



Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 17 gennaio 2006

Oggetto: Imposizione dell'IVA nel settore agricolo. Art. 10 del d.l. 14 marzo 2005, n. 35.

L'articolo 10, comma 1, del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, ha introdotto alcune novità in materia di IVA nel settore dell'agricoltura ed, in particolare, nell'applicazione del regime speciale previsto dall'articolo 34 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

1. Art. 10, comma 1, lettera a) – applicazione del regime speciale di detrazione alle società cooperative

Con la lettera a) dell'articolo 10 in questione è stata sostituita la norma contenuta nell'articolo 34, comma 2, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, che assoggetta al regime speciale le società cooperative e loro consorzi, le associazioni agricole e loro unioni, nonché gli enti che provvedono per legge alla vendita collettiva dei prodotti agricoli per conto dei produttori.

E' stata in particolare eliminata la disposizione che limitava la detrazione basata sulle percentuali di compensazione al volume di operazioni effettuate per conto dei produttori soggetti al regime speciale per l'agricoltura.

Secondo la disposizione previgente la detrazione "forfettizzata" era ammessa nei limiti del *pro-rata* determinato sulla base del rapporto fra l'ammontare dei conferimenti eseguiti dai soci, associati e partecipanti (a condizione che fossero, anche solo in via potenziale, destinatari del regime speciale agricolo) e l'ammontare complessivo di tutti i conferimenti, acquisti ed importazioni di prodotti agricoli ed ittici. Per i conferimenti effettuati dai soci, associati o partecipanti che non potevano usufruire del regime speciale e per gli altri acquisiti ed importazioni di prodotti agricoli ed ittici, la detrazione dell'imposta era operata nei modi ordinari; mentre per i restanti acquisti ed importazioni, diversi da quelli di prodotti agricoli ed ittici, la detrazione della relativa imposta era operata in misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei conferimenti e acquisti di prodotti agricoli ed ittici che non potevano fruire del regime speciale e l'ammontare complessivo di tutti i conferimenti, acquisti ed importazioni dei medesimi prodotti.

Ai sensi della disposizione novellata, invece, le società cooperative e gli altri enti indicati alla lettera c) in commento potranno far valere la detrazione "forfettizzata" applicando le percentuali di compensazione, fissate con decreto ministeriale, sull'intero ammontare imponibile delle cessioni di prodotti agricoli ed ittici, sempreché rientrino fra quelli elencati nella tabella A, parte I, allegata al decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Considerato che il d.l. n. 35 del 2005 è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 16 marzo 2005, la norma in esame è entrata in vigore il 17 marzo 2005.

Atteso che le percentuali di compensazione sono applicate sui corrispettivi evidenziati in sede di liquidazione mensile, si ritiene che le operazioni di cessione registrate nel mese di marzo 2005 sono soggette al vecchio regime di detrazione,

mentre quelle registrate successivamente al 1° aprile 2005 sono soggette al nuovo regime di detrazione.

Si osserva, inoltre, che il mutamento di regime comporta l'obbligo, previsto dall'articolo 19-*bis*2 del d.P.R. n. 633 del 1972, di eseguire, in sede di dichiarazione IVA annuale per il 2005, la rettifica della detrazione dell'imposta già effettuata analiticamente per i prodotti acquistati da terzi e non ancora ceduti o utilizzati alla data del 31 marzo 2005.

2. Articolo 10, comma 1, lettera b) – abrogazione del limite dimensionale

Con la lettera b) della norma in esame è stato abrogato il comma 3 dell'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, che limitava l'applicazione del regime speciale per l'agricoltura ai soli produttori agricoli aventi un volume d'affari non superiore ad €20.658,28.

E' da segnalare che tale norma non ha mai trovato applicazione, posto che, nel tempo, sono intervenute varie disposizioni transitorie che ne hanno rinviato gli effetti di anno in anno; con la definitiva abrogazione della norma, venuta meno la fase transitoria, si può concludere che il regime speciale si applica a tutti i soggetti indicati nelle lettere a), b) e c) del comma 2 dell'articolo 34, prescindendo dall'entità del volume d'affari.

3. Articolo 10, comma 1, lettera c) – cessione, donazione o conferimento di azienda agricola

La nuova disposizione interviene sull'applicazione delle percentuali di compensazione in caso di cessione di prodotti agricoli rivenienti da un'operazione straordinaria non assoggettata ad IVA (cessione d'azienda, donazione, conferimento, etc.), di cui al comma 4 dell'art. 34. Essa prevede che, in tal caso, l'esclusione delle predette percentuali di compensazione non ha più portata

generale, ma opera esclusivamente nel caso in cui il cedente, il donante o il conferente sia soggetto al regime ordinario.

In questa ipotesi, infatti, in relazione ai prodotti agricoli acquisiti e successivamente rivenduti è già stata operata la detrazione secondo le regole ordinarie e, laddove si applicassero le percentuali di compensazione all'atto della loro rivendita, si darebbe luogo ad un fenomeno di doppia detrazione.

Al contrario, nel caso in cui il cedente, donante o conferente sia un soggetto che applica il regime speciale, si sarà verificato che, fino al momento della rivendita da parte del cessionario, donatario o conferitario, non sia stata operata alcuna detrazione sui fattori produttivi che hanno portato alla realizzazione dei prodotti agricoli in questione e, conseguentemente, per questa ipotesi appare coerente con la logica del sistema dell'IVA ammettere la detrazione forfettizzata nel momento della rivendita (detrazione che, al contrario, non era ammessa prima della modificazione normativa).

4. Articolo 10, comma 1, lettera d) – Separazione di attività

Con questa norma è stato abrogato definitivamente il comma 10 dell'articolo 34 che prevedeva il divieto di separazione delle attività nell'ambito della stessa impresa agricola.

Occorre precisare che la decorrenza del citato comma 10, similmente a quanto verificatosi per il comma 3 dello stesso articolo 34, è stata di anno in anno rinviata con l'introduzione di disposizioni transitorie che ne postergavano gli effetti.

Si osserva che per l'anno 2005 la relativa norma di proroga (*“le disposizioni di cui all'articolo 34, comma 10, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si applicano con decorrenza dal 1 gennaio 2006”*) è stata introdotta nel corso del 2005 in sede di conversione del decreto-legge 30 dicembre 2004, n. 314, operata dalla legge 1 marzo 2005, n. 26.

Ancorché detta norma sia entrata in vigore il 3 marzo 2005, si ritiene che i relativi effetti si riflettono sull'intero anno 2005 e non solo sulla frazione che va dal 3 marzo al 31 dicembre 2005.

Restano salvi i comportamenti dei soggetti che, in carenza della norma di proroga, hanno provveduto a determinare l'imposta dovuta considerando unitariamente tutti i prodotti agricoli, in applicazione del comma 10 in esame; detti soggetti potranno liquidare l'imposta tenendo conto delle attività separate per l'intero 2005 in sede di dichiarazione IVA dello stesso anno.

5. Articolo 10, comma 1, lettera e) – opzione per il regime normale

La norma contenuta nella lettera e) ha novellato il comma 11 dell'articolo 34, che prevede la possibilità, per i soggetti destinatari del regime speciale per l'agricoltura, di optare per l'applicazione del regime ordinario.

Con la modifica si è inteso ricondurre le modalità di esercizio dell'opzione a quelle generali indicate nel regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442; in questo contesto:

- è stata eliminata la durata minima di cinque anni di validità dell'opzione per il regime ordinario, che, di conseguenza, opera per il periodo ordinario di un triennio;
- è stata eliminata la previsione che non consentiva di revocare l'opzione qualora si fosse in presenza di beni ammortizzabili per i quali non fosse ancora scaduto il periodo di tutela legale di cinque o dieci anni (previsto, rispettivamente, per i beni mobili e per i beni immobili) fissato, ai fini della rettifica della detrazione, dall'articolo 19-bis2 del decreto n. 633 del 1972.

Si osserva, al riguardo, che le motivazioni di cautela fiscale su cui si fondava la disposizione abrogata restano tutelate anche dopo l'entrata in vigore della modifica normativa di cui sopra, atteso che, in ogni caso, opera la

disposizione di cui all'articolo 19-*bis*2, comma 3, la quale impone, in caso di mutamenti intervenuti nel regime fiscale di detrazione dell'IVA assolta a monte, l'effettuazione di una rettifica della detrazione operata all'atto dell'acquisto di beni ammortizzabili.