricola, silvicola o ittica, e che normalmente contribuiscono alla realizzazione della produzione agricola”*.³

Pertanto, l'articolo 2, comma 7, della legge n. 350/2003 (legge finanziaria 2008), con l'articolo 34-bis ha introdotto un nuovo regime forfetario, in base al quale, per le attività dirette alla produzione di beni ed alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, l'IVA a debito è determinata riducendo del 50% l'imposta relativa alle operazioni imponibili.

Sotto il profilo soggettivo la disposizione si applica a tutti gli imprenditori agricoli, indipendentemente dalla natura giuridica, e, quindi, sia alle ditte individuali, che alle società.

Per quanto concerne l'ambito oggettivo, la disposizione si applica sicuramente alla fornitura di servizi di cui al terzo comma del citato articolo 2135 del codice civile, e, cioè, alle prestazioni effettuate prevalentemente attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola principale.

Per la produzione di beni, invece, l'Agenzia delle entrate, con circolare n. 6 del 16 febbraio 2005, ha chiarito che una eventuale interpretazione della norma intesa ad estendere la forfetizzazione alle cessioni di prodotti diversi da quelli indicati nella tabella A, parte prima, allegata al DPR n. 633/72, sarebbe incompatibile con la normativa comunitaria.

³ Direttiva 2006/112/CE

Pertanto, il regime di cui all'articolo 34-bis è applicabile esclusivamente alla fornitura di servizi, anche nell'ipotesi di prestazioni effettuate in modo occasionale.

Tale regime costituisce il regime "naturale" per le prestazioni di servizi; tuttavia, il contribuente ha la facoltà di optare per la detrazione nel modo normale, tenendo presente che l'opzione è vincolante per un triennio ed è valida fino a revoca.

Infine, è da tenere presente che il passaggio da un regime forfetario ad un regime a detrazione normale, e viceversa, comporta l'applicazione delle disposizioni in materia di rettifica della detrazione.



**PIANO STRATEGICO DELLO SVILUPPO RURALE
L'AGRICOLTURA A BENEFICIO DI TUTTI**

RETE RURALE NAZIONALE 2007-2013
Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali

Dipartimento delle politiche competitive del mondo rurale e della qualità
Direzione generale della competitività per lo sviluppo rurale

Via XX Settembre, 20 - 00187 Roma

reterurale@politicheagricole.gov.it
www.reterurale.it



Pubblcazione realizzata con il contributo FEASR (fondo europeo per l'agricoltura e lo sviluppo rurale)
nell'ambito delle attività previste dal programma Rete Rurale Nazionale 2007-2013