

Le modifiche al regime speciale IVA agricoltura

di **Paolo Adriano Stella** - Dottore commercialista

A seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 313/1997, dal 1° gennaio 1998 il regime speciale in agricoltura funzionerà, transitoriamente per gli anni 1998 e 1999, esclusivamente sul versante degli acquisti.

L'art. 5 del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313, ha sostituito integralmente, con decorrenza dal 1° gennaio 1998, l'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972, abrogando il regime speciale IVA per i produttori agricoli con volume di affari superiore a L. 40.000.000. L'art. 11 dello stesso D.Lgs. n. 313/1997, ha introdotto una norma transitoria che sospende gli effetti dell'abrogazione del regime speciale per gli esercizi 1998 e 1999.

Il regime speciale IVA per i produttori agricoli, negli anni 1998 e 1999, si applicherà nei confronti di tutte le aziende agricole e consisterà in un sistema di detrazione IVA e non anche in un sistema di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Dal 1° gennaio 2000 il regime speciale sarà riservato esclusivamente ai produttori agricoli che nell'esercizio precedente abbiano realizzato un volume di affari superiore ai 40 milioni e costituito almeno per i due terzi da cessioni di prodotti agricoli.

Dalla stessa data il sistema speciale di detrazione potrà inoltre essere applicato alle cooperative agricole di trasformazione, limitatamente alle cessioni corrispondenti ai prodotti conferiti dai soci - produttori agricoli - con volume d'affari non superiore a 40 milioni.

I produttori agricoli ammessi al regime speciale di detrazione sono gli stessi che, si-

no al 31 dicembre 1997, potevano usufruire del precedente sistema e cioè coloro che esercitano le attività di cui all'art. 2135 c.c. (coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento del bestiame, ecc.), nonché la piscicoltura, la mitilicoltura, l'ostricoltura, la produzione di altri molluschi e crostacei, nonché l'allevamento di rane. I soggetti che svolgono tali attività rientrano, indipendentemente dalla loro natura giuridica, nel regime speciale. L'ambito soggettivo di applicazione del regime speciale IVA è quindi diverso rispetto a quello vigente in materia di imposte dirette per il quale la determinazione del reddito in base al reddito agrario è consentita esclusivamente alle persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali.

Sino al 31 dicembre 1997, il regime speciale IVA in agricoltura permetteva ai produttori che vendevano prodotti agricoli ed itici compresi nella prima parte della Tabella A, allegata al D.P.R. n. 633/1972, di applicare, in luogo delle normali aliquote IVA, le cosiddette «percentuali di compensazione» previste dal D.M. 12 maggio 1992 (inferiori percentualmente alle prime); contestualmente, per finzione giuridica, gli stessi soggetti determinavano l'imposta detraibile applicando all'ammontare imponibile delle cessioni le stesse percentuali di compensazione indipendentemente dagli acquisti ef-

fettuati e dall'imposta realmente pagata: procedendo in tal modo l'IVA a debito risultava ovviamente pari all'IVA a credito e quindi nessun versamento era dovuto. Ovviamente i produttori agricoli che, con l'applicazione delle percentuali di compensazione ottenevano un'IVA a debito inferiore rispetto all'IVA a credito effettivamente pagata ai fornitori, «fuggivano» dal regime speciale ed optavano per il sistema ordinario.

Possiamo concludere affermando che i produttori agricoli che applicavano il regime speciale ottenevano una rendita fiscale generata dalla differenza positiva tra IVA vendite con aliquote di compensazione ed IVA a credito effettivamente pagata sugli acquisti.

IL NUOVO REGIME SPECIALE

Come anticipato, dal 1° gennaio 1998 il regime speciale in agricoltura funzionerà, transitoriamente per gli anni 1998 e 1999, esclusivamente sul versante degli acquisti. Il produttore agricolo nel momento in cui cederà i propri prodotti, dovrà applicare l'aliquota IVA ordinaria mentre sul versante degli acquisti lo stesso soggetto potrà detrarre quale IVA a credito, l'importo risultante dall'applicazione, alle operazioni imponibili effettuate (limitatamente ai prodotti compresi nella prima parte della Tabella A, allegata al D.P.R. n. 633/1972) delle percentuali di compensazione. Essendo le aliquote IVA ordinarie più elevate rispetto alle corrispondenti aliquote di compensazione, i produttori agricoli saranno chiamati a versare, nei termini ordinari, la differenza così generatasi. I produttori agricoli avranno comunque anche nel nuovo regime speciale di detrazione, la facoltà di optare per l'applicazione ordinaria dell'imposta: l'opzione dovrà essere esercitata all'interno della dichiarazione IVA relativa all'anno precedente ed in caso di esonero dalla presentazione di tale documento, entro il termine

regime ordinario ed ha quindi detratto analiticamente l'imposta sugli acquisti: la successiva vendita di questi beni non potrà godere della detrazione forfetizzata (il passaggio dal regime ordinario a quello speciale avrebbe comunque reso operante il disposto del nuovo art. 19-bis2 comma 3 del D.P.R. n. 633/1972 che prevede la rettifica della detrazione IVA in caso di passaggio da un regime all'altro che comporti diverse modalità di detrazione).

È stata inoltre confermata la norma che riconosce la detrazione forfetizzata dell'IVA «teorica» relativa alle cessioni all'esportazione ed alle cessioni intracomunitarie, pari all'applicazione delle percentuali di compensazione che sarebbero applicabili per operazioni analoghe effettuate nel territorio dello Stato.

Non è stato oggetto di cambiamento il principio secondo il quale, in caso di effettuazione di operazioni diverse (cessioni di prodotti non ricompresi nella prima parte della Tabella A, prestazioni di servizi, ecc.), le stesse devono essere registrate distintamente nel registro fatture emesse o corrispettivi mentre la detrazione non potrà essere calcolata con l'applicazione delle percentuali di compensazione, ma coinciderà all'IVA assolta sugli acquisti di beni non ammortizzabili e servizi esclusivamente utilizzati per la produzione di beni e servizi che hanno generato l'operazione diversa.

I REGIMI CONTABILI PER I PRODUTTORI AGRICOLI MINORI

Il decreto legislativo di attuazione dell'art. 3, comma 66, della legge n. 662/1996, ha modificato profondamente anche il regime contabile delle cosiddette imprese agricole minori.

a L. 20.000.000 costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti compresi nella prima parte della più volte citata Tabella A. Dal 1° gennaio 1998, il limite per l'applicazione del regime di esonero contabile, fermo restando il vincolo dei due terzi, è stato ridotto a 5 milioni (ovvero 15 milioni nel caso di produttori agricoli che esercitano la loro attività esclusivamente nei comuni montani con meno di mille abitanti e nei centri abitati con meno di 500 abitanti ricompresi negli altri comuni montani individuati dalle rispettive Regioni) mentre non sono state apportate apprezzabili modifiche per quanto riguarda le semplificazioni contabili (esonero dal versamento dell'imposta e dalla presentazione della dichiarazione annuale nonché dagli obblighi di fatturazione, registrazione liquidazione; obbligo di numerazione e conservazione delle fatture e/o bollette doganali; obbligo per gli acquirenti di emettere autofattura per conto del cedente o prestatore esonerato consegnandone copia al medesimo ed annotandola separatamente nel registro degli acquisti).

Il D.Lgs. n. 313/1997 ha introdotto inoltre un regime contabile semplificato per le imprese agricole che nell'anno precedente hanno realizzato un volume di affari compreso tra 5 o 15 milioni e 40 milioni. Anche in questo caso il particolare regime si rende applicabile a condizione che il volume di affari sia costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli. I produttori agricoli con volume di affari rispondente a tali limiti, dovranno: emettere fattura (con esonero dalla registrazione) con applicazione delle aliquote IVA ordinarie ad eccezione dei passaggi alle cooperative in regime speciale, numerare e conservare le fatture di acquisto, versare con cadenza annuale l'IVA a debito, presentare la dichiarazione annuale con modalità semplificate che sa-

feettuazione delle liquidazioni periodiche e dei versamenti trimestrali.

Nel caso in cui, nel corso dell'anno, vengano superati i limiti di volume di affari di 5 o 15 milioni per gli esonerati e di 40 milioni per i semplificati, i predetti regimi cessano di avere applicazione dall'anno successivo a quello di superamento.

Viceversa, se viene superato il limite di un terzo del volume di affari previsto per la cessione di prodotti non agricoli o di prestazioni di servizi, il regime di esonero o quello semplificato cessano immediatamente.

I produttori agricoli possono comunque rinunciare al regime di esonero o a quello semplificato dandone comunicazione all'Ufficio IVA in forma scritta entro il termine previsto per la dichiarazione annuale; la rinuncia si rende operativa per un solo anno e dovrà quindi essere riproposta.

Le cessioni di prodotti agricoli saranno ancora soggette ad IVA mediante l'applicazione delle percentuali di compensazione nel caso di emissione da parte dell'acquirente di autofattura per gli acquisti effettuati da agricoltori esonerati e nel caso di passaggi alle cooperative qualora sia la cooperativa che il socio operino all'interno del regime speciale (se la cooperativa ha optato per il regime ordinario, si renderanno applicabili le aliquote normali; anche in quest'ultimo caso le percentuali di compensazione, dal 1° gennaio 2000, potranno essere applicate dai soli produttori agricoli con volume di affari non superiore a 40 milioni).

IL DIVIETO DELLA SEPARAZIONE DELLE ATTIVITÀ

Le modifiche apportate al regime speciale agricolo, introducono un nuovo divieto relativamente alla separazione delle atti-

previsto per il medesimo; l'opzione potrà altresì essere esercitata in sede di dichiarazione di inizio attività.

Rispetto al sistema dell'opzione previsto nel precedente regime, viene quindi prolungato il termine dal 31 gennaio al 15 marzo. Inoltre a differenza del passato, l'opzione avrà effetto sino a revoca e comunque non prima che siano trascorsi cinque anni. Il termine in oggetto perde di significato per quei produttori agricoli con volume di affari superiore ai 40 milioni che, al termine del periodo transitorio, ovvero dal 1° gennaio 2000, rientreranno nel regime normale. Un ulteriore vincolo per revocare l'opzione è rappresentato dall'acquisto e/o dalla realizzazione di beni strumentali di costo superiore a L. 1.000.000; in questo caso non sarà possibile «uscire» dal regime normale se non dopo 5 anni da quello di entrata in funzione del bene (ovvero 10 per i fabbricati).

Sempre in tema di opzioni, il D.Lgs. n. 313/1997 ha previsto che le cooperative che optano per il regime normale, possono emettere in nome e per conto dei loro soci, le fatture relative ai beni conferiti. Infine l'art. 11, comma 7 del più volte citato D.Lgs. n. 313/1997, ha previsto che le opzioni eventualmente esercitate negli esercizi precedenti e producenti effetti anche nell'anno 1998, potranno essere revocate nella dichiarazione IVA relativa all'anno 1997.

La detrazione forfetizzata sugli acquisti non può essere applicata nel caso di cessioni di prodotti il cui acquisto derivi da atto non assoggettato ad IVA ovvero assoggettato ad imposta detraibile nei modi ordinari. Tale regola, che fino al 31 dicembre 1997, valeva esclusivamente per gli acquisti di bovini, suini e bufali, dal 1° gennaio 1998 è stata estesa a qualsiasi acquisto. Nel primo caso la norma antielusiva agisce quando i beni entrano nella disponibilità dell'azienda agricola con atto non soggetto ad IVA (ad es. conferimento, cessione di azienda, donazione, ecc.); in questi casi dall'IVA a debito non è possibile detrarre l'imposta cor-

rante tale divieto, l'eventuale svolgimento di due attività agricole (gestite separatamente ai fini IVA negli esercizi precedenti), dovrà essere considerato unitariamente ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

IL PASSAGGIO DAL REGIME SPECIALE A QUELLO NORMALE

In caso di passaggio dal regime speciale a quello ordinario, si rende applicabile la nuova disposizione contenuta nell'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972 che prevede in caso di mutamento del regime di detrazione IVA, la rettifica della detrazione stessa limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora utilizzati o ceduti ed ai beni strumentali nel caso in cui non siano ancora trascorsi quattro anni dal momento della loro entrata in funzione. In ambito agricolo il passaggio dal regime speciale a quello ordinario, permetterà ai produttori agricoli di recuperare l'imposta assolta sugli acquisti dei prodotti in rimanenza e sui beni strumentali rispondenti ai requisiti sopra indicati. La circolare del Ministero delle finanze 24 dicembre 1997, n. 328/E, al punto 6.9, ha precisato che «*nel caso di passaggio dal regime speciale al regime ordinario, il soggetto che operava in regime speciale verrebbe a perdere la detrazione forfetaria sui prodotti agricoli che saranno oggetto di cessione nell'anno in cui opererà nel regime normale. Pertanto, sui beni giacenti al momento del passaggio dal regime speciale a quello ordinario, da inventariare nei modi previsti nell'apposito paragrafo* (al punto 4.2, la circolare in oggetto richiede, per effettuare le rettifiche in oggetto, la predisposizione di apposita documentazione, che potrà essere richiesta dall'Amministrazione Finanziaria, nella

quale indicare distintamente per categorie omogenee, le quantità ed i valori dei beni facenti parti del patrimonio aziendale), *del capitolo riguardante la detrazione, il contribuente dovrà determinare l'ammontare dell'imposta incorporata in detti prodotti agricoli finiti e in quelli in corso di lavorazione (per esempio prodotti della silvicoltura, prodotti della zootecnia, compresi gli animali nati in azienda, ecc.) applicando al valore normale dei prodotti stessi le percentuali di compensazione vigenti al momento della rettifica. Per quanto riguarda invece le materie prime (ad esempio mangimi, concimi, fertilizzanti, ecc.) la quantificazione dell'imposta deve essere effettuata sulla base delle fatture di acquisto dei singoli beni con recupero dell'imposta applicata. L'ammontare della rettifica così determinata rappresenta in tal caso un credito d'imposta da utilizzare, come sopra precisato, nella prima liquidazione periodica utile, previa specifica annotazione nel registro di cui all'art. 23».* La circolare termina affermando che la rettifica sopra indicata, concerne anche i beni immateriali ammortizzabili ed i frutti pendenti valorizzati alla data del passaggio di regime.

Nel caso opposto, ovvero di produttore agricolo che passa dal regime ordinario al regime speciale, si renderà applicabile la stessa rettifica ma, ovviamente, a debito del soggetto passivo. Il produttore agricolo infatti, quando agiva nel regime normale ha detratto analiticamente l'imposta pagata ai propri fornitori. Passato al regime speciale, all'atto della cessione dei prodotti agricoli giacenti e rimasti invenduti nel regime precedente, allo stesso contribuente competerebbe un'ulteriore detrazione d'imposta forfetaria pari alla percentuale di compensazione.

Per evitare tale doppia detrazione l'art. 19-bis comma 2, stabilisce che su questi beni (compresi gli acquisti effettuati senza pagamento dell'IVA) giacenti al momento del passaggio di regime, da inventariare come

indicato precedentemente, dovrà essere determinato l'ammontare dell'imposta precedentemente recuperata nel regime ordinario sulla base delle percentuali di compensazione vigenti al momento della rettifica; questo importo dovrà essere conteggiato a debito in un'unica soluzione nella prima liquidazione periodica utile.

LE COOPERATIVE

L'art. 5 del decreto legislativo in esame ha profondamente modificato il regime dei cosiddetti passaggi alle cooperative. Sino al 31 dicembre 1997, le cooperative agricole (compresi i consorzi, le associazioni e loro unioni, gli enti che provvedono per legge, anche previa manipolazione e trasformazione, alla vendita collettiva per conto dei produttori), erano considerate a tutti gli effetti «produttori agricoli», rientrando a pieno diritto, salvo opzione per il sistema normale di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, nel regime speciale previsto dall'art. 34, D.P.R. n. 633/1972, indipendentemente dal regime applicabile ai produttori soci.

A decorrere dal 1° gennaio 1998, le cooperative agricole si considerano produttori agricoli nei limiti in cui operino per conto dei produttori nei confronti dei quali si rende applicabile il regime speciale. «*Pertanto la limitazione del regime speciale ai conferimenti effettuati dai soci con volume d'affari non superiore a 40 milioni, avrà effetto dal 1° gennaio 2000. La detrazione forfetaria dell'IVA, per le cooperative, si applica infatti in presenza di passaggi effettuati dai soci che rientrino potenzialmente nel regime speciale di cui all'art. 34 D.P.R. n. 633/1972, ancorché essi abbiano optato per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari. Ne consegue quindi che, in ordine alla detrazione dell'IVA per le cooperative agricole nulla cambia per i prossimi due anni*» (Il Sole 24 Ore merco-

ledi 21 gennaio 1998 - Coop. Agricole senza limiti di conferimenti - Gian Paolo Tosoni). I produttori agricoli soci della cooperativa, dovranno comunque presentare alla stessa apposita dichiarazione entro il 31 gennaio di ogni anno (prima scadenza quindi 31 gennaio 1998) attestante la qualifica di produttore agricolo (Circ. Min. 24 dicembre 1997, n. 328/e).

— *I passaggi alle cooperative:* periodo transitorio 1° gennaio 1998-31 dicembre 1999. Se la cooperativa ed il socio agiscono nell'ambito del regime speciale, i relativi passaggi dovranno essere fatturati applicando le percentuali di compensazione; se uno od entrambi i soggetti hanno optato per il regime normale l'imposta si applica con le aliquote ordinarie (per una esaustiva indicazione del trattamento da applicare a ciascuna delle combinazioni che si possono creare, rinvio ai prospetti inclusi nella circolare 24 dicembre 1997, 328/E).

— *Regime dal 1° gennaio 2000:* dal 1° gennaio 2000, le cooperative agricole di trasformazione potranno applicare il regime speciale esclusivamente sulle cessioni di prodotti corrispondenti ai conferimenti effettuati dai soci-produttori agricoli, con volume di affari non superiore a 40 milioni; a tal fine i soci devono presentare apposita dichiarazione alla cooperativa entro e non oltre il 31 gennaio.

I termini relativi alla fatturazione dei conferimenti effettuati dai soci in regime speciale, non variano rispetto alla previgente disciplina: l'operazione si intende effettuata al momento del pagamento del prezzo ai soci anche se la cooperativa si trova in regime ordinario.