CATERINA DELL’ERBA

**IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA**

**Aggiornato con le novità sugli ISA**



CATERINA DELL’ERBA

**IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA**

* La disciplina IVA
* Gli obblighi contabili
* Gli adempimenti periodici
* L’imposta sul reddito di PF e società
* L’IRAP
* Gli ISA
* Le agevolazioni per i giovani agricoltori
* La dichiarazione dei redditi e IVA



###### Caterina Dell’Erba

Consulente aziendale, collabora con riviste specializzate in materia fiscale.

È autrice di numerose pubblicazioni nel settore

###### ISBN: 978.88.6805.823.4

Chiuso in redazione nel mese di luglio 2019

© 2019 **Fisco e Tasse srl**

[**www.fiscoetasse.com**](http://www.fiscoetasse.com/)



Sintesi

IVA, tassazione e aspetti contabili del settore agricolo, analizzati alla luce delle recenti novità normative e di prassi del 2018.

## Indice

[*Premessa*.................................................................................................................................................... 11](#_bookmark0)

[Parte](#_bookmark1) I [L’imposta sul valore aggiunto nell’agricoltura](#_bookmark1)

[1. I regimi IVA in agricoltura ........................................................................................................... 13](#_bookmark2)

[1.1. L’art. 34 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 .................................................................................. 13](#_bookmark2)

[1.2. L’ambito soggettivo ........................................................................................................................ 16](#_bookmark3)

[1.3. L’ambito oggettivo.......................................................................................................................... 17](#_bookmark4)

[1.4. L’oggetto del regime speciale ........................................................................................................ 17](#_bookmark4)

[2. L’impresa agricola tipica ............................................................................................................... 21](#_bookmark5)

[2.1. I lineamenti dell’impresa agricola tipica..................................................................................... 21](#_bookmark5)

[2.2. L’opzione per la detrazione dell’IVA in maniera ordinaria ........................................................ 21](#_bookmark5)

[2.3. Le operazioni con l’estero ............................................................................................................. 22](#_bookmark6)

[**3. Le regole particolari**....................................................................................................................... 24](#_bookmark7)

[3.1. Il regime di esonero....................................................................................................................... 24](#_bookmark7)

[3.2. L’impresa agricola mista ............................................................................................................... 26](#_bookmark8)

[3.3. L’impresa agricola in regime ordinario....................................................................................... 26](#_bookmark8)

[3.4. Il regime di commissione ............................................................................................................. 28](#_bookmark9)

[3.5. L’impresa agricola e l’esercizio di più attività ............................................................................. 29](#_bookmark10)

[3.6. Le forfetizzazioni particolari ....................................................................................................... 30](#_bookmark11)

[4. Le operazioni rilevanti ai fini dell’IVA....................................................................................... 33](#_bookmark12)

[4.1. L’esigibilità dell’imposta ................................................................................................................ 33](#_bookmark12)

[4.2. Il volume d’affari ............................................................................................................................ 34](#_bookmark13)

[4.3. Le operazioni non imponibili ...................................................................................................... 35](#_bookmark14)

[4.4. Le operazioni esenti ...................................................................................................................... 36](#_bookmark15)

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 5

[4.5. I beni strumentali .......................................................................................................................... 36](#_bookmark15)

[4.6. Le cessioni di aree fabbricabili ..................................................................................................... 37](#_bookmark16)

[4.7. Il trattamento fiscale degli acquisti di terreni ............................................................................ 37](#_bookmark16)

[4.8. Le prestazioni di servizi ................................................................................................................ 39](#_bookmark17)

[4.9. L’autoconsumo ............................................................................................................................... 40](#_bookmark18)

[4.10. Le cessioni gratuite ........................................................................................................................ 40](#_bookmark18)

[4.11. Le operazioni con limitazione alla detrazione .......................................................................... 40](#_bookmark18)

[4.13. Le cessioni agli enti pubblici ........................................................................................................ 42](#_bookmark19)

[4.14. La scissione dei pagamenti ........................................................................................................... 42](#_bookmark19)

[4.15. L’affitto dell’azienda agricola......................................................................................................... 43](#_bookmark20)

[4.16. Gli «imballaggi a perdere»............................................................................................................ 44](#_bookmark21)

[4.17. Il contributo CONAI .................................................................................................................... 44](#_bookmark21)

[4.18. Gli acquisti di tartufi ..................................................................................................................... 44](#_bookmark21)

* 1. [Gli acquisti di prodotti selvatici non legnosi e di piante officinali spontanee........................ 45](#_bookmark22)
  2. [I prodotti selvatici non legnosi non compresi nella classe ATECO 02.30 ............................. 46](#_bookmark23)

[4.21. La produzione di energia elettrica............................................................................................... 46](#_bookmark23)

[4.22. Le cessioni di diritti ...................................................................................................................... 47](#_bookmark24)

[4.23. L’integrazione della fattura di acquisto ....................................................................................... 47](#_bookmark24)

[4.24. La vendita al dettaglio................................................................................................................... 47](#_bookmark24)

[4.25. Le cessioni di materiali di scarto ................................................................................................. 48](#_bookmark25)

[4.26. La società semplice........................................................................................................................ 48](#_bookmark25)

[4.27. I sacchetti di plastica ..................................................................................................................... 49](#_bookmark26)

[4.28. La regola di detrazione dell’IVA .................................................................................................. 49](#_bookmark26)

[4.29. La detrazione dell’IVA per gli acquisti di carburante ............................................................... 49](#_bookmark26)

[**5. Gli obblighi contabili**..................................................................................................................... 51](#_bookmark27)

[5.1. La fattura......................................................................................................................................... 51](#_bookmark27)

[5.2. L’autofattura .................................................................................................................................... 55](#_bookmark28)

[5.3. L’imposta di bollo .......................................................................................................................... 55](#_bookmark28)

[5.4. La fattura elettronica ..................................................................................................................... 56](#_bookmark29)

[5.5. Il documento di trasporto ........................................................................................................... 58](#_bookmark30)

[5.6. La ricevuta fiscale .......................................................................................................................... 59](#_bookmark31)

[5.8. Le esportazioni ................................................................................................................................. 60](#_bookmark32)

[5.9. Gli acquisti intracomunitari......................................................................................................... 63](#_bookmark33)

[5.10. Le cessioni intracomunitarie........................................................................................................ 65](#_bookmark34)

[5.11. Le prestazioni di servizi resi da non residenti .......................................................................... 65](#_bookmark34)

[5.12. La dichiarazione delle operazioni intracomunitarie................................................................. 66](#_bookmark35)

6 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

[**6. Le scritture contabili** ...................................................................................................................... 68](#_bookmark36)

[6.1. Le regole generali........................................................................................................................... 68](#_bookmark36)

[6.2. Il registro delle fatture................................................................................................................... 69](#_bookmark37)

[6.3. Il registro dei corrispettivi ........................................................................................................... 69](#_bookmark37)

[6.4. Il registro di prima nota ............................................................................................................... 70](#_bookmark38)

[6.5. Il registro degli acquisti ............................................................................................................... 70](#_bookmark38)

[6.6. Il registro unico.............................................................................................................................. 71](#_bookmark39)

[6.7. Il registro riepilogativo ................................................................................................................. 71](#_bookmark39)

[6.8. La tenuta e la conservazione dei registri .................................................................................... 71](#_bookmark39)

[7. Gli adempimenti periodici e dichiarativi .................................................................................. 72](#_bookmark40)

[7.1. Le comunicazioni sull’attività....................................................................................................... 72](#_bookmark40)

[7.2. Le liquidazioni periodiche ed il versamento.............................................................................. 73](#_bookmark41)

[7.3. L’utilizzazione del credito IVA ..................................................................................................... 77](#_bookmark42)

[7.4. L’acconto IVA ................................................................................................................................. 78](#_bookmark43)

[7.5. Le operazioni con Paesi a fiscalità privilegiata .......................................................................... 79](#_bookmark44)

[7.6. I rapporti società-soci ................................................................................................................... 79](#_bookmark44)

[7.7. Lo “spesometro”............................................................................................................................. 79](#_bookmark44)

[7.8. L’esercizio delle opzioni................................................................................................................. 81](#_bookmark45)

[7.9. L’applicazione dell’IVA in maniera ordinaria............................................................................. 81](#_bookmark45)

[7.10. Le modalità di esercizio delle opzioni ........................................................................................ 82](#_bookmark46)

[7.11. La dichiarazione annuale.............................................................................................................. 82](#_bookmark46)

[Parte I](#_bookmark47)I [Le imposte sui redditi in agricoltura](#_bookmark47)

[**8. L’imprenditore agricolo**................................................................................................................. 87](#_bookmark48)

[8.1. L’imprenditore agricolo nel codice civile.................................................................................... 87](#_bookmark48)

[8.2. L’imprenditore agricolo ai fini fiscali .......................................................................................... 89](#_bookmark49)

[9. L’imposta sul reddito delle persone fisiche................................................................................ 93](#_bookmark50)

[9.1. I redditi fondiari ............................................................................................................................ 93](#_bookmark50)

[9.2. Il reddito dominicale..................................................................................................................... 93](#_bookmark50)

[9.2.1. La qualifica e l’imputazione............................................................................................ 93](#_bookmark50)

[9.2.2. La determinazione del reddito dominicale (nel testo aggiornato con l’art. 1, com-](#_bookmark52)

[ma 909, della l. 28 dicembre 2015, n. 208) ................................................................... 94](#_bookmark52)

[9.2.3. Le variazioni del reddito dominicale ............................................................................ 95](#_bookmark53)

[9.2.4. Le perdite dovute ad eventi naturali.............................................................................. 96](#_bookmark54)

[9.2.5. I terreni concessi in affitto .............................................................................................. 96](#_bookmark54)

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 7

[9.3. Il reddito agrario ........................................................................................................................... 96](#_bookmark54)

[9.3.1. La qualifica e l’imputazione............................................................................................ 96](#_bookmark54)

[9.3.2. La determinazione del reddito agrario ......................................................................... 97](#_bookmark55)

[9.3.3. La coltivazione del fondo................................................................................................ 97](#_bookmark55)

[9.3.4. Le attività «agricole connesse» ....................................................................................... 97](#_bookmark55)

[9.3.5. Le attività agricole comprese nel reddito agrario ........................................................ 98](#_bookmark56)

[9.2.6. Le attività con reddito d’impresa a determinazione forfetaria................................... 99](#_bookmark57)

[9.3.7. I destinatari della norma agevolativa ............................................................................ 100](#_bookmark58)

* + 1. [La trasformazione e la conservazione dei prodotti agricoli ....................................... 100](#_bookmark58)
    2. [La conservazione, la manipolazione e la commercializzazione di prodotti............. 101](#_bookmark59)

[9.3.10. L’attività di trasformazione ............................................................................................. 101](#_bookmark59)

[9.3.11. Il concetto di «prevalenza» ............................................................................................. 101](#_bookmark59)

[9.3.12. Le prestazioni di servizi .................................................................................................. 102](#_bookmark60)

[9.3.13. I redditi forfetizzati.......................................................................................................... 102](#_bookmark60)

[9.3.16. L’acquisto di prodotti agricoli......................................................................................... 104](#_bookmark61)

[9.3.17. La vendita al dettaglio ..................................................................................................... 104](#_bookmark61)

[9.3.18. La coltivazione dei funghi............................................................................................... 104](#_bookmark61)

[9.3.19. L’attività di vivaismo ........................................................................................................ 105](#_bookmark62)

[9.3.20. Le case rurali .................................................................................................................... 105](#_bookmark62)

[9.3.21. I redditi di fonte immobiliare ........................................................................................ 108](#_bookmark63)

[9.3.22. L’agriturismo .................................................................................................................... 111](#_bookmark64)

[9.3.23. L’enoturismo...................................................................................................................... 112](#_bookmark65)

[9.3.24. La produzione di vegetali................................................................................................ 112](#_bookmark65)

[9.3.25. Le operazioni di carattere speculativo........................................................................... 113](#_bookmark66)

[9.3.26. L’esproprio e il risarcimento di danni ............................................................................ 115](#_bookmark67)

[9.3.27. La produzione di energia elettrica ................................................................................. 116](#_bookmark68)

[9.3.28. La mitilicoltura................................................................................................................. 118](#_bookmark69)

[9.3.29. I trasferimenti di diritti .................................................................................................. 118](#_bookmark69)

[9.2.30. I raccoglitori occasionali di prodotti selvatici non legnosi.......................................... 118](#_bookmark69)

[10. L’imposta sul reddito delle società .............................................................................................. 120](#_bookmark70)

[10.1. I soggetti passivi............................................................................................................................. 120](#_bookmark70)

[10.2. La determinazione del reddito..................................................................................................... 120](#_bookmark70)

[10.3. Le società di capitali in agricoltura ............................................................................................. 121](#_bookmark71)

[10.4. Le società agricole ......................................................................................................................... 122](#_bookmark72)

[10.4.1. La qualifica di «società agricola» ................................................................................... 122](#_bookmark72)

[10.4.2. L’opzione............................................................................................................................ 123](#_bookmark73)

[10.4.3. La determinazione del reddito ....................................................................................... 124](#_bookmark74)

[10.5. Le società non operative ............................................................................................................... 124](#_bookmark74)

8 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

[**11. L’IRAP**............................................................................................................................................... 127](#_bookmark75)

[11.1. I soggetti passivi............................................................................................................................. 127](#_bookmark75)

[11.2. Il valore della produzione netta ................................................................................................... 128](#_bookmark76)

[11.2.1. Le società di capitali ........................................................................................................ 128](#_bookmark76)

[11.2.2. Le società di persone e le imprese individuali ............................................................. 129](#_bookmark77)

[11.3. Le regole comuni per determinare il valore della produzione netta....................................... 129](#_bookmark77)

[11.4. L’imposta......................................................................................................................................... 130](#_bookmark78)

[11.5. La cessione di terreni edificabili .................................................................................................. 131](#_bookmark79)

[11.6. La società semplice che affitta i terreni....................................................................................... 131](#_bookmark79)

[11.7. L’impresa agricola e il diritto annuale della CCIAA ................................................................. 131](#_bookmark79)

[12. Gli indici di affidabilità fiscale nell'agricoltura........................................................................ 132](#_bookmark80)

[13. Le agevolazioni per i giovani agricoltori ................................................................................... 134](#_bookmark81)

[13.1. La qualifica .................................................................................................................................... 134](#_bookmark81)

[13.2 I trasferimenti tra familiari ............................................................................................................ 134](#_bookmark81)

[13.3. Il reddito dei terreni ...................................................................................................................... 135](#_bookmark82)

[13.4. L’affitto dei terreni.......................................................................................................................... 135](#_bookmark82)

[13.5. La detrazione per i canoni pagati per gli affitti dei terreni....................................................... 135](#_bookmark82)

[13.6. I contributi INPS ........................................................................................................................... 135](#_bookmark82)

[13.7. Il contrato di affiancamento ......................................................................................................... 136](#_bookmark83)

[13.8. L’equiparazione professionale....................................................................................................... 136](#_bookmark83)

[14. La dichiarazione dei redditi ......................................................................................................... 137](#_bookmark84)

[14.1. Il domicilio fiscale ......................................................................................................................... 137](#_bookmark84)

[14.2. L’obbligo della dichiarazione dei redditi ..................................................................................... 137](#_bookmark84)

[14.3. La presentazione della dichiarazione .......................................................................................... 138](#_bookmark85)

[14.4. I casi pratici della dichiarazione .................................................................................................. 140](#_bookmark86)

[14.5. L’IRPEF e le addizionali ................................................................................................................ 146](#_bookmark87)

[14.6. Gli oneri deducibili e detraibili.................................................................................................... 147](#_bookmark88)

[14.7. I versamenti delle imposte............................................................................................................ 149](#_bookmark89)

[**15. Gli obblighi contabili**..................................................................................................................... 151](#_bookmark90)

[15.1. L’obbligo contabile ......................................................................................................................... 151](#_bookmark90)

[15.2. L’agricoltore esonerato ai fini IVA ............................................................................................... 151](#_bookmark90)

[15.3. Il produttore agricolo non esonerato ai fini dell’IVA................................................................ 151](#_bookmark90)

[15.4. La semplificazione contabile ........................................................................................................ 155](#_bookmark91)

[15.5. Le imprese di allevamento............................................................................................................ 155](#_bookmark91)

[15.6 L’imprenditore commerciale......................................................................................................... 155](#_bookmark91)

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 9

[15.7. La contabilità ordinaria ............................................................................................................... 158](#_bookmark92)

[15.8. Le opzioni ....................................................................................................................................... 161](#_bookmark93)

[Appendic](#_bookmark94)e

* [Decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 Istituzione e disciplina dell’im-](#_bookmark95)

[posta sul valore aggiunto (G.U. 11 novembre 1972, n. 292) ...................................................... 163](#_bookmark95)

* [Decreto Ministero delle finanze 12 maggio 1992 Modificazioni delle percentuali di com- pensazione determinate con decreto ministeriale 19 gennaio 1989, ai sensi dell’art. 34, com- ma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive mo- dificazioni, concernente istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto (G.U. 18](#_bookmark96)

[giugno 1992, n. 142)........................................................................................................................ 175](#_bookmark96)

* [Decreto Ministero delle finanze 30 dicembre 1997 Modificazioni delle percentuali di com- pensazione stabilite con d.m. 12 maggio 1992, ai sensi dell’art. 34, primo comma, d.P.R. 26](#_bookmark97)

[ottobre 1972, n. 633 (G.U. 31 dicembre 1997, n. 303) ................................................................ 176](#_bookmark97)

* [Decreto Ministero dell’economia e delle finanze 23 dicembre 2005 Rideterminazione di al- cune percentuali di compensazione applicabili ai prodotti agricoli, da adottare ai sensi dell’articolo 10, comma 3, del d.l. 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla](#_bookmark98)

[l. 14 maggio 2005, n. 80 (G.U. 31 dicembre 2005, n. 304).......................................................... 177](#_bookmark98)

* [Decreto Ministero dell’economia e delle finanze, 26 gennaio 2016 Innalzamento delle per- centuali di compensazione applicabili alle cessioni di taluni prodotti del settore lattiero-case-](#_bookmark99)

[ario e di animali vivi delle specie bovina e suina (G.U. 17 febbraio 2016, n. 39) ...................... 178](#_bookmark99)

* [Decreto Ministero dell’economia e delle finanze 27 gennaio 2017 Proroga dell’innalzamento delle percentuali di compensazione applicabili alle cessioni di animali vivi delle specie bo-](#_bookmark100)

[vina e suina (G.U. 17 marzo 2017, n. 64) ..................................................................................... 179](#_bookmark100)

* [Decreto Ministero dell’economia e delle finanze 2 febbraio 2018 Innalzamento delle percen- tuali di compensazione applicabili alle cessioni di animali vivi della specie bovina e suina, ai sensi dell’articolo 1, comma 506, legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018)](#_bookmark101)

[(G.U. 17 marzo 2018, n. 64) ........................................................................................................... 180](#_bookmark101)

10 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

## Premessa

*Le imposte nell’agricoltura: è davvero un groviglio di norme, di non facile lettura.*

*L’IVA è oggetto di una disciplina speciale, presente, sì, in un solo articolo che, però, deve considerare anche le regole generali di applicazione del tributo. Ma il quadro normativo è davvero complesso: vi sono comprese le regole specifiche di applicazione e di detrazione dell’imposta, i regimi particolari (esonero, impresa mista, ecc.) e le opzioni (rinuncia al regime di esonero, ecc.). Il tutto, poi, si complica perché devono essere osservati anche gli obblighi strumentali, cioè la fatturazione, le scritture contabili, la liqui- dazione periodica, ecc.*

*In materia di imposte dirette, le regole specifiche sulla determinazione del reddito sul possesso dei terreni non sono più sufficienti. Spesso è necessario risolvere dubbi e perplessità operative poiché la linea di con- fine tra l’attività agricola e l’attività commerciale si è fatta più sfumata a causa delle innovazioni tecniche e gestionali, ma anche fiscali, intervenute. Allora non sempre va applicata la tariffa di reddito agrario poiché l’interprete può ravvisare la presenza di un reddito d’impresa o di un “reddito diverso”.*

*Il testo, utilizzando un linguaggio semplice, cerca di aiutare soprattutto l’imprenditore agricolo, ma an- che il professionista, a risolvere dubbi e perplessità operative che la pratica quotidiana propone.*

*L’ebook è aggiornato con le ultime novità, in materia di carburante, nonché con il d.lgs. 21 maggio 2018,*

*n. 75, che ha esteso il carattere di attività agricola per la coltivazione, la raccolta e il commercio di piante officinali, comprese le operazioni di “prima trasformazione” e con la l. 30 dicembre 2018, n. 145 e la proroga dei termini per spesometro, esterometro e liquidazione periodica del quarto trimestre.*

# Parte I

L’imposta sul valore aggiunto nell’agricoltura

## 1.

I regimi IVA in agricoltura

#### L’art. 34 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

L’art. 34 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che disciplina l’imposta sul valore aggiunto nel settore dell’a- gricoltura, individua i regimi di:

* detrazione forfetaria dell’imposta (commi 1 e 2);
* applicazione delle aliquote proprie sulle cessioni di prodotti (comma 1);
* applicazione delle percentuali di compensazione forfetaria sugli acquisti effettuati presso agricoltori esonerati (comma 6);
* esclusione della detrazione forfetaria per talune cessioni di beni (comma 4);
* «impresa mista» (comma 5);
* «esonero» (comma 6);
* «conferimento» a cooperative ed organismi assimilati (commi 7 e 8);
* detrazione, mediante l’applicazione delle percentuali di compensazione forfetaria sulle cessioni in- tracomunitarie e sulle esportazioni (comma 9).

Nello stesso art. 34 sono inserite anche le opzioni per la rinuncia al regime di esonero (comma 6) e per l’applicazione dell’imposta nei modi ordinari (comma 11).

È esclusa la detrazione forfetizzata per le cessioni di prodotti agricoli il cui acquisto derivi da atto non assoggettato ad IVA, sempre che il cedente, il donante o il conferente sia soggetto al regime ordinario.

Per le «attività agricole connesse» si applica il successivo art. 34-bis.

L’art. 1 della L. 30 dicembre 2019 n. 145, ha aggiunto l’art. 34-ter che disciplina i raccoglitori occasionali (comma 698, lett. a) e il regime speciale per la produzione di prodotti selvatici non legnosi (comma 699).”

**NORMATIVA**

**Art. 34 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Regime speciale per i produttori agricoli**

1. Per le cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte dell’allegata Tabella A effettuate dai produttori

14 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

agricoli, la detrazione prevista nell’art. 19 è forfetizzata in misura pari all’importo risultante dall’applicazione, all’ammontare imponibile delle operazioni stesse, delle percentuali di compensazione stabilite, per gruppi di prodotti, con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro per le politiche agricole (1). L’imposta si applica con le aliquote proprie dei singoli prodotti, salva l’applicazione delle aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione per i passaggi di prodotti ai soggetti di cui al comma 2, lett. c), che applicano il regime speciale e per le cessioni effettuate dai soggetti di cui al comma 6, primo e secondo periodo.

1. Si considerano produttori agricoli:
2. i soggetti che esercitano le attività indicate nell’art. 2135 c.c. e quelli che esercitano attività di pesca in acque dolci, di piscicoltura, di mitilicoltura, di ostricoltura e di coltura di altri molluschi e crostacei, nonché di allevamento di rane;
3. gli organismi agricoli di intervento, o altri soggetti per loro conto che effettuano cessioni di prodotti in applicazione di regolamenti dell’Unione europea concernenti l’organizzazione comune dei mercati dei prodotti stessi;
4. le cooperative e i loro consorzi di cui all’art. 1, comma 2, del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228; le associazioni e loro unioni costituite e riconosciute ai sensi della legislazione vigente, che effettuano cessioni di beni prodotti prevalentemente dai soci, associati o partecipanti, nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione, nonché gli enti che provvedono per legge, anche previa manipolazione o trasformazione, alla vendita collettiva per conto dei produttori soci.
5. *(Comma abrogato dall’art. 10, comma 1, lett. b), del d.l. 14 marzo 2005, n. 35)*.
6. La detrazione forfetizzata non compete per le cessioni dei prodotti indicati nel comma 1 il cui acquisto derivi da atto non assoggettato ad imposta sempre che il cedente, il donante o il conferente sia soggetto al regime ordinario.
7. Se il contribuente, nell’ambito della stessa impresa, ha effettuato anche operazioni imponibili diverse da quelle indicate nel comma 1, queste sono registrate distintamente e indicate separatamente in sede di liquidazione periodica e di dichiarazione annuale. Dall’imposta relativa a tali operazioni si detrae quella relativa agli acquisti e alle importazioni di beni non ammortizzabili e ai servizi esclusivamente utilizzati per la produzione dei beni e dei servizi che formano oggetto delle operazioni stesse.
8. I produttori agricoli che nell’anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare un volume d’affari non superiore a € 7.000, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti di cui al comma 1, sono esonerati dal versamento dell’imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale, fermo restando l’obbligo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali a norma dell’art. 39. I cessionari e i committenti, se acquistano i beni o utilizzano i servizi nell’esercizio dell’impresa, devono emettere fattura, con le modalità e nei termini di cui all’art. 21, indicandovi la relativa imposta, determinata applicando le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione, consegnarne copia al produttore agricolo e registrarla separatamente a norma dell’art. 25. Le disposizioni del presente comma cessano comunque di avere applicazione a partire dall’anno solare successivo a quello in cui è stato superato il limite di € 7.000 a condizione che non sia superato il limite di un terzo delle cessioni di altri beni. I produttori agricoli hanno facoltà di non avvalersi delle disposizioni del presente comma. In tale caso, l’opzione o la revoca si esercitano con le modalità stabilite dal regolamento di cui al d.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, e succ. modif.
9. I passaggi dei prodotti di cui al comma 1 agli enti, alle cooperative o agli altri organismi associativi indicati al comma 2, lett. c), ai fini della vendita, anche previa manipolazione o trasformazione, si considerano effettuati all’atto del versamento del prezzo ai produttori agricoli soci o associati. L’obbligo di emissione della fattura può essere adempiuto dagli enti stessi per conto dei produttori agricoli conferenti; in tal caso a questi è consegnato un esemplare della fattura ai fini dei successivi adempimenti prescritti nel presente titolo.
10. Le disposizioni del comma precedente si applicano anche ai passaggi di prodotti ittici provenienti da acque marittime, lagunari e salmastre effettuati dagli esercenti la pesca nelle predette acque alle cooperative fra loro costituite e relativi consorzi nonché alle società consortili e agli altri organismi associativi indicati al comma 2, lett. c).
11. Ai soggetti di cui al comma 1 che effettuano le cessioni dei prodotti ivi indicati ai sensi degli artt. 8, primo comma, 38-quater e 72, nonché le cessioni intracomunitarie degli stessi compete la detrazione o il rimborso di un importo calcolato mediante l’applicazione delle percentuali di compensazione che sarebbero applicabili per analoghe operazioni effettuate nel territorio dello Stato.
12. *(Comma abrogato dall’art. 10, comma 1, lett. d), del d.l. 14 marzo 2005, n. 35)*.
13. Le disposizioni del presente articolo non si applicano, salvo quella di cui al comma 7, ultimo periodo, ai soggetti di cui ai commi precedenti che optino per l’applicazione dell’imposta nei modi ordinari dandone comunicazione all’ufficio

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 15

secondo le modalità previste dal regolamento di cui al d.P.R. 10 novembre 1997, n. 442.

1. Con decreto del Ministro delle finanze, da adottare ai sensi dell’art. 17, comma 3, della l. 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità di attuazione del presente articolo.

Art. 34-bis. (((Attivita' agricole connesse) 1. Per le attivita' dirette alla produzione di beni ed alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, l'imposta sul valore aggiunto e' determinata riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari al 50 per cento del suo ammontare, a titolo di detrazione forfettaria dell'imposta afferente agli acquisti ed alle importazioni. 2. Il contribuente ha facolta' di non avvalersi della disposizione del presente articolo. In tal caso l'opzione o la revoca per la determinazione dell'imposta nel modo normale si esercitano con le modalita' stabilite dal regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, e successive modificazioni)).

Art. 34-ter. (( (Regime fiscale per raccoglitori occasionali) 1. I raccoglitori occasionali di prodotti selvatici non legnosi di cui alla classe ATECO 02.30, a cui si aggiungono i raccoglitori occasionali di piante officinali spontanee ai sensi dell'articolo 3 del decreto legislativo 21 maggio 2018, n. 75, che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore ad euro 7.000, sono esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale)).

**LEGGE 30 dicembre 2018, n. 145**

699. I produttori agricoli che gestiscono la produzione dei prodotti selvatici non legnosi, non ricompresi nella classe ATECO

02.30 e dall'articolo 3 del testo unico di cui al decreto legislativo 21 maggio 2018, n. 75, e che sono diversi da quelli di cui all'articolo 34, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, possono applicare il regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 75, della legge 23 dicembre 2014, n. 190. Ai fini dell'imposizione sui redditi, il reddito di tali soggetti e' comunque determinato su base catastale e non trovano applicazione i commi 64 e seguenti del citato articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

(1) Vedansi il d.m. 12 maggio 1992, il d.m. 30 dicembre 1997, il d.m. 23 dicembre 2005, il d.m. 26 gennaio 2016, il d.m. 27 gennaio 2017 e il d.m. 2 febbraio 2018.

Si tratta di un regime speciale nel quale hanno rilievo:

* *le aliquote*: sulle cessioni di prodotti agricoli si applicano le aliquote IVA ordinarie, mentre la detra- zione dell’imposta è pari alla percentuale di compensazione;
* *il regime speciale*: chi applica il regime speciale fattura le cessioni di beni con l’aliquota ordinaria, opera la detrazione forfetaria prevista e versa la differenza d’imposta (ad esempio, sulla cessione di vino si applica l’aliquota del 22% e la detrazione è pari alla percentuale di compensazione del 12,3%, per cui va versata la differenza del 9,7%);
* *l’opzione per il regime normale*: la durata dell’opzione per l’applicazione al regime normale è prevista fino a revoca che non può essere eseguita prima di un triennio.

|  |  |
| --- | --- |
| **IVA in agricoltura** | |
| **Adempimento** | **Dal 17 marzo 2005** |
| Cessioni di prodotti | Aliquote ordinarie (a)(b) |
| Detrazione | Percentuali di compensazione (c) |

16 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

|  |  |
| --- | --- |
| Operazioni diverse | Detrazione dell’IVA sull’acquisto |
| Regime di esonero | Volume d’affari fino a € 7.000 (d) |
| Opzione per il regime ordinario (e) | Fino a revoca e con vincolo di 3 anni |
| Separazione di alcune attività | Ammessa, con opzione |
| Esportazioni e vendite nell’U.E. | Detrazione dell’IVA teorica pari alla percentuale di compen- sazione |
| 1. Fatta eccezione per le cessioni fatte da produttori agricoli esonerati. 2. Fatta eccezione per i conferimenti a cooperative in regime speciale effettuati da soci che applicano il regime speciale nonché per le cessioni effettuate da agricoltori esonerati. 3. Fissate con il d.m. 12 maggio 1992, il d.m. 30 dicembre 1997, il d.m. 23 dicembre 2005, il d.m. 26 gennaio 2016, il d.m. 27 gennaio 2017 e il d.m. 2 febbraio 2018. 4. Purché il volume d’affari sia costituito per almeno 2/3 da cessioni di prodotti indicati nella prima parte della Tabella A allegata al   d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. È ammessa l’opzione per la rinuncia all’esonero.  (e) L’agricoltore esonerato deve rinunciare anche alla condizione di esonero. | |

#### L’ambito soggettivo

L’art. 34 si applica, in presenza dei presupposti oggettivi, per le imprese individuali, le società e gli enti ammessi.

|  |
| --- |
| **I soggetti attratti nel regime speciale** |
| 1. Esercenti attività ex art. 2135 c.c. (a) 2. Organismi agricoli di intervento o altri soggetti che per loro conto effettuano cessioni di prodotti in applicazione di regolamenti dell’U.E. (b) 3. Cooperative e loro consorzi, associazioni e loro unioni costituite e riconosciute per legge che vendono prodotti per conto dei produttori soci, associati o partecipanti nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione (c)(d) 4. Enti che provvedono per legge, anche previa manipolazione o trasformazione, alla vendita collettiva per conto dei produttori (d) |
| 1. A prescindere dalla forma individuale o societaria. Sono comprese le attività di pesca in acque dolci, piscicoltura, mitilicoltura, ostricoltura, coltura di altri molluschi e crostacei, allevamento di rane. 2. Per questi soggetti il regime speciale prescinde dal volume d’affari realizzato. 3. Questi soggetti applicano la detrazione forfetaria dell’IVA sulle cessioni di prodotti indicati nella prima parte della Tabella A purché effettuate «per conto» dei produttori soci o associati. La regola non opera se gli enti effettuano la vendita collettiva per conto di pro- duttori che non sono soci o associati. 4. Le associazioni fra produttori agricoli «costituite in forma societaria senza scopo di lucro ed aventi, per statuto, carattere mutuali- stico» le cui cessioni di beni avvengano «per conto» dei produttori soci o associati (c.m. 10 luglio 1979, n. 19) sono assimilate alle società cooperative.   **Avvertenza**: le cooperative e le formule similari di associazioni che esercitano in proprio l’attività di produzione agricola sono considerate produttori agricoli (c.m. 24 dicembre 1997, n. 328). |

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 17

#### L’ambito oggettivo

L’applicazione forfetaria dell’IVA è consentita se è esercitata:

* un’attività considerata dall’art. 2135 c.c., cioè la coltivazione del fondo, la silvicoltura, l’allevamento di animali e le attività connesse intendendo per tali quelle dirette alla trasformazione e all’alienazio- ne dei prodotti agricoli;
* la pesca in acque dolci, la piscicoltura, la mitilicoltura, l’ostricoltura;
* l’allevamento di rane;
* l’allevamento di altri crostacei.

La detrazione forfetizzata non è consentita per le cessioni di prodotti agricoli il cui acquisto derivi da atto non assoggettato ad IVA, sempre che il cedente, il donante o il conferente sia soggetto al regime ordinario.

→ *L’aspetto civilistico*

L’art. 2135 c.c. considera il concetto di «prevalenza», nell’esercizio dell’attività connessa, dei prodotti ottenuti dal proprio fondo, bosco o allevamento rispetto a quelli acquisiti dai terzi.

Le attività di fornitura a terzi di beni o servizi, oltre a soddisfare il requisito soggettivo, devono utilizzare

«prevalentemente» attrezzature o risorse dell’azienda «normalmente» impiegate nell’attività agricola principale.

Il regime speciale si applica se ricorrono i seguenti presupposti:

1. *oggettivo:* i prodotti agricoli ceduti sono indicati nella Tabella A, parte I, allegata al decreto;
2. *soggettivo:* le cessioni di tali prodotti sono effettuate da «produttori agricoli».

Le «attività connesse*»* sono qualificate «attività agricole» se hanno per oggetto «*prevalentemente*» pro- dotti ottenuti dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall’allevamento di animali.

#### L’oggetto del regime speciale

Il regime speciale si applica sulle cessioni di prodotti agricoli ed ittici indicati nella prima parte della Tabella A. L’elencazione è tassativa: le operazioni diverse sono escluse dalla forfetizzazione dell’IVA anche se rientrano nell’ambito rurale.

Per i prodotti acquistati presso terzi, la detrazione forfetaria si applica se nell’ambito dell’azienda è svol- ta almeno una fase di «produzione», ma è esclusa se l’operazione è una mera commercializzazione o se la permanenza in azienda è solo una mera «sosta tecnica».

Il regime speciale, che prescinde dal volume d’affari realizzato nell’anno precedente, è così strutturato:

1. sulle cessioni di prodotti agricoli (escluse quelle fatte da produttori esonerati) si applicano le aliquote IVA previste;

18 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

1. la detrazione dell’IVA si determina applicando, sulla medesima base di computo, le percentuali di compensazione.

###### Il calcolo dell’IVA

IVA dovuta = IVA sulle vendite determinata

–

con le aliquote ordinarie

IVA detraibile corrispondente alle percentuali

di compensazione

Ad esempio, sulla cessione di piante ornamentali per € 10.000 si applicano l’aliquota IVA del 10% e la percentuale di compensazione del 4%:

|  |
| --- |
| IVA relativa alla cessione 10.000 × 10% = € 1.000 – IVA detraibile 10.000 × 4% = € 400 = IVA dovuta € 600 |

Il regime speciale non si applica per:

* le cessioni di prodotti agricoli indicati nella Parte I della Tabella se l’acquisto deriva da un atto non assoggettato ad IVA;
* le cessioni di beni diversi da quelli indicati nella Parte I della Tabella A;
* le cessioni di beni indicati nella Parte I della Tabella A qualora i prodotti acquisiti da terzi siano superiori a quelli di produzione propria ovvero di semplice commercializzazione;
* le prestazioni di servizi.

Il regime speciale IVA costituisce un regime di detrazione forfetaria dell’imposta, secondo cui il tributo da utilizzare in detrazione non corrisponde a quello effettivamente conteggiato sugli acquisti e sulle importazioni, ma mediante l’applicazione delle percentuali di compensazione stabilite con d.m. sull’ammontare delle cessioni di beni. In sostanza, le fatture di vendita espongono le aliquote IVA ordinarie (4%, 5%, 10% e 22%), mentre il produttore agricolo versa la differenza tra l’aliquota ordinaria e la percentuale di compensazione, che è più bassa o uguale a quella ordinaria.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Aliquote IVA e percentuali di compensazione forfetaria** | | | |
| **Prodotti** | **Aliquota ordinaria** | **Percentuale di compensazione** | **Differenza da versare** |
| Bovini | 10% | 7,65% (a) (b) | 2,3% |
| Suini | 10% | 7,95% (b) (c) | 2,05% |
| Volatili da cortile | 10% | 7,5% | 2,5% |
| Cereali, frutta e ortaggi | 4% | 4% | 0 |
| Uva da vino | 10% | 4% | 6% |
| Vino | 22% | 12,3% | 9,7% |
| Latte | 10% | 10% | 0 |

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 19

|  |
| --- |
| 1. Aliquota applicata per il triennio 2016-2018 (d.m. 26 gennaio 2016 modificato con il d.m. 2 febbraio 2018). 2. Fino al 31 dicembre 2015: 7%. 3. Fino al 31 dicembre 2015: 7,3%. |

Il d.m. 26 gennaio 2016, ha aumentato la percentuale di compensazione al 10% per:

* il latte fresco non concentrato né zuccherato e non condizionato per la vendita al minuto, esclusi yogurt, kephir, latte cagliato, siero di latte, latticello (o latte battuto) e altri tipi di latte fermentati o acidificati (in precedenza 8,8%);
* gli altri prodotti compresi nel n. 9) della Tabella A, Parte I, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, escluso il latte fresco non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanita- rie (in precedenza 8,8%); siccome nella voce doganale 04.01 “rientrano anche yogurt, kephir e altri prodotti, pertanto l’indicazione ‘altri’ deve ritenersi inclusiva di tutti gli altri prodotti di cui alla più analitica elencazione della voce doganale 04.01” (circ. 6 maggio 2016, n. 19/E).

L’applicazione delle percentuali di compensazione deve tenere conto delle seguenti regole:

1. per i passaggi dei prodotti agricoli fatti da soci, associati o partecipanti che applicano il regime spe- ciale alle cooperative o agli altri organismi associativi, il momento di effettuazione dell’operazione coincide con quello di pagamento del prezzo al produttore, fatta eccezione per il caso in cui l’antici- pazione è dovuta all’emissione anticipata della fattura o al pagamento del prezzo. Se la cooperativa o l’ente o l’organismo associativo applica il regime speciale, l’imposta si applica con le aliquote previste a titolo di percentuale di compensazione;
2. per le cessioni diverse da quelle citate rileva il momento della consegna o spedizione se la fattura è emessa immediatamente: “nel caso di fatturazione differita, per consegna effettuata con documento di trasporto, rileva il momento di emissione della fattura, atteso che l’imposta viene liquidata facen- do riferimento al mese in cui la fattura viene emessa” (circ. citata);
3. per i contratti di somministrazione il momento impositivo si identifica il pagamento (e non con la consegna dei beni);
4. per le consegne di beni con prezzo da determinare, ai sensi del d.m. 15 novembre 1975, la fattura può essere emessa entro il mese successivo alla determinazione del prezzo, salvo il caso di fatture emesse anteriormente o di pagamento, anche parziale, in maniera anticipata.

Con la l. 7 luglio 2016, n. 122, sono state modificate talune aliquote IVA da applicare sulle cessioni di prodotti disponendo:

1. l’aliquota del 5% sulle cessioni di “basilico, rosmarino e salvia freschi, origano a rametti o granato, destinati all’alimentazione; piante allo stato vegetativo di basilico, rosmarino e salvia” (art. 21);
2. l’aliquota del 10% a decorrere dal 1° gennaio 2017 sulle cessioni di “tartufi freschi, refrigerati o pre- sentati immersi in acqua salata, solforata o addizionata di altre sostanze atte ad assicurarne tempo- raneamente la conservazione, ma non specialmente preparati per il consumo immediato” (art. 29).

20 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

Tuttavia, a decorrere dal 1° gennaio 2019, l’art. 1, comma 698, della L.30 dicembre 2018, n. 145, ha disposto l’iscrizione:

* al n. 15-bis) della tabella A, parte I, per i “tartufi nei limiti delle quantità standard di produzione determinate” con d.m.;
* al n. 1-quater) della parte II-bis per i “tartufi freschi o refrigerati”;
* al n. 20-bis della parte III (e, quindi, l’applicazione dell’aliquota del 10% per i “tartufi congelati, essiccati o preservati immessi in acqua salata, solforata o addizionata di altre sostanze atte ad assicurare temporaneamente la conservazione ma non preparati per il consumo immediato.”

## 2.

L’impresa agricola tipica

#### I lineamenti dell’impresa agricola tipica

L’impresa agricola effettua solo cessioni di prodotti indicati nella prima parte della Tabella A allegata al

d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633: sulle vendite applica le aliquote IVA ordinarie e le percentuali forfetarie di compensazione per esercitare la detrazione.

La norma riguarda le imprese che hanno effettuato solo cessioni di prodotti agricoli di propria produ- zione purché nel corso dell’anno precedente sia stato realizzato un volume di affari:

* superiore a € 7.000;
* non superiore a € 7.000 (purché costituito per almeno 2/3 da cessioni di prodotti indicati nella prima parte della Tabella A citata) previa rinuncia al regime di esonero;
* non superiore a € 7.000 ma costituito per oltre 1/3 da “operazioni diverse”. Non ha riconoscimento l’IVA assolta sugli acquisti e sulle importazioni.

La detrazione forfetaria non compete per le cessioni di prodotti agricoli acquistati con atto non assog- gettato ad imposta ovvero da atto assoggettato ad imposta, se il cedente, il donante o il conferente è soggetto al regime ordinario, cioè con IVA detraibile nei modi ordinari.

#### L’opzione per la detrazione dell’IVA in maniera ordinaria

Presumendo di effettuare consistenti investimenti, per ottenere il rimborso dell’IVA pagata sugli acquisti è possibile esercitare l’opzione per rinunciare all’applicazione dell’art. 34.

22 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

|  |
| --- |
| **ESEMPIO**  Se le cessioni sono € 10.000 (aliquota ordinaria 10% e percentuale di compensazione 4%) e gli acquisti sono  € 6.000 (IVA 22%), si ha:  Regime forfetario  IVA su cessioni (10.000 × 10%) € 1.000 –  Detrazione forfetaria (10.000 × 4%) € 400 = IVA dovuta € 600  Regime ordinario  IVA su cessioni (10.000 × 10%) € 1.000 –  IVA in detrazione (6.000 × 22%) € 1.320 = IVA a credito € 320 |

Nel mutamento di regime, la detrazione va rettificata limitatamente ai beni che non sono ancora stati ceduti e ai servizi non ancora utilizzati nonché ai beni ammortizzabili se non sono ancora trascorsi tre anni da quello della loro entrata in funzione.

|  |
| --- |
| **ESEMPIO**  Se al 31 dicembre 20X1 la giacenza di vino (aliquota IVA 22% e percentuale di compensazione del 12,3%) è di € 100.000 e la cessione avviene nel 20X2 per € 150.000, si rileva:  IVA sulle cessioni 150.000 × 22% € 33.000 –  IVA detraibile 100.000 × 12,3% € 12.300 = IVA dovuta € 20.700 = |

Per i prodotti agricoli giacenti al 31 dicembre, si considerano il valore dei beni e le percentuali di com- pensazione forfetaria vigenti. Per gli altri beni e i servizi esistenti al 31 dicembre la rilevazione dell’IVA va effettuata applicando al valore normale le percentuali di compensazione e per le materie prime (ad esempio, i mangimi, i fertilizzanti, ecc.) considerando i prezzi esposti nelle fatture d’acquisto. L’importo così evidenziato può essere detratto nel regime ordinario.

#### Le operazioni con l’estero

Chi effettua esportazioni od operazioni assimilate (indicate agli artt. 8, comma 1, 38-quater e 72 del

d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) e/o cessioni intracomunitarie (art. 41, commi 1 e 2, e art. 51 del d.l. 30 agosto 1993, n. 331) esercita la detrazione dell’IVA teorica calcolata applicando le percentuali di com- pensazione.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 23

|  |
| --- |
| **ESEMPIO**  Se sono effettuate cessioni all’esportazione (ovvero cessioni intracomunitarie) per € 10.000, si ha: IVA sulle cessioni € 0 –  IVA teorica 12,3% sulle cessioni € 1.230 =  IVA a credito € 1.230 |

L’art. 38-quater citato esclude l’applicazione dell’IVA sulle cessioni fatte a favore di consumatori finali domiciliati e residenti fuori dell’U.E. se il corrispettivo complessivo, al lordo dell’IVA, è superiore a € 154,94 e se i beni, destinati all’uso personale o familiare, sono da trasportare nei bagagli personali fuori del territorio dell’U.E. La fattura, contenente gli estremi del passaporto (o di altro documento equipol- lente), deve essere vistata dall’Ufficio doganale di uscita dalla U.E. entro tre mesi dalla data di effettua- zione dell’operazione. Va applicata l’IVA se l’acquirente risiede nella U.E.

## 3.

Le regole particolari

#### Il regime di esonero

1. I lineamenti del regime di esonero

Se il volume di affari realizzato nell’anno precedente, purché costituito per almeno 2/3 da cessioni di pro- dotti agricoli e ittici, non è superiore a € 7.000, sussiste l’esonero dagli adempimenti contabili e dalla presen- tazione della dichiarazione annuale e delle liquidazioni periodiche. Per effetto dell’art. 11, comma 2-quater, del d.l. 12 luglio 2018, n. 87, tutti i produttori agricoli esonerati, a decorrere dal 1° gennaio 2018, sono sollevati dall’obbligo di trasmissione telematica delle fatture emesse e di quelle ricevute (c.d. “spesometro”).

L’acquirente emette l’autofattura applicando la percentuale di compensazione forfetaria (e non l’aliquo- ta ordinaria), copia della quale va consegnata all’agricoltore esonerato. Inoltre, deve annotarla distinta- mente nel registro degli acquisti.

**PRASSI**

**Ris. 16 marzo 2007, n. 54/E**

Se l’imprenditore agricolo vende un terreno edificabile, si producono i seguenti effetti:

* 1. il cessionario deve emettere l’autofattura applicando l’aliquota ordinaria e versare l’IVA al cedente;
  2. il produttore agricolo esonerato deve:
* versare l’IVA riscossa dal cessionario, dopo aver detratto l’imposta assolta sugli acquisti afferenti l’operazione;
* considerare che per l’intero anno solare si applicano le percentuali di compensazione forfetaria sulle cessioni di prodotti agricoli, con obbligo di emissione dell’autofattura da parte del cessionario o committente;
* verificare, alla fine dell’anno, se l’ammontare delle «operazioni diverse» (inclusa la cessione del terreno edificabile) sia superiore al limite di 1/3; in caso positivo, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale, adempimento da rispettare, deve eseguire l’annotazione riepilogativa delle cessioni dei prodotti agricoli e delle «operazioni diverse» da quelle agricole, nonché degli acquisti e delle importazioni relativi alle «operazioni diverse», distinti per aliquota.

I terreni, ancorché edificabili, non sono beni ammortizzabili.

1. Gli obblighi dell’agricoltore esonerato

Il produttore agricolo esonerato deve osservare gli obblighi di:

* numerazione progressiva e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali d’importazione;

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 25

* conservazione dei documenti di trasporto relativi ai beni venduti (rilasciati in copia dagli acquirenti) e acquistati;
* conservazione delle autofatture che gli acquirenti sono obbligati ad emettere;
* comunicazione del numero di partita IVA ai fornitori e ai clienti.

Il produttore agricolo esonerato non ha l’obbligo di emettere la fattura elettronica, ma per gli acquisti fatti riceve la fattura di acquisto nella sua area riservata del sito web dell’Agenzia delle entrate ovvero riceve una copia informatica o analogica della stessa (n. 3.3, lett. d), del provvedimento 30 aprile 2018).

1. I riflessi del regime di esonero

Se l’ammontare delle operazioni diverse da quelle agricole supera, nel corso dell’anno, l’ammontare di 1/3 rapportato al totale delle operazioni complessive via via effettuate, comprensive dei beni ammor- tizzabili, può cessare l’esonero e, conseguentemente, può emergere un debito di IVA relativo all’anno stesso, se il superamento è confermato a fine anno.

Ferma restando l’applicazione per l’intero anno solare delle aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione alle cessioni di prodotti agricoli e ittici effettuate e fermo restando l’obbligo di fattura- zione da parte del cessionario o committente, se, a fine d’anno, è superato il limite di 1/3, a prescindere dal volume d’affari realizzato, vanno eseguite le annotazioni cumulative delle operazioni effettuate (en- tro il termine di presentazione della dichiarazione annuale) liquidando l’imposta dovuta per l’intero anno ed effettuando il relativo versamento.

Per l’anno successivo a quello di superamento del terzo, si considera il volume d’affari complessivamente conseguito, escludendo dal computo le cessioni di beni ammortizzabili (c.m. 24 dicembre 1997, n. 328/E).

1. La cessazione del regime di esonero

L’imprenditore agricolo esonerato deve osservare gli obblighi contabili:

* per forza di legge, se nell’anno solare precedente è stato superato il limite di € 7.000 di volume d’af- fari, ovvero se, pur essendo inferiore a € 7.000, è costituito per oltre 1/3 da operazioni diverse dalle cessioni dei prodotti indicati nella prima parte della Tabella A;
* per opzione, che, se è accompagnata anche da quella di rinuncia all’applicazione dell’art. 34, è vantaggiosa poiché permette di ottenere il rimborso dell’IVA se si prevede di effettuare notevoli investimenti; per effetto della sola rinuncia al regime di esonero, da segnalare nella dichiarazione annuale successiva, l’agricoltore applica il regime speciale.

|  |
| --- |
| **I raccoglitori occasionali (art. 34-ter)** |
| I raccoglitori occasionali di prodotti selvatici non legnosi di cui alla classe ATECO 02.30, nonché i raccoglitori occasionali di piante officinali spontanee di cui all’art. 3 del d.lgs 21 maggio 2018, n, 75, che nell’anno solare precedente hanno realizzato un volume d’affari non superiore a € 7.000, sono esonerati dal versamento dell’IVA e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale. |

26 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

#### L’impresa agricola mista

1. Il carattere di “impresa agricola mista”

Un’impresa agricola è considerata “mista” quando:

* effettua anche cessioni di prodotti indicati nella seconda parte della Tabella A o diverse (ad es., cessioni di acqua, di beni strumentali, ecc.);
* effettua prestazioni di servizi per migliorare in modo significativo la qualità dei propri prodotti;
* effettua cessioni di prodotti agricoli ed ittici acquistati con atto non assoggettato a IVA, sempre che il cedente, il donante o il conferente sia soggetto a regime ordinario.

Le operazioni imponibili diverse dalle cessioni di prodotti indicati nella prima parte della Tabella A vanno annotate distintamente (art. 34, comma 5).

1. Gli obblighi contabili

I “corrispettivi agricoli” vanno annotati distintamente da quelli relativi alle “operazioni diverse”: solo l’IVA attinente all’attività agricola è oggetto di detrazione forfetaria mentre per le “operazioni diverse” è ammessa la sola detrazione dell’IVA assolta sugli acquisti e sulle importazioni di beni non ammortiz- zabili e di servizi utilizzati esclusivamente per la produzione dei beni e dei servizi che formano oggetto delle operazioni stesse.

|  |
| --- |
| **ESEMPIO**  Liquidazione dell’IVA per un’impresa agricola mista che evidenzia:   * cessioni di prodotti indicati nella prima parte della Tabella A (aliquota e percentuale di compensazione forfetaria 4%): € 70.000; * cessioni di altri beni (aliquota 22%): € 30.000; * acquisti di beni strumentali (aliquota 22%): € 55.000.   IVA a debito su:   * cessioni di prodotti agricoli € 2.800 + * altre operazioni € 6.600 =   Totale IVA a debito (a) € 9.400 –  IVA in detrazione:   * in maniera forfetaria (prodotti agricoli) € 2.800 + * in maniera ordinaria € 0 =   Totale IVA detraibile (b) € 2.800 =  IVA a debito (a – b) € 6.600 |

#### L’impresa agricola in regime ordinario

1. L’applicazione del regime ordinario

L’agricoltore può rinunciare al regime di detrazione forfetaria dell’IVA al fine di osservare le norme previste per i settori extra-agricoli. L’opzione (da segnalare nella dichiarazione annuale successiva) ha

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 27

efficacia dal 1° gennaio e fino a revoca; se sono stati acquistati beni ammortizzabili, vincola per tre anni ai sensi del d.P.R. 10 novembre 1997, n. 442 (e non dell’art. 19-bis 2).

La scelta comporta la rinuncia a tutto il sistema speciale (ad esempio, va rilasciato lo scontrino fiscale).

1. I rimborsi
   1. *Il rimborso con la dichiarazione annuale*

L’art. 38-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che richiama l’art. 30, si applica solo alle imprese agricole che esercitano esclusivamente o prevalentemente attività che comportano (art. 34, comma 11):

* + 1. l’applicazione di aliquote d’imposta inferiori a quelle applicate sugli acquisti e sulle importazioni;
    2. esercitano attività che comportano l’effettuazione di operazioni non imponibili per un ammontare superiore al 25% del totale delle operazioni effettuate; si tratta di cessioni di beni destinati all’esporta- zione (art. 8, comma 1, lett. a) e b)), a soggetti che si avvalgono della facoltà di effettuare acquisti senza pagamento dell’imposta (art. 8, comma 1, lett. c)), e in base a trattati e accordi internazionali (art. 72), nonché cessioni intracomunitarie (artt. 41 e 58 del d.l. 30 agosto 1993, n. 331);
    3. limitatamente all’acquisto di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche.

Fuori dei suddetti casi, il contribuente può chiedere il rimborso del credito risultante dalla dichiarazione annuale, se dalle dichiarazioni dei due anni precedenti risultano eccedenze detraibili; il rimborso può essere richiesto per un ammontare comunque non superiore al minore delle predette eccedenze.

Il credito IVA va chiesto a rimborso con la dichiarazione annuale, da presentare a decorrere dal 1° feb- braio e fino al 30 aprile.

* 1. *Il rimborso in corso d’anno*

Il rimborso può essere richiesto nel corso dell’anno, con periodicità trimestrale, in presenza delle opera- zioni sopra indicate alle lettere a) e b).

Nessuna avvertenza va osservata se l’aliquota applicata sulle cessioni è inferiore a quella indicata nelle fatture di acquisto.

Chi effettua operazioni non imponibili può presentare la richiesta se queste sono superiori al 25% del volume di affari.

È possibile chiedere il rimborso dell’IVA maturata nel trimestre per acquisti e importazioni «di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3 dell’ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili ai fini dell’IVA».

Il rimborso (ovvero l’utilizzazione in compensazione) del credito IVA che deve essere di importo superiore a € 2.582,20 va richiesto con il Mod. IVA TR entro l’ultimo giorno del mese successivo al trimestre solare (escluso l’ultimo) in via telematica all’Agenzia delle entrate (cioè entro il 30 aprile per il primo trimestre, il 31 luglio per il secondo e il 31 ottobre per il terzo).

28 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

1. Il passaggio al regime ordinario

Nel cambiamento del regime, le cessioni di prodotti sono assoggettate all’aliquota ordinaria anziché alla percentuale di compensazione forfetaria: va rettificata la detrazione per i beni non ancora stati ceduti, per i servizi non ancora utilizzati e per i beni ammortizzabili se non sono ancora trascorsi tre anni dalla loro entrata in funzione.

|  |
| --- |
| **ESEMPIO**  Se al 31 dicembre la giacenza di vino (aliquota 22% e percentuale di compensazione del 12,3%) è di €  200.000 e la cessione avviene nell’anno successivo per € 300.000, si ha:  IVA sulle cessioni 300.000 × 22% € 66.000 –  IVA detraibile 200.000 × 12,3% € 24.600 =  IVA dovuta € 41.400 – |

Per i beni prodotti si considera il valore normale e per gli altri beni e i servizi va fatto il controllo delle fat- ture d’acquisto. L’importo così evidenziato, oggetto di apposito inventario, può essere detratto nel regime ordinario, nella prima liquidazione periodica dell’anno in cui opera il regime di detrazione ordinaria.

1. Il ritorno al regime speciale

Nel caso di rinuncia al regime ordinario, i beni ed i servizi acquistati sono già stati oggetto di detrazione analitica dell’IVA per cui la detrazione forfetaria non si applica. Tuttavia, se i beni prodotti nel regime precedente sono rimasti invenduti, si beneficia della detrazione forfetaria: va fatto l’inventario, indican- do natura, qualità e quantità dei beni, determinando l’ammontare dell’imposta recuperata nel regime ordinario sulla base delle percentuali di compensazione vigenti al momento della rettifica, il cui importo va conteggiato a debito in unica soluzione al momento della prima liquidazione.

|  |
| --- |
| **ESEMPIO**  Se in regime ordinario, a dicembre, la rimanenza di vino è di € 100.000 ed è venduta a gennaio in regime speciale per € 120.000, si ha:  IVA su cessioni 120.000 × 22% € 26.400 +  IVA detraibile sulla rimanenza 100.000 × 12,3% € 12.300 = IVA a debito € 38.700 –  detrazione forfetaria sulla cessione 120.000 × 12,3% € 14.700 = IVA dovuta € 24.000 |

#### Il regime di commissione

1. I caratteri del regime di commissione

Il regime di commissione è interessante per le società cooperative e i loro consorzi, le associazioni tra produttori e loro unioni e gli enti di intervento nel settore per forza di legge o in attuazione dei regola- menti dell’Unione europea.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 29

Per i conferimenti alle cooperative si applica, automaticamente, il regime di «commissione».

Ilmomentoimpositivosorgealmomentodellavenditadeibenidapartedelcommissionariorelativamente al passaggio degli stessi dal committente (art. 6, comma 2, lett. b), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). La base imponibile è costituita dal prezzo di vendita pattuito dall’intermediario commerciale diminuito della provvigione riconosciutagli.

1. La documentazione contabile del rapporto

Solo la vendita trasferisce la proprietà tra l’imprenditore agricolo ed il terzo, cioè l’acquirente.

L’intermediario è venditore nei confronti del terzo ed acquirente nei confronti del committente per cui:

* il commissionario emette la fattura sull’acquirente e compila il conto di netto ricavo conteggiando anche le proprie competenze;
* l’agricoltore emette la fattura sul commissionario sulla base del conto di netto ricavo.

La fattura può essere emessa direttamente dalla cooperativa per conto del socio-produttore conferente, al quale ne va consegnata copia per la registrazione.

Se il conferimento è fatto da un agricoltore esonerato la cooperativa emette l’autofattura applicando la percentuale di compensazione forfetaria.

Secondo il d.m. 15 novembre 1975, relativo alle cessioni di beni con prezzo da determinare, la fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello in cui il prezzo, in base a disposizioni contrattuali, non è ancora conosciuto alla data del conferimento. La regola non opera per gli acconti. Per i pagamenti, anche parziali, effettuati nei confronti dello stesso produttore agricolo nel corso di un mese, può essere emessa una sola fattura entro il mese successivo. Le cessioni di beni vanno annotate in un registro ido- neo a vincere le presunzioni ovvero risultano dai documenti di trasporto contenenti il riferimento al

d.m. 15 novembre 1975.

#### L’impresa agricola e l’esercizio di più attività

1. L’esercizio di più attività 1

L’IVA si applica in modo cumulativo per tutte le attività esercitate (art. 36 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). Tuttavia, è possibile esercitare l’opzione per l’applicazione separata dell’imposta, con efficacia fino a revoca e in ogni caso per almeno un triennio.

L’imposta si applica, in ogni caso, in maniera separata per l’attività agricola, fermo restando quanto è previsto per le regole di forfetizzazione della detrazione.

I passaggi di beni e servizi tra le attività considerano il “valore normale”.

1. Per le «attività connesse» di cui all’art. 34-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, vedasi la circ. 16 febbraio 2005.

30 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

I passaggi di servizi si considerano effettuati al momento in cui sono pagati, ovvero resi in assenza di pagamento; per quelli di beni si applica l’art. 21 e le annotazioni debbono essere eseguite nello stesso mese. L’imposta non si applica per i passaggi all’attività di commercio al dettaglio di cui al comma 3 dell’art. 24.

I passaggi interni non concorrono a formare il volume di affari.

Se le “operazioni diverse” non sono occasionali o non sono connesse con l’attività più propriamente agricola, si configura l’esercizio di un’attività autonoma e distinta da quella agricola per la quale va isti- tuita una contabilità distinta da quella agricola (r.m. 10 novembre 1988, n. 9/033).

La produzione di energia elettrica è considerata un’attività commerciale con obbligo di tenere la con- tabilità separata. Lo stesso dicasi per la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche.

1. Gli obblighi contabili

Chi esercita più attività deve tenere serie distinte di registri, liquidare separatamente l’imposta per cia- scuna attività e versare cumulativamente l’IVA.

È ammessa la detrazione integrale dell’imposta per tutti i beni, compresi anche quelli non ammortizzabili, e per i servizi utilizzati promiscuamente per l’attività separata.

Il contribuente che esercita un’attività agricola e una commerciale dei prodotti ottenuti emette la fattura applicando l’IVA (e beneficia della detrazione forfetaria) sulla seconda e questa, che applica le regole ordinarie, opera la detrazione secondo le regole extra-agricole.

La fattura interna, emessa per il valore venale del bene oggetto del passaggio oppure per il corrispettivo del servizio, deve contenere l’addebito dell’imposta.

La separazione delle attività non è obbligatoria se l’agricoltore ha optato preventivamente per applicare il regime ordinario per l’attività agricola (c.m. 24 dicembre 1997, n. 328/E).

#### Le forfetizzazioni particolari

a) Le attività connesse

L’art. 34-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, riconosce la detrazione forfetaria del 50% dell’IVA addebitata sui corrispettivi soltanto per la fornitura di servizi svolta «mediante l’utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell’azienda normalmente impiegate nell’attività agricola» (circ. 16 febbraio 2005, n. 6/E).

L’art. 34-bis è escluso se:

1. non sono utilizzate prevalentemente attrezzature o risorse dell’azienda agricola;
2. sono utilizzate attrezzature o risorse non utilizzate normalmente nell’azienda agricola;

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 31

1. le prestazioni sono rese da chi non esercita un’attività agricola.

Se l’attività agricola è congiunta a quella di prestazione di servizi soggetta all’art. 34-bis, va tenuta la contabilità separata, salvo il caso in cui sia stata esercitata l’opzione, per entrambe le attività, per l’appli- cazione dell’imposta in maniera normale.

La detrazione forfetizzata si applica anche sulle prestazioni occasionali, con annotazione separata delle operazioni e della detrazione dell’IVA sulle stesse ai sensi dell’art. 34-bis (e non secondo le regole di

«impresa mista» di cui all’art. 34, comma 5.

La produzione di energia elettrica fatta con uno specifico impianto di «digestione anaerobica» di liqua- mi non utilizzato normalmente è un’attività commerciale non soggetta all’art. 34-bis ma all’art. 36 (ris. 15 febbraio 2005, n. 17/E).

Si applica l’aliquota IVA del 10% (n. 125) della parte terza della Tabella A allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), per le prestazioni di servizi mediante macchine agricole o aeromobili rese ad imprese sin- gole o associate. Se un agricoltore impiega trattori, attrezzature, ecc., per effettuare prestazioni a favore di:

1. un’azienda agricola: applica l’aliquota del 10% (con detrazione forfetaria del 50%);
2. un’azienda di tipo diverso: applica l’aliquota del 22% (con detrazione forfetaria del 50%).

Se sono prestati servizi senza ricorrere a macchine agricole (conservazione di prodotti, ecc.), si applica l’aliquota del 22% (con detrazione forfetaria del 50%).

1. L’agriturismo

Le aziende agriturismo di cui alla l. 20 febbraio 2006, n. 96, sono attratte nell’ambito dell’art. 22, n. 2), del

d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per cui va osservato l’art. 36 sull’esercizio di più attività. Ai sensi dell’art. 5, comma 2, della l. 30 dicembre 1991, n. 413, l’IVA dovuta è determinata applicando all’imposta re- lativa alle operazioni imponibili la detrazione forfetaria nella misura del 50%. In qualsiasi caso vanno rispettati gli adempimenti contabili di fatturazione, annotazione, ecc.

È possibile esercitare l’opzione per la determinazione ordinaria dell’IVA.

1. Le coltivazioni per conto di terzi

Si applica l’art. 34-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, se, per conto di terzi, l’agricoltore, sul proprio fondo, svolge un’attività diretta alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico, ovvero di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale (circ. 19 febbraio 2008, n. 12/E).

1. La coltivazione e il commercio di piante officinali

L’art. 1 del d.lgs. 21 maggio 2018, n. 75, riconosce la natura agricola, di cui all’art. 2135 c.c., alle opera- zioni di coltivazione e al commercio di piante officinali, compresa l’attività di “prima trasformazione”, che possono essere svolte nell’azienda.

32 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

Sono considerate “officinali” le piante medicinali, aromatiche e da profumo nonché le alghe, i funghi macroscopici e i licheni destinati ai medesimi usi”, comprese alcune specie vegetali che, per loro proprietà funzionali, anche a seguito di trasformazione, possono essere impiegate in prodotti consentiti dalla normativa.

Il concetto di “prima trasformazione” ammessa in azienda considera le operazioni indispensabili per le esigenze della produzione quali le attività di lavaggio, defoliazione, cernita, assortimento, mondatura, essiccazione, taglio, selezione, polverizzazione delle erbe secche e ottenimento di olii essenziali di piante fresche.

La disciplina è esclusa per la vendita al consumatore finale, le attività successive alla prima trasforma- zione nonché per le preparazioni estemporanee, consentite a farmacisti e erboristi, ad uso alimentare destinate al singolo cliente, vendute sfuse e non preconfezionate e costituite da piante tal quali, da sole o in miscela, estratti secchi o liquidi di piante.

1. I raccoglitori occasionali

L’attività di raccolta di prodotti selvatici non legnosi e di piante officinali spontanee di cui all’art. 3 del d.lgs. 21 maggio 2018, n. 75, si intende svolta in via occasionale se i corrispettivi percepiti dalla vendita dei prodotti non superano il limite annuo di € 7.000, importo che non fa cumulo con altri redditi della persona fisica (art. 1, comma 694, della l. 30 dicembre 2018, n. 145).

Se nell’anno solare precedente il volume d’affari non era superiore a € 7.000, il raccoglitore occasionale è esonerato dal versamento dell’IVA, da tutti gli obblighi documentali e documentabili e dalla dichiarazione annuale.

Il produttore agricolo che gestisce la produzione dei prodotti selvatici non legnosi, non ricompresi nella classe ATECO 02.30 e dall’art. 3 del d.lgs. 21 maggio 2018, n. 75, e che non è “produttore agricolo esonerato” ai sensi dell’art. 34, sesto comma, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, può applicare il regime forfetario previsto dall’art. 1, commi da 54 a 75, della l. 23 dicembre 2014, n. 190, ma il reddito è determinato su base catastale con esonero dagli obblighi indicati nei commi 64 e seguenti.

## 4.

Le operazioni rilevanti ai fini dell’IVA

#### L’esigibilità dell’imposta

L’IVA si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate nell’esercizio dell’impresa, nonché sulle importazioni da chiunque effettuate, con l’aliquota ordinaria del 22%; tuttavia, per determinate operazioni si applicano le aliquote agevolate del 4%, del 5% e del 10%, ai sensi della Tabella Allegato A, rispettivamente Parte II, Parte II-bis e Parte III, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Va prestata particolare attenzione nell’applicare l’aliquota corretta. Ad esempio l’azienda di agriturismo deve assoggettare la somministrazione di alimenti e bevande all’aliquota del 10% mentre la cessione di prodotti all’aliquota prevista per il tipo di genere alimentare venduto.

Per effetto dell’art. 1, commi 718 e 719, della l. 23 dicembre 2014, n. 190, le aliquote IVA sono invariate per l’anno 2018 ma successivamente così modificate

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Aliquota** | **2018** | **2019** | **2020** | **Dal 2021** |
| 10% | 10% | 10% | 13% | 13% |
| 22% | 22% | 22% | 25,2% | 26,5% |

Tuttavia, l’adeguamento può essere sostituito, in tutto o in parte, da provvedimenti che assicurino gli stessi effetti di finanza pubblica.

|  |  |
| --- | --- |
| **Il momento impositivo (art. 6)** | |
| 1. Cessioni di:    * beni immobili    * beni mobili    * beni con effetti traslativi o costitutivi che si produco- no posteriormente (ad esempio, soggetti a clausola di gradimento) | stipulazione dell’atto; consegna o spedizione;  momento in cui si producono gli effetti (non oltre un anno dalla data della consegna o della spedizione se riguardano beni mobili); |
| b) cessioni di beni per atto della pubblica autorità o fatte a Stato, enti pubblici, ecc. | pagamento del corrispettivo (a); |
| c) cessioni periodiche e continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione | pagamento del corrispettivo; |

34 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

|  |  |
| --- | --- |
| **Il momento impositivo (art. 6)** | |
| d) destinazione dei beni al consumo personale o familiare dell’imprenditore e per finalità estranee all’impresa | prelevamento dei beni; |
| e) prestazioni di servizi | pagamento del corrispettivo (b). |
| 1. Limitatamente alle sole operazioni imponibili. 2. Non sono soggette ad IVA le prestazioni di servizi effettuati nell’esercizio delle attività di custodia e di pascolo di animali su terreni montani destinati ad alpeggio (art. 66, comma 12, del d.l. 30 agosto 1993, n. 331). | |
| *Attenzione*   1. Se, anteriormente, è emessa la fattura o è pagato tutto o in parte il corrispettivo l’operazione si considera effettuata limitatamente all’importo che è stato fatturato o pagato. 2. L’imposta diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate. 3. Non sono soggette all’IVA le prestazioni di servizi rese ai sensi dell’art. 17, comma 1, della l. 31 gennaio 1994, n. 97, da coltivatori diretti, singoli o associati, i quali conducono aziende agricole ubicate nei Comuni montani. | |

I produttori agricoli che applicano la regola di detrazione forfetaria sono esclusi dall’art. 32-bis del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, cioè la liquidazione dell’IVA secondo la contabilità di cassa.

#### Il volume d’affari

Il volume di affari è costituito dall’importo complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di ser- vizi effettuate nell’anno solare, registrate o soggette a registrazione nel registro delle fatture (e/o dei cor- rispettivi), considerando anche le variazioni di cui all’art. 26 (art. 20 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

|  |
| --- |
| **Il volume d’affari** |
| A) Concorrono a formare il volume d’affari:   * le operazioni imponibili; * le operazioni non imponibili; * le operazioni esenti; * le operazioni non soggette all’imposta ai sensi dell’art. 74, commi 7 e 8, cioè le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli, ferrosi e non ferrosi, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, pelli, vetri, gomma e plastica; * le operazioni non soggette ad imposta ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies; * le operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni e altri enti e società ai sensi dell’art. 17-ter, soggette alla disciplina di split payment (o “scissione dei pagamenti”).   B) Sono irrilevanti:   * le operazioni escluse dal campo di applicazione dell’IVA; * le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati dall’art. 2425, n. 3, c.c.; * i passaggi di beni nell’esercizio di più attività dell’art. 36; * le operazioni escluse dal computo della base imponibile di cui all’art. 15; * le prestazioni di servizi effettuati nell’esercizio delle attività di custodia e di pascolo di animali sui terreni montani destinati ad alpeggio; * le autofatture emesse ai sensi dell’art. 17, comma 3; * le fatture per acquisti intracomunitari. |

Se l’impresa agricola ha conseguito un volume di affari:

* non superiore a € 7.000, costituito per almeno 2/3 da cessioni di beni di propria produzione indicati nella prima parte della Tabella A, è esonerata dagli obblighi IVA;

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 35

* non superiore a € 7.000, costituito per oltre 1/3 da operazioni diverse dalle cessioni di beni indicati nella suddetta Tabella A, deve rispettare gli obblighi contabili;
* superiore a € 7.000 ma non a € 700.000, deve osservare gli obblighi contabili ma può esercitare l’opzione per liquidare l’imposta con cadenza trimestrale;
* superiore a € 700.000, deve rispettare gli obblighi contabili e deve liquidare l’imposta con cadenza mensile.

#### Le operazioni non imponibili

Per le operazioni «non imponibili» (art. 8 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) è esclusa l’applicazione dell’IVA, va emessa la fattura ed è detraibile l’imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni. Sono tali anche le «cessioni intracomunitarie» (artt. 41 e 51 del d.l. 30 agosto 1993, n. 331).

Sono operazioni non imponibili:

* le esportazioni dirette, cioè quando l’impresa agricola esporta direttamente o in triangolazione i propri pro- dotti (art. 8, lett. a)), cioè cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni fuori del territorio dell’Unione europea, a cura o a nome dei propri cessionari o commissionari;
* le esportazioni fatte ad un operatore extracomunitario che provvede a trasportare i beni fuori del territorio dell’Unione europea entro 90 giorni dalla consegna (art. 8, lett. b));
* le esportazioni indirette, cioè quando i beni sono ceduti ad un altro soggetto che li acquista «in sospensione dal pagamento dell’imposta osservando le regole procedurali indicate all’art. 1 del d.l. 29 dicembre 1983, n. 746»; dal beneficio sono escluse le imprese agricole che applicano l’art. 34, comma 1 (art. 13 della l. 30 dicembre 1993, n. 413).

L’agricoltore che applica l’art. 34, comma 1, beneficia della detrazione di un importo calcolato mediante l’applicazione delle percentuali di compensazione forfetaria (cioè dell’«IVA verde») che sarebbero ap- plicabili per analoghe operazioni effettuate nel territorio dello Stato relativamente alle cessioni all’espor- tazione, alle vendite a viaggiatori stranieri, alle vendite in base a trattati ed accordi internazionali (artt. 8, lett. a), b) e c), 38-quater e 72) e alle cessioni intracomunitarie di beni.

L’art. 38-quater ha per oggetto le cessioni a soggetti extracomunitari di beni di corrispettivo complessi- vo compresa l’IVA superiore ad euro 154,94 destinati all’uso familiare o personale, da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio doganale dell’Unione europea entro tre mesi dalla data dell’opera- zione. La fattura deve contenere gli estremi del passaporto o di altro documento equipollente.

Solo se il corrispettivo delle operazioni indicate all’art. 8, lett. c), è superiore a € 77,47, si applica l’impo- sta di bollo di € 2,00.

36 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

#### Le operazioni esenti

Nel settore agricolo, le operazioni esenti più ricorrenti sono gli interessi per dilazione di pagamento (art. 10, n. 1), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) per le quali sussistono gli obblighi di emissione della fattura e di applicazione dell’imposta di bollo nella misura fissa di € 2,00 se l’importo è superiore a € 77,47.

Se è stata esercitata l’opzione per applicare l’IVA secondo le regole ordinarie, ai fini della detrazione, va applicata la regola del pro rata per:

* le cessioni gratuite di beni a enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni con esclusive finali- tà di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica (n. 12) e popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofiche dichiarate tali ai sensi della l. 8 dicembre 1970, n. 996;
* le locazioni non finanziarie e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole (n. 8); si applica l’IVA sulle locazioni e affitti di aree destinate a parcheggio e di aree con destinazione edificabile;
* le cessioni di fabbricati (o di porzioni di fabbricati) non strumentali a destinazione abitativa quando l’impresa agricola non assume il ruolo di «impresa costruttrice» (n. 8-bis);
* le prestazioni rese dall’azienda agricola con natura e finalità essenzialmente sociali, assistenziali e di mero soccorso a favore della gioventù, ai sensi del n. 21, rese, in base ad apposita convenzione con i Comuni, per realizzare interventi, azioni e percorsi aventi lo scopo di accoglienza, di integrazione socio-educativa e di inserimento lavorativo di minori in situazioni di disagio (risoluzione 16 ottobre 2018, n. 77/E).

Le prestazioni dei veterinari sono imponibili (art. 30 della l. 29 dicembre 1990, n. 428).

Sono operazioni esenti le cessioni di beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale dell’IVA ai sensi degli artt. 19, 19-bis 1 e 19-bis 2 (n. 27-quinquies).

#### I beni strumentali

Le cessioni di beni strumentali (cioè macchine agricole, trattori, attrezzatura, ecc.) non concorrono a formare il volume di affari, ma rilevano ai fini dell’applicazione dell’IVA.

Per l’agricoltore esonerato, la vendita di una macchina agricola usata è ininfluente per l’applicazione delle regole ordinarie dell’art. 34 anche se va osservato l’obbligo contabile semplificato (circ. min. 24 dicembre 1997, n. 328/E).

L’acquisto di beni strumentali non permette l’esercizio della detrazione se è applicato l’art. 34, ma il beneficio è ammesso esercitando l’opzione per applicare le regole dell’IVA extra-agricola. Secondo il

n. 21-bis) della Parte II della Tabella A, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, si applica l’aliquota del 4% soltanto sulle costruzioni rurali destinate ad uso abitativo dal proprietario del terreno o di altri addetti alle coltivazioni dello stesso o all’allevamento del bestiame e alle attività connesse, cedute da imprese costruttrici, ancorché non ultimate, purché permanga l’originaria destinazione e ricorrano le

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 37

condizioni indicate all’art. 9, comma 3, lettere c) ed e)*,* del d.l. 30 dicembre 1993, n. 557. Il successivo n.

39) riconosce la suddetta aliquota anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto per la realizzazione delle costruzioni rurali di cui al n. 21-bis).

#### Le cessioni di aree fabbricabili

Costituiscono cessioni di beni le vendite di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo quanto è previsto dalle norme vigenti. L’area è considerata «fabbricabile» se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall’approvazione della Regione e dall’adozione di strumenti attuativi del medesimo (art. 36, comma 2, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223). Non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione delle opere indicate nell’art. 9, lett. a), della l. 28 gennaio 1977, n. 10.

Se la cessione del terreno è effettuata da un produttore agricolo ad altro imprenditore agricolo che lo acquista per esercitarvi l’attività agricola, non si applica l’IVA.

Se il venditore del terreno edificabile è un imprenditore agricolo esonerato, il cessionario deve emettere un’autofattura.

Il terreno posseduto in comproprietà in ambito privato non è un bene strumentale dell’impresa agricola individuale per cui, se diventa edificabile, la cessione è esclusa dall’IVA.

#### Il trattamento fiscale degli acquisti di terreni

Per la registrazione di atti di trasferimento di terreni agricoli si applica l’art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. La disciplina è estesa anche ai “fabbricati rurali” quando sono trasferiti unitamente ai terreni agricoli e se sono posti a servizio funzionale del fondo.

###### Terreno agricolo venduto da privato o da impresa:

1. a coltivatore diretto o a imprenditore agricolo professionale, senza l’agevolazione per la piccola pro- prietà contadina:

|  |  |
| --- | --- |
| – imposta di registro | 9% (con il minimo di € 1.000) |
| – imposta ipotecaria | € 50 |
| – imposta catastale | € 50 |
| – imposta di bollo | esente |
| – tassa ipotecaria | esente |
| – voltura catastale | esente |

1. a coltivatore diretto o a imprenditore agricolo professionale, con l’agevolazione per la piccola proprietà contadina:

38 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

|  |  |
| --- | --- |
| – imposta di registro | € 200 |
| – imposta ipotecaria | € 200 |
| – imposta catastale | 1% (con il minimo di € 200) |
| – imposta di bollo | esente |
| – tassa ipotecaria | € 35 |
| – voltura catastale | € 55 |

1. a soggetto diverso da coltivatore diretto o da imprenditore agricolo professionale, senza l’agevolazione per la piccola proprietà contadina:

|  |  |
| --- | --- |
| – imposta di registro | 15% (con il minimo di € 1.000) |
| – imposta ipotecaria | € 50 |
| – imposta catastale | € 50 |
| – imposta di bollo | esente |
| – tassa ipotecaria | esente |
| – voltura catastale | esente |

###### Terreno non agricolo venduto da privato

|  |  |
| --- | --- |
| – imposta di registro | 9% (con il minimo di € 1.000) |
| – imposta ipotecaria | € 50 |
| – imposta catastale | € 50 |
| – imposta di bollo | esente |
| – tassa ipotecaria | esente |
| – voltura catastale | esente |

1. **Terreno edificabile venduto da impresa**

|  |  |
| --- | --- |
| – IVA | 22% |
| – imposta di registro | € 200 |
| – imposta ipotecaria | € 200 |
| – imposta catastale | € 200 |
| – imposta di bollo | € 230 |
| – tassa ipotecaria | € 35 |
| – voltura catastale | € 35 |

1. **Terreno non agricolo e non edificabile venduto da impresa**

|  |  |
| --- | --- |
| – imposta di registro | 9% (con il minimo di € 1.000) |
| – imposta ipotecaria | € 50 |
| – imposta catastale | € 50 |
| – imposta di bollo | esente |
| – tassa ipotecaria | esente |
| – voltura catastale | esente |

**Piccola proprietà contadina:** Acquirente coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale ov- vero coniuge o parente il linea retta convivente con il coltivatore diretto o con l’imprenditore agricolo professionale e proprietario di terreni agricoli.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 39

|  |  |
| --- | --- |
| Carico impositivo: | |
| IVA | operazione fuori dal campo impositivo |
| Imposta di registro | € 200 |
| Imposta ipotecaria | € 200 |
| Imposta catastale | 1% (con un minimo di € 200) |
| Imposta di bollo | esente |
| Tassa ipotecaria | € 35 |
| Voltura catastale | € 55 |

A decorrere dal 1° gennaio 2016, per effetto dell’art. 1, comma 907, della l. 28 dicembre 2015, n. 208, i benefici previsti a favore della piccola proprietà contadina sono applicabili anche a favore del coniuge o dei parenti in linea retta purché già proprietari di terreni agricoli e conviventi aventi i requisiti previsti dall’art. 2, comma 4-bis, del d.l. 30 dicembre 2009, n. 194. Le agevolazioni decadono se, prima del decorso del termine di cinque anni dalla stipulazione dell’atto di acquisto (per il quale l’onorario notarile è ridotto della metà), il terreno viene alienato volontariamente ovvero è cessato di essere coltivato o condotto direttamente.

Non incorre nella decadenza l’acquirente che durante il suddetto periodo, ferma restando la destinazione agricola, alieni il fondo o lo conceda in godimento a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, che esercitano l’attività di imprenditore agricolo di cui all’art. 2135

c.c. Tali disposizioni trovano applicazione anche in tutti i casi di alienazione conseguente all’attuazione di politiche comunitarie finalizzate a favorire l’insediamento di giovani in agricoltura o tendenti a promuovere il prepensionamento nel settore dell’agricoltura.

A decorrere dal 1° gennaio 2019, i familiari coadiuvanti dal coltivatore diretto, appartenenti al medesimo nucleo familiare, che risultano iscritti nella gestione assistenziale e previdenziale agricola quali coltivatori diretti, beneficiano della disciplina fiscale propria dei titolari dell’impresa agricola al cui esercizio i predetti familiari partecipano attivamente (art. 1, comma 705, della l. 30 dicembre 2018, n. 145).

#### Le prestazioni di servizi

Sulle prestazioni di servizi nel settore agricolo (la concessione di beni in locazione, affitto e noleggio, le lavorazioni effettuate da imprese agricole con macchine agricole nei confronti di altre imprese agricole e le operazioni di manipolazione e trasformazione di prodotti) si applica l’aliquota del 22%.

Le prestazioni di servizi effettuate a favore di imprese agricole utilizzando macchine agricole sono sog- gette all’aliquota del 10% purché:

* siano rese con macchine agricole, nonché con aeromobili (c.m. 3 agosto 1979, n. 25);
* il committente sia un imprenditore agricolo.

Come «macchine agricole» si intendono «soltanto quelle normalmente in uso nei lavori agricoli» (r.m. 30 giugno 1975, n. 501019) ma non gli impianti industriali (r.m. 29 luglio 1975, n. 501576).

40 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

«Per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d’opera, di appalto e simili, aventi per oggetto la produzione di beni, con materie fornite in tutto o in parte prevalente dal prestatore del servizio» l’im- posta si applica con la stessa aliquota relativa alla cessione del prodotto (c.m. 6 dicembre 1975, n. 43). Il concetto di produzione include la trasformazione della materia prima in prodotto finito e le operazioni di perfezionamento (escluse soltanto delle operazioni di riparazione).

Per i servizi di macellazione, che rappresentano una fase del ciclo produttivo della carne, si applica l’ali- quota del 10% e sui servizi sanitari quella del 22% (ris. 9 aprile 2004, n. 58/E).

Sulle operazioni inerenti alla fase di commercializzazione e non a quella della produzione si applica l’aliquota ordinaria (r.m. 7 febbraio 1991, n. 550016).

#### L’autoconsumo

È imponibile la destinazione di beni al consumo personale o familiare dell’imprenditore o a finalità estranee all’impresa, anche se determinata da cessazione dell’attività, (art. 2, n. 5, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all’atto dell’acquisto, la detrazione dell’imposta di cui all’art. 19.

#### Le cessioni gratuite

Se la cessione gratuita ha per oggetto:

* beni la cui produzione rientra nell’attività propria (art. 2, n. 4): l’operazione è imponibile;
* beni che non rientrano nell’attività propria: se il costo unitario non supera € 50, l’operazione è esclu- sa da IVA; se è superiore, l’operazione va assoggettata all’IVA; l’art. 10, n. 27-quinquies, considera

«operazioni esenti» le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli artt. 19, 19-bis 1 e 19-bis 2;

* beni destinati a finalità estranee all’esercizio dell’impresa (art. 2, n. 5): l’operazione è imponibile;
* campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati (art. 2, lett. d)): l’operazione non è considerata cessione di beni;
* beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrat- tuali: l’operazione è esclusa dal computo della base imponibile, tranne se la cessione è soggetta ad aliquota più elevata (art. 15, n. 2).

L’IVA si applica sul valore normale (art. 13, comma 2, lett. c)).

#### Le operazioni con limitazione alla detrazione

Per chi applica l’IVA secondo le regole ordinarie, l’art. 19-bis 1 limita la detrazione dell’IVA che è stata corrisposta per taluni beni e servizi acquistati.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 41

Ai soli fini dell’IVA, non sussiste l’obbligo di annotare la fattura di acquisto o la bolletta di importazione se la detrazione è esclusa (art. 6, comma 7, del d.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695). Tuttavia, la registrazione è importante poiché riduce l’imponibile IRAP.

|  |  |
| --- | --- |
| **I limiti alla detrazione** | |
| **Fattispecie** | **Detrazione** |
| Beni indicati nella Tabella B | No (a) |
| Veicoli a motore (diversi da quelli indicati alla lett. *f)* della Tabella B):   * non oggetto dell’attività propria (ad es. autovettura, ecc.) * trattori agricoli e forestali (e) | 40% (b) (c)  Sì (b) (c) |
| Carburanti e lubrificanti per autovetture e veicoli | No/Sì (c) (d) (e) |
| Prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande | Sì |
| Trasporti di persone | No |
| Alimenti e bevande:   * oggetto dell’attività propria * altri | Sì No |
| Spese di:   * rappresentanza (f) * pubblicità e sponsorizzazione | No Sì |
| 1. La detrazione è ammessa solo se i beni formano oggetto dell’attività propria dell’impresa o sono utilizzati esclusivamente come strumentali. 2. La regola si applica anche per componenti e ricambi, prestazioni di servizi ex art. 16, terzo comma, e spese di impiego, custodia, manutenzione e riparazione e transito stradale. 3. Sì soltanto nella misura in cui è ammessa in detrazione IVA afferente l’acquisto, l’importazione o l’acquisizione mediante contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili dei beni. 4. A decorrere dal giorno 1° gennaio 2019 (gli acquisti di carburante per autotrazione fatti da soggetti passivi IVA devono essere documentati mediante la fattura elettronica. Fino al 31 dicembre 2018 permane l’obbligo di documentare gli acquisti mediante la c.d. “scheda carburanti”. 5. A decorrere dal 1° luglio 2018 la detrazione è consentita soltanto se l’acquisto di carburante è documentato con modalità tracciabile. L’obbligo si estende ai “veicoli di qualunque tipologia) che circolano normalmente su strada” di cui agli artt. 53, 54 e 55, del d.lgs. 30 aprile 1992, n. 285, compresi i veicoli agricoli (cioè trattori agricoli e forestali e macchine individuate al successivo art. 57) (circ. 2 luglio 2018, n. 13/E). 6. Così come definite ai fini delle imposte sui redditi (artt. 54, comma 5, e 108, comma 2, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). È de- traibile l’IVA assolta sugli acquisti di beni di costo unitario non superiore a € 50. Nel caso di composizione di più beni, va considerato il costo complessivo della spesa e non quello di ciascun bene (ad esempio, la confezione natalizia). | |

Non è ammessa in detrazione l’IVA assolta per l’acquisto di beni da dare in omaggio ai dipendenti.

#### Le operazioni escluse dal computo della base imponibile

Le operazioni escluse dal computo della base imponibile non sono soggette all’obbligo di emettere la fattura (n.d.r.: è sufficiente emettere un documento applicando l’imposta di bollo nella misura fissa di € 2,00 se l’importo è superiore a € 77,47) e non concorrono alla formazione del volume di affari.

Nel settore agricolo le fattispecie sono identificate con:

1. le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità (art. 15, n. 1);
2. il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto o premio o abbuono in conformità alle originarie

42 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

condizioni contrattuali, fatta eccezione per quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata (art. 15, n. 2);

1. l’importo di imballaggi e recipienti se è stato pattuito il rimborso alla resa (art. 15, n. 4);
2. le quote associative corrisposte ad associazioni di categoria ed a relative unioni (l. 20 ottobre 1978, n. 674, art. 9);
3. i contributi ricevuti dall’U.E. (c.m. 10 ottobre 1979, n. 364733);
4. la cessione di terreni agricoli e di terreni pur inclusi in programmi di fabbricazione ma effettuata ad imprenditori agricoli o di terreni non edificabili (art. 2, lett. c));
5. gli aiuti, i contributi, i premi, le compensazioni finanziarie erogati dall’AIMA a sostegno della produzione agricola (art. 7-ter del d.l. 29 dicembre 1983, n. 746);
6. le prestazioni di servizi di custodia e di pascolo di animali sui terreni montani destinati ad alpeggio e quelle rese ai sensi dell’art. 17, comma 1, della l. 31 gennaio 1994, n. 97.

Le somme erogate dall’AGEA si «configurano come un finanziamento o avente natura meramente con- tributiva priva di ogni nesso sinallagmatico che, in quanto tale, non assume rilievo ai fini dell’IVA» (r.m. 27 aprile 1999, n. 71/E).

#### Le cessioni agli enti pubblici

Se l’acquirente è lo Stato, un organo dello Stato ancorché dotato di personalità giuridica, un ente pubblico territoriale, una CCIAA, un istituto universitario, un’azienda sanitaria locale, un ente ospedaliero, un ente pubblico di ricovero e di cura avente prevalente carattere scientifico, un ente pubblico di assistenza e di beneficenza o un ente di previdenza l’operazione rileva ai fini dell’IVA non con l’atto della consegna o della spedizione dei beni mobili o della stipulazione per gli immobili ma con quello del pagamento (art. 6, ultimo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

L’emissione, la trasmissione, la conservazione e l’archiviazione delle fatture emesse nei rapporti con le amministrazioni pubbliche di cui all’art. 1, comma 2, della l. 31 dicembre 2009, n. 196, nonché con le amministrazioni autonome deve essere effettuata esclusivamente in forma elettronica (art. 1, comma 209, della l. 24 dicembre 2007, n. 244). Le amministrazioni suddette non possono accettare le fatture emesse o trasmesse in forma cartacea né possono procedere ad alcun pagamento, nemmeno parziale, sino all’invio della fattura in forma elettronica, secondo quanto è previsto dal d.m. 3 aprile 2013, n. 55, esclusivamente nel formato “FatturaPA” (e non secondo le regole indicate nel provvedimento 30 aprile 2018).

#### La scissione dei pagamenti

La disciplina di split payment (o “scissione dei pagamenti”), di cui all’art. 17-ter, si applica per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di amministrazioni pubbliche come definite

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 43

all’art. 1, comma 2, della l. 31 dicembre 2009, n. 196, per le quali i cessionari o committenti non sono debitori d’imposta in materia di IVA, cioè relativamente agli acquisti fatti nella sfera istituzionale.

La disciplina si applica anche per:

1. enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende pubbliche di servizi alla persona;
2. fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche indicate alla lett. a) per una percentuale com- plessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%;
3. società controllate:
   * ai sensi dell’art. 2359, primo comma, n. 2), c.c. direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
   * direttamente o indirettamente, ai sensi dell’art. 2359, primo comma, n. 1), c.c. da amministrazio- ni pubbliche o da enti e società citati sopra;
4. società partecipate per una percentuale complessiva del capitale sociale non inferiore al 70%, da amministrazioni pubbliche o dai suddetti enti e società;
5. società quotate inserite nell’indice FTSE MIB della Borsa italiana identificate agli effetti dell’IVA; con d.m. può essere individuato un indice alternativo di riferimento per il mercato azionario.

A richiesta dell’emittente o prestatore, il cessionario o committente deve rilasciare un documento che attesti l’osservanza dei requisiti.

La disciplina non si applica se il cedente osserva il regime speciale di cui agli artt. 34 e 34-bis (circ. 13 aprile 2015, n. 15/E).

Il produttore agricolo che applica il regime ordinario dell’IVA deve:

* emettere la fattura elettronica con l’annotazione “scissione dei pagamenti” o “split payment”;
* omettere di computare l’IVA indicata nella fattura al momento della liquidazione periodica;
* registrare la fattura in modo distinto indicando l’aliquota applicata e l’ammontare del tributo.

L’operatore è ammesso al rimborso dell’IVA in via prioritaria di cui all’art. 38-bis, decimo comma, e del d.m. 23 gennaio 2015 (e senza l’applicazione dell’art. 2 del d.m. 22 marzo 2007) nel rispetto dei presupposti previsti.

La fattura va emessa nel momento di effettuazione dell’operazione (e va annotata in maniera distinta) ma l’emittente riceve il corrispettivo al netto dell’imposta e l’ente esegue la liquidazione dell’IVA nel mese del pagamento provvedendo al versamento entro il giorno 16 del mese successivo.

#### L’affitto dell’azienda agricola

Sono operazioni esenti «le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, e di fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte

44 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati» (art. 10, n. 8), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). L’esenzione non si applica agli affitti di aziende commerciali ed alle locazioni finanziarie.

L’affitto dell’azienda agricola è esente da IVA, mentre è imponibile l’affitto di un’azienda commerciale. L’affitto dell’azienda agricola comprende anche i terreni e le costruzioni rurali, comprese pertinenze e scorte.

La società semplice agricola che cede in affitto l’unica azienda agricola posseduta perde lo *status* di soggetto passivo IVA per cui non fattura i canoni poiché si applica l’imposta di registro (ris. 23 novembre 2007, n. 340/E).

#### Gli «imballaggi a perdere»

Ha solo esigenze di natura commerciale (r.m. 13 maggio 1999, n. 79/E) l’art. 3 della l. 5 agosto 1981, n. 441, secondo cui le cessioni di recipienti, imballaggi e contenitori utilizzati in tutte le fasi di vendita all’ingrosso di prodotti ortofrutticoli è effettuata verso il corrispettivo di un prezzo identico a quello di acquisto, importo aggiuntivo a quello di vendita dei beni, che deve essere indicato distintamente nella fattura.

#### Il contributo CONAI

Il contributo CONAI (d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152) va indicato nella fattura emessa al momento della prima cessione specificando l’importo e la tipologia del materiale di imballaggio oggetto della cessione; la fattura emessa dall’utilizzatore può indicare «contributo ambientale CONAI assolto».

Il contributo va assoggettato all’IVA trattandosi di una prestazione accessoria ai sensi degli artt. 12 e 13 del

d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (ovvero non imponibile previo rilascio della dichiarazione d’intento o, da ultimo, non soggetto nel caso di deposito fiscale IVA ai sensi dell’art. 50-bis del d.l. 30 agosto 1993, n. 331).

#### Gli acquisti di tartufi

Nell’anno 2017, per effetto dell’art. 29 della l. 7 luglio 2016, n. 122, le cessioni di tartufi erano soggette all’aliquota del 10% e non più a quella del 22%.

Chi acquista tartufi da raccoglitori dilettanti o occasionali non muniti di partita IVA non deve più emet- tere l’autofattura, senza poter esercitare la detrazione (art. 29 della l. 7 luglio 2016, n. 122).

Il raccoglitore occasionale cedente privo di partita IVA non ha alcun obbligo contabile. Tuttavia, sul compenso corrisposto, l’acquirente è obbligato ad operare la ritenuta a titolo di imposta con l’aliquota del 23% che va commisurata sul 78% del corrispettivo, essendo riconosciuta la deduzione forfetaria del 22% (art. 25-quater del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602).

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 45

Se il raccoglitore ha versato l’imposta sostitutiva suddetta, per tale anno, la ritenuta prevista non va operata.

La cessione dei tartufi fatta dal raccoglitore occasionale deve essere comprovata dall’acquirente con un documento dal quale devono risultare la data, i dati identificativi (compreso il codice fiscale) del raccoglitore occasionale, il codice ricevuta del versamento dell’imposta sostitutiva, la natura e la quantità del prodotto ceduto e il corrispettivo pattuito. Tale documento deve essere incluso nella comunicazione trimestrale “spesometro” di cui all’art. 21 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78 (che, però, è stato abrogato dall’art. 1, comma 916, della l. 27 dicembre 2017, n. 205). Inoltre deve comunicare alla regione di appartenenza la quantità di prodotto commercializzato e la sua provenienza territoriale, nonché, al momento della vendita, certificare la provenienza del prodotto, la data della raccolta e la data di commercializzazione.

#### Gli acquisti di prodotti selvatici non legnosi e di piante officinali spontanee.

I redditi derivanti dallo svolgimento occasionale delle attività di raccolta di prodotti selvatici non legnosi di cui alla classe ATECO 02.30 e di piante officinali spontanee di cui all’art. 3 del d.lgs. 21 maggio 2018, n. 75, sono assoggettati all’imposta sostitutiva di € 100 dell’IRPEF e relative addizionali, con il mod, F24 ELIDE entro il 16.2 dell’anno di riferimento. Il tributo non va versato se la raccolta è fatta per autoconsumo.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Tipologia di prodotto raccolto** | **Codice** | **Descrizione** |
| Funghi | F | Funghi macromiceti epigei (legge 23 agosto 1993, n.352) |
| Tartufi | T | Funghi macromiceti ipogei (tartufi) presenti nella lista delle specie ammesse alla commercializzazione in base alla legge 16 dicembre 1985, n. 752 |
| Bacche di bosco | B | Frutti di mirtilli, more, lamponi e altre bacche eduli |
| Frutta in Guscio | G | Ghiande, castagne, noci e nocciole raccolte in bosco |
| Resine e gomme vegetali | R | Resine, gomme e linfe di conifere o latifoglie |
| Sugero | S | Sughero ricavato dalla quercia da sughero (Quercus suber) |
| Muschi, licheni e altre piante | M | Muschi, licheni e altre piante selvatiche raccolte ad uso ornamentale o alimentare |
| Erbe officinali | E | Piante selvatiche raccolte ad uso officinale secondo l'art. 3 del decreto legislativo 21 maggio 2018, n. 75 |
| Altro | A | Altri prodotti selvatici non appartenenti alle preceden- ti tipologie |

L’attività di raccolta ha qualifica “occasionale” se i corrispettivi percepiti per la vendita non superano il limite annuo di € 7.000. Tali proventi non fanno cumulo con altri redditi della persona fisica. Il cedente raccoglitore occasionale non munito di partita IVA non ha alcun obbligo contabile.

L’acquirente ha i medesimi obblighi previsti in materia di raccolta occasionale di tartufi.

46 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

#### I prodotti selvatici non legnosi non compresi nella classe ATECO 02.30

I produttori agricoli, non esonerati ai sensi del sesto comma dell’art. 34, che gestiscono la produzione di prodotti selvatici non legnosi non ricompresi nella classe ATECO 02.30 e dall’art. 3 del d.lgs. 21 maggio 2018, n. 75, possono applicare il regime forfetario di cui all’art. 1, commi da 54 a 75, della l. 23 dicembre 2014, n. 190, se i corrispettivi, ragguagliati ad anno non sono superiori a € 65.000. Pertanto, non esercitano la rivalsa e la detrazione dell’IVA, sono esonerati da obblighi contabili e dichiarativi, devono numerare e conservare le fatture di acquisto e sono esonerati dall’obbligo di rilascio dello scontrino e della ricevuta fiscale.

#### La produzione di energia elettrica

Se l’impianto specifico non è impiegato normalmente nell’attività agricola, si è in presenza di un’attività commerciale per cui si applica l’art. 36 (ris. 15 febbraio 2005, n. 17/E).

La stessa disciplina va osservata per la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo effettuate da imprenditori agricoli.

L’aliquota del 10% si applica solo all’energia verde prodotta da fonti rinnovabili (ma non per l’energia prodotta da fonti non rinnovabili) per uso domestico e non anche per ambienti quali uffici, scuole, ecc. (ris. 10 maggio 2007, n. 94/E).

Le cessioni di energia elettrica non sono indicate nella prima parte della Tabella A allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per cui sono soggette all’aliquota del 22%. Si applica l’aliquota del 10% quando la cessione di energia, ai sensi del n. 103 della parte terza della Tabella A, è effettuata per uso domestico, per uso di imprese estrattive, agricole e manifatturiere o ai clienti grossisti di cui all’art. 2, comma 5, del d.lgs. 16 marzo 1999, n. 16. L’energia deve essere prodotta mediante fonti agroforestali o fotovoltaiche ed obbliga a tenere la contabilità separata. Negli altri casi, l’aliquota è del 22%, compresa la cessione dei

«certificati verdi» (circ. 6 luglio 2009, n. 32/E).

A decorrere dal 1° gennaio 2015 (e per la durata di quattro anni ai sensi dell’art. 1, comma 631, della l. 23 dicembre 2014, n. 190) le cessioni di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell’art. 7-bis, comma 3, lett. a), è soggetta al regime di “inversione contabile” ai sensi dell’art. 17, comma 6, lett. d-quater), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Va emessa la c.d. “fattura elettronica”, nel formato “Fattura PA” (secondo le regole indicate nei dd.mm. 3 aprile 2013, n. 55, e 17 giugno 2014 e nella circolare 24 giugno 2014, n. 18/E) nei confronti dei soggetti indicati all’art. 17-ter.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 47

#### Le cessioni di diritti

Sulle cessioni di quote latte e di diritti di reimpianto di vigneti, essendo «beni immateriali» dell’azienda agrico- la, si applica l’aliquota IVA del 22% senza beneficiare di alcuna detrazione forfetaria (ris. 4 aprile 2006, n. 51/E).

La cessione di titoli all’aiuto in relazione alla PAC equivale alla cessione di un credito, con carattere di sostegno alla produzione, per cui è esclusa dall’IVA (art. 7-ter del d.l. 29 dicembre 1983, n. 746, e art. 2, comma 3, lett. a), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), al pari del caso di «affitto dei diritti all’aiuto», beneficio trasferito all’affittuario.

#### L’integrazione della fattura di acquisto

Per talune operazioni (vedasi la tabella) il cedente emette la fattura senza addebito di IVA, indicando il riferimento all’art. 17, comma 6, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Il cessionario deve integrare il documento ricevuto con l’aliquota e l’imposta e lo annota nel registro delle fatture (o dei corrispettivi) entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese nonché nel registro degli acquisti ai fini dell’esercizio della detrazione.

|  |
| --- |
| **Le operazioni interessate dall’art. 17, comma 6** |
| a-bis) cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis e 8-ter dell’art. 10, primo comma, se nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l’opzione per l’imposizione (a);  a-ter) prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative a edifici (a);  e) altre operazioni da individuare con apposito d.m. (a). |
| (a) La disposizione si applica alle ulteriori operazioni individuate con d.m. in base agli artt. 199 e 199-bis della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006. |

#### La vendita al dettaglio

Gli agricoltori iscritti nella sezione speciale del Registro delle imprese (art. 8 della l. 29 dicembre 1993, n.

580) possono vendere direttamente al dettaglio, in tutto il territorio nazionale, i prodotti che provengono prevalentemente dall’azienda posseduta.

È possibile vendere direttamente al dettaglio, su tutto il territorio nazionale, prodotti agricoli e alimen- tari, appartenenti ad uno o più comparti agronomici diversi da quelli prodotti nella propria azienda, purché acquistati direttamente da altri imprenditori agricoli. Il fatturato derivante dalla vendita dei prodotti provenienti dalla propria azienda deve essere prevalente rispetto a quello relativo ai prodotti acquistati.

48 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

L’attività può essere iniziata dopo che sono trascorsi almeno 30 giorni dalla data in cui il Comune ha ricevuto la «segnalazione certificata di inizio attività» o SCIA (art. 49, comma 4-bis, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78).

Per chi applica l’art. 34, comma 1, le vendite fatte sia sul luogo di produzione che fuori del fondo sono esonerate dall’obbligo di rilascio dello scontrino fiscale (art. 66, comma 17 del d.l. 30 agosto 1993, n.

331) e della ricevuta fiscale (art. 2, comma 1, lett. c), del d.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696). L’agricoltore che vende al minuto ha l’obbligo di emettere la fattura solo su richiesta dell’acquirente.

L’imprenditore agricolo che opera in un mercato agricolo di vendita diretta (art. 1, comma 1065, della l. 27 dicembre 2006, n. 296) deve osservare l’art. 4 del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228, ma non la disciplina sul commercio.

Nell’ambito della vendita diretta è consentito cedere prodotti agricoli anche manipolati o trasformati, già pronti per il consumo, mediante l’utilizzo di strutture mobili nella disponibilità dell’impresa agricola, anche in modalità itinerante su aree pubbliche o private, nonché il consumo immediato di prodotti oggetto di vendita utilizzando i locali e gli arredi nella disponibilità dell’imprenditore agricolo, con l’esclusione del servizio assistito di somministrazione e con l’osservanza delle prescrizioni generali di carattere igienico-sanitario (art. 4, comma 8-bis, del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228).

#### Le cessioni di materiali di scarto

Ai sensi dell’art. 74, commi 7 e 8, le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli, ferrosi e non, di scarti di ossa e pelli sono effettuate senza pagamento dell’imposta. L’IVA è dovuta dall’acquirente, che liquida il tributo nella fattura ricevuta.

#### La società semplice

Non è un contribuente IVA la società semplice che esegue opere di miglioramento fondiario per au- mentare le rese ed i valori dei terreni di proprietà dei soci, poiché non esercita con carattere sistematico un’attività economica diretta alla produzione ed allo scambio di beni e di servizi (r.m. 8 aprile 1978, n. 363823).

La società costituitasi *mortis causa*, per il solo fatto della gestione in comune del bene ereditato “azienda agricola”, non individua necessariamente una società ma solo il godimento *pro indiviso* tra gli eredi. I partecipanti alla comunione tacita familiare sono iscritti, come imprenditori individuali, nella sezione dei piccoli imprenditori o in quella degli imprenditori agricoli (art. 1 del d.P.R. 16 settembre 1996, n. 559).

La continuazione dell’attività in forma di società semplice comporta l’obbligo di osservare le norme fiscali. La fattura, in luogo della denominazione sociale, può contenere il cognome ed il nome del socio se questi ha agito come legale rappresentante della società (r.m. 12 aprile 1977, n. 362257).

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 49

#### I sacchetti di plastica

A decorrere dal 1° gennaio 2018, per effetto dell’art. 226-ter del d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152, le borse di plastica in materiale ultraleggero non possono essere commercializzate essendo sostituite da borse biodegradabili e compostabili. Inoltre, è vietato l’utilizzo di plastica riciclata per le borse destinate al contatto alimentare.

Le borse di plastica in materiale ultraleggero non possono essere distribuite a titolo gratuito. Il prezzo di vendita per singola unità deve risultare dallo scontrino o dalla fattura d’acquisto delle merci o dei prodotti imballati per il loro trasporto.

La cessione va assoggettata all’IVA con l’aliquota del 22%.

#### La regola di detrazione dell’IVA

L’impresa agricola che applica l’art. 34 esercita la detrazione dell’IVA nel momento in cui effettua la cessione dei prodotti agricoli indicati nella tabella A allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, applicando le percentuali di compensazione forfetaria.

Nel momento in cui effettua “operazioni diverse” nell’ambito della medesima azienda (cioè si trova nella condizione di “impresa mista”) ovvero se applica la regola dell’IVA ordinaria, il diritto alla detrazione dell’IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi sorge nel momento in cui l’IVA diviene esigibile e può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all’anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo (art. 19, primo comma).

#### La detrazione dell’IVA per gli acquisti di carburante

Gli acquisti di carburante per autotrazione fatti dai produttori agricoli devono essere documentati con la fattura elettronica. Tuttavia, per effetto dell’art. 1, comma 927, della l. 27 dicembre 2017, n. 205, a decorrere dal 1° luglio 2018, per chi osserva le regole ordinarie dell’IVA la detrazione è ammessa soltanto se il pagamento non avviene per contanti ma con una delle modalità indicate nel provvedimento 4 aprile 2018, cioè mediante:

1. assegni, bancari e postali, circolari e non, nonché vaglia cambiari e postali;
2. strumenti elettronici quali, a titolo meramente esemplificativo, addebito diretto, bonifico bancario o postale, bollettino postale, carte di debito, di credito, prepagate o altri strumenti di pagamento elettronico che consentono anche l’addebito in conto corrente.

Tali modalità di pagamento consentono la deduzione del costo ai fini delle imposte sui redditi e dell’I- RAP per chi non osserva la regola catastale.

Per i trattori agricoli e forestali (nonché per le macchine individuate all’art. 57 codice della strada) la detrazione dell’IVA e la deduzione del costo ai fini delle imposte sui redditi, fino all’entrata in vigore

50 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

dell’obbligo di fatturazione elettronica, erano subordinate soltanto al pagamento mediante gli strumenti tracciabili, di cui al provvediento 4 aprile 2018.

Siccome il reddito è determinato su base catastale e l’IVA è forfetizzata,” viene meno il presupposto che impone l’uso di mezzi di pagamento tracciabili, ossia individuare puntualmente i costi sostenuti e l’IVA pagata per rivalsa. Ne consegue che, l’istante non è obbligata ad utilizzare mezzi di pagamento tracciabili per effettuare acquisti di carburante agricolo destinato alle diverse macchine agricole, fermo restando il rispetto delle norme” sull’uso del contante. Optando per il regime ordinario di determinazione del reddito e dell’IVA si applicano le disposizioni generali.

## 5.

Gli obblighi contabili

#### La fattura

1. L’emissione della fattura

La fattura consente all’emittente di esercitare la rivalsa dell’imposta nei confronti dell’acquirente e a questi permette l’esercizio della detrazione dell’IVA addebitata.

La fattura deve essere emessa per ciascuna operazione imponibile, non imponibile, esente, non soggetta all’imposta ai sensi dell’art. 74, commi 7 e 8, o indicata all’art. 7-ter a cura di chi effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio.

|  |
| --- |
| **Attenzione** |
| A decorrere dal 1°.1.2019, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, e per le relative variazioni, sono emesse esclusivamente fatture elettroniche utilizzando il Sistema di Interscambio.  Sono esonerati dall’obbligo i soggetti che applicano il c.d. “regime di vantaggio” (art. 27 del d.l. 6 luglio 2011, n. 98), il c.d. “regime forfetario (art. 1, commi da 54 a 89, della l. 23 dicembre 2014, n. 190) i produttori agricoli esonerati (art.34, sesto comma, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, produttori agricoli che applicano l’art. 1, della l. 30 dicembre 2018, n. 145, e i raccoglitori occasionali di prodotti non legnosi e di piante officinali spontanee (art. 34-bis del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 |

La fattura deve essere emessa dall’imprenditore agricolo:

* che nel corso dell’anno precedente ha superato il volume di affari di € 7.000;
* che nel corso dell’anno precedente ha realizzato un volume di affari non superiore a € 7.000 costi- tuito per oltre 1/3 da operazioni diverse dalle cessioni di beni di propria produzione, indicati nella prima parte della Tabella A del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
* che pur essendo classificabile come esonerato per l’anno in corso ha rinunciato al regime di esonero;
* che per l’anno in corso ha esercitato l’opzione per osservare le regole extra-agricole di cui all’art. 34, comma 11.

L’obbligo è esteso a chi esercita l’attività di raccolta di prodotti selvatici non legnosi se i corrispettivi percepiti superano la soglia di € 7.000 annui.

52 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

La fattura deve essere emessa per le cessioni di beni (compresi quelli strumentali), per i conferimenti alle società cooperative in regime di «commissione» e per le prestazioni di servizi.

La fattura si ha per emessa all’atto della sua consegna o spedizione all’altra parte ovvero all’atto della sua trasmissione per via elettronica. Per le operazioni effettuate nello stesso giorno nei confronti del mede- simo destinatario può essere emessa una sola fattura.

|  |
| --- |
| **Il contenuto della fattura** |
| * data di emissione; * numero progressivo che la identifichi in modo univoco; * indicazioni relative alle parti contraenti quali:   + ditta, denominazione o ragione sociale o nel caso di imprese individuali cognome e nome;   + residenza o domicilio o ubicazione della stabile organizzazione per i non residenti; * numero di codice fiscale dell’emittente; * data in cui è effettuata la cessione dei beni o la prestazione di servizi ovvero data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, sempreché tale data sia diversa dalla data di emissione della fattura (a decorrere dal 1° luglio 2019). * numero di partita IVA dell’emittente e del cessionario (ovvero codice fiscale, se non è soggetto IVA); * natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi che formano l’oggetto dell’operazione; * corrispettivi e altri dati necessari per determinare la base imponibile, compreso il valore normale dei beni che sono ceduti a titolo di sconto o di premio o di abbuono compresi quelli di cui all’art. 15, n. 2; * aliquota applicata; * ammontare dell’imposta e dell’imponibile arrotondato al centesimo di euro. |
| **Avvertenze**   1. Se la fattura comprende beni o servizi soggetti ad aliquote diverse, vanno indicati distintamente, secondo l’aliquota applicata, la natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi, la base imponibile, l’aliquota e l’ammontare dell’IVA. 2. Nel caso di “fatturazione differita” vanno indicati gli estremi del documento di trasporto di cui al d.P.R. 14 agosto 1996, n. 476, o del documento equipollente. 3. Se la fattura è di ammontare non superiore a € 100, è possibile indicare l’ammontare complessivo e l’imposta incorporata (ovvero i dati che permettono di calcolarla); la procedura può essere seguita anche per la fattura rettificativa di cui all’art. 26. Il documento non può essere emesso per le cessioni intracomunitarie. |

Nell’applicazione delle aliquote va prestata molta attenzione. Ad esempio, la cessione di conigli vivi comporta l’applicazione dell’aliquota del 10% se destinati alla preparazione di prodotti alimentari e del 22% se destinati alla riproduzione.

La fattura deve indicare la norma che qualifica l’operazione come “non imponibile” (art. 8 o 8-bis o 38-quater, 71 o 72 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero 41 o 51 o 58 del d.l. 30 agosto 1993, n. 331) o “esente” (art. 10) o con “inversione contabile” ai sensi degli artt. 17, quinto e sesto comma, o 74, commi 7 e 8 (cessione di rottami, scarti di ossa, pelli, ecc.) o, per i servizi intracomunitari, 7-ter o, da ultimo, “operazione non soggetta” per servizi resi a soggetti passivi extracomunitari (art. 7-ter).

Nessun addebito può essere fatto al cliente a titolo di spese di emissione della fattura.

Per le fatture emesse nei confronti di enti pubblici ai sensi dell’art. 17-ter va indicato “scissione del pagamento”. Tuttavia, la disciplina non si applica se il produttore agricolo applica il regime speciale di cui agli artt. 34 e 34-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (circ. 13 aprile 2015, n. 15/E).

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 53

1. La fattura immediata e differita

La fattura va emessa al momento della consegna o della spedizione dei beni. È possibile emetterla «entro lo stesso giorno in cui l’operazione viene effettuata» (circ. min. 31 ottobre 1974, n. 42). Se più operazioni sono fatte nello stesso giorno nei confronti dello stesso cliente può essere emessa una sola fattura.

Dal 1° luglio 2019, la fattura va emessa entro 10 giorni dalla data in cui l’operazione si intende effettuata.

|  |
| --- |
| **Avvertenza** |
| Per il primo semestre dell’anno 2019 le sanzioni:   1. non si applicano se la fattura elettronica è emessa entro il termine di liquidazione periodica; 2. si applicano con la riduzione dell’80% se la fattura è emessa entro il termine di liquidazione del periodo successivo |

Se è utilizzato il documento di trasporto di cui al d.P.R. 14 agosto 1996, n. 472 (o un documento equipollente) la fattura può essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna (annotandola entro il termine di emissione e con riferimento al mese di consegna o spedizione dei beni), con le seguenti avvertenze:

* il documento di trasporto (o nota di consegna, ecc.) deve indicare il venditore e il compratore e la qualità, quantità e natura dei beni;
* nella fattura differita vanno indicati la data di emissione ed il numero progressivo attribuito al docu- mento di consegna.

È possibile emettere, contemporaneamente, fatture immediate e differite con due distinte serie di nume- razione e di annotazione su separati registri. In alternativa, è possibile utilizzare un’unica serie di nume- razione (con un unico registro delle fatture), ma rispettando il termine di 15 giorni per la registrazione.

1. La fattura anticipata

Se il corrispettivo è pagato, in tutto o in parte, anteriormente alla consegna dei beni, la fattura va emessa per la somma incassata (art. 6 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

La fattura emessa prima della consegna o del pagamento va assoggettata all’IVA.

1. La fattura emessa per prezzi da determinare

Se la definizione del prezzo è rimandata ad un momento successivo, ai sensi del d.m. 15 novembre 1975, la fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello di determinazione degli elementi ancora da definire. Tuttavia vanno osservati gli artt. 6 e 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per gli acconti.

Le cessioni di beni vanno annotate in un registro per vincere le presunzioni di acquisto o devono risultare da documenti di trasporto o altre prove contenenti il riferimento al d.m.

1. Le variazioni dell’imponibile o dell’imposta

Per modificare l’ammontare dell’imponibile o dell’imposta, comprese le inesattezze, va emessa una fattura integrativa per il maggior ammontare dell’imponibile e/o dell’IVA.

54 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

Se l’importo va ridotto in conseguenza di errore, nullità, annullamento, risoluzione, ecc., è possibile portare in detrazione il tributo relativo all’operazione registrando la variazione nel registro degli acquisti (comma 2) oppure, in maniera distinta dalle altre annotazioni, sul registro delle fatture o dei corrispettivi (comma 5).

La controparte, anch’essa, ovviamente deve effettuare le relative annotazioni sul registro.

La nota di accredito può essere emessa con IVA entro un anno dalla data di effettuazione dell’operazione. Nel caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose, non sussiste alcun vincolo temporale.

Le correzioni di errori materiali e di calcolo nelle registrazioni vanno effettuate annotando le variazio- ni in aumento nel registro delle fatture o dei corrispettivi e in diminuzione nel registro degli acquisti, ovvero direttamente, mediante un’apposita evidenza, nello stesso registro a rettifica dell’annotazione fatta.

1. La semplificazione per i contribuenti minori

L’imprenditore agricolo che nell’anno solare precedente ha realizzato un volume di affari non superiore a € 700.000 può utilizzare, per le operazioni con l'estero, un bollettario «a madre e figlia» dove:

* la «figlia» è la fattura emessa da consegnare o spedire al compratore;
* la «madre», che rimane al venditore, è parte integrante del registro delle fatture, costituendo l’imme- diata annotazione.

1. Le forniture a enti pubblici

Nei rapporti con le amministrazioni pubbliche definite dall’art. 1, comma 2, della l. 31 dicembre 2009, n. 196, le fatture vanno emesse, trasmesse, conservate e archiviate esclusivamente in forma elettronica, ai sensi del d.lgs. 20 febbraio 2004, n. 52 e del d.lgs. 7 marzo 2005, n. 82, nel formato "Fattura PA".

1. La scissione dei pagamenti (o split payment)

Per le operazioni fatte nei confronti di amministrazioni pubbliche di cui all’art. 1, comma 2, della l. 31 dicembre 2009, n. 196, per le quali queste non sono debitori di IVA, nonché dei soggetti indicati all’art. 17-ter, l’imposta è versata da cessionario o committente il quale, preventivamente, deve segnalare l’ob- bligo di applicare tale procedura.

In pratica, l’operatore deve emettere la fattura, ma al momento del pagamento riceve il solo corrispettivo mentre l’IVA è versata direttamente dall’ente all’erario (e non concorre a formare l’IVA dovuta per il periodo di emissione della fattura).

La procedura non si applica se l’operazione è effettuata dal produttore agricolo che osserva il regime speciale di forfetizzazione.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 55

#### L’autofattura

Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dall’imprenditore agricolo esonerato l’acquirente deve:

* emettere il documento, denominato “autofattura”, in duplice copia evidenziando l’ammontare imponibile e l’IVA;
* applicare le percentuali di compensazione approvate con l’apposito d.m. (le aliquote ordinarie se l’operazione è esclusa da tale àmbito operativo);
* consegnare un esemplare all’imprenditore agricolo, che deve conservarlo;
* annotare il documento nel registro degli acquisti in maniera distinta.

Se il rapporto interessa due imprenditori agricoli esonerati, l’operazione è ininfluente ai fini IVA: nes- suno dei due può emettere la fattura o l’autofattura, per cui l’acquirente comprova il pagamento del corrispettivo facendosi rilasciare una «quietanza», assoggettata all’imposta fissa di bollo (attualmente nella misura di € 2,00) se l’importo supera € 77,47.

Se la cessione di beni o la prestazione di servizi è fatta da chi non è titolare di partita IVA, l’operazione, non soggetta all’IVA, è comprovata da una quietanza.

#### L’imposta di bollo

La fattura (e qualsiasi altro documento con l’addebito di IVA) è esente dall’imposta di bollo in maniera assoluta.

|  |
| --- |
| **L’esenzione dall’imposta di bollo** |
| 1. fatture assoggettate ad IVA; 2. documenti indicati all’art. 13 della Tariffa Allegato *A*, a condizione che riguardino il pagamento di corrispettivi assog- gettati all’IVA quali:    * ricevute, quietanze, note, conti, fatture e simili se la somma supera € 77,47 ovvero è indeterminata (art. 19);    * estratti di conti nonché lettere e documenti di addebitamento e di accreditamento quando la somma supera € 77,47; 3. documenti indicati al punto 2 senza l’evidenza dell’IVA purché sia indicato che sono stati emessi in relazione al pagamento di corrispettivi di operazioni soggette ad IVA; 4. documenti indicati al punto 2 se non contengono il riferimento al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e sono di importo non superiore a € 77,47; 5. fatture emesse per esportazioni e cessioni intracomunitarie; 6. corrispondenza commerciale; 7. duplicati di fatture, note e altri documenti utilizzati in azienda con la dicitura “copia per uso interno amministrativo” o simile; 8. rapporti con i propri dipendenti, ausiliari e intermediari di commercio e spedizionieri. |

Si applica l’imposta di bollo di € 2,00, se di importo superiore a € 77,47, su:

* note di addebito e di accredito emesse senza indicare che si tratta di operazioni emesse ai fini dell’ap- plicazione dell’IVA;

56 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

* fatture emesse nei confronti di esportatori che chiedono di usufruire del particolare trattamento indicato all’art. 8, lett. c), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
* lettere di sollecito di pagamenti, se l’importo supera la somma di € 77,47 e se la lettera non contiene il riferimento all’IVA, anche se ciò riguarda uno solo dei documenti;
* estratti conto che non hanno l’addebito di IVA e sono di importo superiore a € 77,47.

#### La fattura elettronica

A decorrere dal 1° gennaio 2019 sussiste l’obbligo di emissione della c.d. “fattura elettronica”, secondo le regole tecniche indicate nel provvedimento 30 aprile 2018 (art. 1, comma 6-bis, del d.lgs. 5 agosto 2015,

n. 127). L’obbligo non sussiste per il produttore agricolo esonerato che applica l’art. 34, sesto comma, ovvero da chi applica l’art. 34-bis e l’art. 1, comma 699, della L. 30 dicembre 2018, n. 145. La fattura elettronica è un documento informatico, in formato strutturato, che l’emittente deve trasmettere al Sistema di Interscambio (SdI) il quale lo recapita al destinatario.

Il documento, in formato XML, deve essere conforme alle specifiche tecniche previste nell’allegato e deve essere trasmesso mediante posta elettronica certificata (PEC) o servizi informatici messi a disposi- zione dall’Agenzia delle entrate (quali la procedura web e l’app) o sistema di cooperazione applicativa, su rete internet, con servizio esposto tramite modello web service o sistema di trasmissione tra terminali remoti basato su protocollo FTP.

La fattura elettronica è sempre recapitata “all’indirizzo telematico” registrato (cioè indirizzo PEC o codice destinatario) prescelto. Se per cause tecniche non imputabili al SdI, questo non effettua il recapito (ad es., casella PEC piena o non attiva) ne dà notizia all’emittente nella sua area riservata del sito web dell’Agenzia delle entrate affinché comunichi il fatto al destinatario, operazione che può essere fatta mediante la consegna di copia informatica o analogica della fattura.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Modo di ricevimento della fattura** | **Cliente** | **Indicazione in fattura** | **Obbligo verso il cliente** |
| Indirizzo telematico registrato | registrato al servizio di Agenzia delle entrate | SDI riconosce il cliente (senza alcuna indicazione nella fattura) con la partita IVA | - |
| canale web-service o FTP | utilizza il canale ma non aderisce al servizio di Agenzia delle entrate | inserimento del Codice destinatario ( di 7 cifre) | il mancato recapito va segnalato (a) |
| casella PEC | ha comunicato l'indirizzo PEC | inserimento del Codice destinatario "0000000" e dell'indirizzo PEC | come sopra |

*- segue -*

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 57

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| area riservata del sito web di Agenzia delle entrate | non ha comunicato alcun indirizzo | inserimento del codice destinatario | come sopra |
| in regime agevolato | come sopra | come sopra |
| privato consumatore | come sopra e codice fiscale | come sopra;  consegna diretta di copia informatica o analogica (b) |
| 1. La fattura è disponibile presso l'area riservata del sito web dell'agenzia delle entrate 2. Il cliente può rinunciare a riceverne copia | | | |

La mancata comunicazione dell’indirizzo telematico

Se il cliente non ha comunicato l’indirizzo telematico, il SDI indirizza la fattura all’indirizzo telematico che il cliente ha registrato (PEC o software house). Se ciò non è avvenuto il SDI acquisisce la fattura (che non è considerata omessa) e comunica all’emittente sulla mancata trasmissione per cui questi effettua l’invio ordinario (cioè a mezzo posta o e-mail) al cliente di copia della fattura cartacea comunicandogli che la fattura XML (unica valida ai fini fiscali!) è depositata nella sua area riservata del sito internet dell’Agenzia delle entrate.

La procedura è analoga sia se il cliente è soggetto passivo IVA o no.

|  |
| --- |
| **Attenzione** |
| Se il cliente non comunica l’indirizzo telematico o è un consumatore finale o applica un regime fiscale di vantaggio o è un agricoltore esonerato, nel campo “Codice destinatario” va indicato il valore “0000000”. Al cliente va rilasciata una copia su carta (anche tramite e-mail) della fattura inviata al SDI. |

La data della fattura è un’informazione obbligatoria. La fattura elettronica deve essere trasmessa lo stesso giorno in cui è emessa, cioè in quello in cui avviene la consegna o la spedizione dei beni o il pagamento della prestazione di servizi, poiché in caso di diversità sussiste l’irregolarità.

Dal 1° luglio 2019, la fattura va emessa entro 10 giorni dall’effettuazione dell’operazione determinata ai sensi dell’art. 6 e il documento deve indicare la data in cui è effettuata l’operazione ovvero è corrisposto in tutto in parte il corrispettivo, sempreché tale data sia diversa da quella della emissione.

Se il controllo ha esito:

1. positivo, all’emittente è trasmessa la “ricevuta di consegna” contenente la data di ricezione da parte del destinatario;
2. negativo, la fattura scartata dal SdI si considera “non emessa”. Tuttavia è possibile porre rimedio con un nuovo invio entro il quinto giorno successivo.

Quando la fattura è messa a disposizione sul sito web, la data di ricezione coincide con quella di presa in visione.

58 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

Se è stata emessa la “ricevuta di scarto”, l’emittente, se necessario, effettua una variazione contabile valida solo ai fini interni senza trasmettere la nota di accredito al SdI.

Se l’acquirente è un consumatore finale il SdI mette a sua disposizione il documento nella sua area riservata del sito web dell’Agenzia delle entrate; comunque l’emittente consegna all’interessato una copia informatica o analogica della fattura comunicandogli la contestuale presenza sul sito web.

Le fatture elettroniche emesse e ricevute possono essere conservate elettronicamente aderendo all’ap- posito servizio messo a disposizione dall’Agenzia delle entrate, ma ciò non solleva l’interessato dagli obblighi di registrazione e liquidazione periodica.

Le operazioni fatte con l’estero devono essere trasmesse (c.d. esterometro) entro l’ultimo giorno del mese successivo alla data del documento emesso o di ricezione del documento (la quale corrisponde a quella di registrazione). La comunicazione è facoltativa se è stata emessa la bolletta doganale o se sono state emesse o ricevute fatture elettroniche secondo le regole del provvedimento citato.

#### Il documento di trasporto

Limitatamente alla prima immissione al consumo, la bolla di accompagnamento (d.P.R. 6 ottobre 1978,

n. 627) accompagna i soli trasporti di prodotti soggetti al regime delle accise. La detrazione dell’IVA è subordinata dalla presenza sia della fattura elettronica sia del pagamento in forma tracciabile. Tuttavia, ai fini delle imposte sui redditi “non può negarsi l’idoneità di tali strumenti di dare prova di chi ha sostenuto la spesa e, conseguentemente in presenza degli ulteriori elementi … (quali ad esempio, inerenza, competenza e congruità), la relativa deduzione” (circ. 30 aprile 2018, n. 8/E).

I beni possono viaggiare senza essere scortati da alcun documento (d.P.R. 14 agosto 1996, n. 472). Tuttavia, per emettere la fattura differita e per vincere le presunzioni (d.P.R. 10 novembre 1997, n. 441), va emesso il “documento di trasporto” nel quale devono figurare, come minimo:

* la data di effettuazione dell’operazione;
* le generalità del cedente, del cessionario e dell’eventuale incaricato del trasporto;
* la descrizione della natura, della qualità e della quantità dei beni ceduti;
* il numero attribuito, requisito imposto dall’art. 21, comma 4, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e dalla c.m. 16 settembre 1996, n. 225/E.

Il documento di trasporto va emesso qualora i beni siano consegnati a terzi a titolo non traslativo della proprietà, indicando la relativa causale.

Se il documento è formato prima della consegna o spedizione dei beni, per la fatturazione differita può essere considerata la data di formazione del documento ma con obbligo di indicare anche la data di consegna o di spedizione dei beni.

Al documento di trasporto è equiparato qualsiasi altro documento (per esempio, nota di consegna,

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 59

lettera di vettura, polizza di carico, ecc.) se contiene gli elementi essenziali (c.m. 16 settembre 1996, n. 225/E).

L’imprenditore che acquista beni da agricoltori esonerati (art. 34, comma 3, del d.P.R. 26 ottobre 1972,

n. 633) deve emettere l’«autodocumento di trasporto», procedura non necessaria se emette la c.d. “autofattura” entro lo stesso giorno. Va emesso il documento di trasporto se procede con l’autofattura differita.

Non è necessario emettere il documento per gli spostamenti di beni, compresi quelli strumentali, effet- tuati nell’ambito delle fasi di produzione, lavorazione e conservazione.

#### La ricevuta fiscale

La ricevuta fiscale va rilasciata nel caso di attività agrituristica per effetto dei dd.mm. 13 ottobre 1979 e 18 settembre 1981.

|  |
| --- |
| **La certificazione dei corrispettivi in agricoltura** |
| L’art. 12, comma 2, della l. 30 dicembre 1991, n. 413, esclude il rilascio della ricevuta fiscale per le cessioni di beni per le quali non è obbligatoria l’emissione della fattura (se non a richiesta del cliente) e per le cessioni di prodotti agricoli effettuate dai produttori agricoli anche fuori dal proprio fondo e per le cessioni di beni risultanti, ancorché non ne sussista l’obbligo, da fattura accompagnatoria, nonché dal documento di trasporto integrato con l’ammontare dei corrispettivi. Se sussiste l’obbligo è possibile esercitare l’opzione per il rilascio dello scontrino fiscale. |
| L’art. 2, comma 1, lett. c), del d.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696, esclude dall’obbligo di certificare i corrispettivi per «le cessioni di prodotti agricoli effettuate dai produttori agricoli cui si applica il regime speciale previsto dall’art. 34, comma 1 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633». La successiva lett. pp) esclude la certificazione per le “cessioni di prodotti agricoli effettuate dalle persone fisiche di cui all’art. 2 della l. 9 febbraio 1967, n. 59 (attualmente, art. 4 del d.lgs. 18 maggo 2001,  n. 228), se rientranti nel regime di esonero dagli adempimenti IVA di cui all’art. 34, comma 6, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633”. |

Nel registro dei corrispettivi riferito all’attività agrituristica i corrispettivi vanno annotati, entro il giorno successivo all’incasso e, in maniera separata, i corrispettivi risultanti:

* dalle ricevute fiscali per la parte riscossa;
* dalle «ricevute fiscali-fatture», anche se non riscossi;
* da operazioni per le quali non sussiste l’obbligo di emettere la ricevuta fiscale (vendite per asporto, ecc.).

#### Il registratore di cassa

Chi effettua cessioni di beni in locali aperti al pubblico deve rilasciare lo «scontrino fiscale» conseguente all’uso del registratore di cassa conforme al d.m. 23 marzo 1983. I corrispettivi soggetti all’obbligo di certificazione fiscale di cui all’art. 12, comma 1, della l. 30 dicembre 1991, n. 413, possono essere documentati, indipendentemente dall’esercizio di apposita opzione, con la ricevuta fiscale (art. 8 della

60 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

l. 10 maggio 1976, n. 249) ovvero lo scontrino fiscale (l. 26 gennaio 1983, n. 18), ai sensi dell’art. 1, comma 1, del d.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696. Il successivo art. 3, comma 2, afferma che «il rilascio dello scontrino fiscale o della ricevuta fiscale non è obbligatorio nell’ipotesi in cui per la stessa operazione sia emessa la fattura immediata» (art. 21, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

|  |
| --- |
| **Attenzione** |
| Dal 1° gennaio 2020 chi effettua operazioni indicate all’art. 22 (cioè vendita al dettaglio, somministrazione di alimenti e bevande, ecc.) deve memorizzare e trasmettere telematicamente all’Agenzia delle entrate i dati relativi ai corrispettivi giornalieri, operazione che sostituisce la tenuta dell’apposito registro. L’obbligo decorre dal 1° luglio 2019 se il volume d’affari è superiore a € 400.000. Resta fermo l’obbligo di emettere la fattura su richiesta del cliente.  Con d.m. verranno individuate le zone in cui le suddette operazioni potranno essere documentate con la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale.  Negli anni 2019 e 2020 per l’acquisto dello strumento necessario è riconosciuto un contributo pari al 50% della spesa sostenuta con un massimo di € 250 (ovvero di € 50 nel caso di adattamento del registratore di cassa) che è anticipato dal fornitore sotto forma di sconto sul prezzo praticato.  I termini di decadenza degli accertamenti in materia di IVA e di imposte sui redditi sono ridotti di due anni solo se il contribuente che emette fatture elettroniche garantisce, nei modi stabiliti con d.m., la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati relativi ad operazioni di ammontare superiore a € 500. La norma si applica anche per chi effettua vendite al dettaglio che trasmette telematicamente i corrispettivi.  A decorrere dall’anno 2020 l’Agenzia delle entrate mette a disposizione dei soggetti passivi IVA le bozze dei seguenti documenti:   1. i registri delle fatture e degli acquisti; 2. le liquidazioni periodiche e la dichiarazione annuale dell’IVA.   Tale beneficio, però, attende un chiarimento ufficiale qualora l’IVA sia applicata forfetariamente poiché la percentuale di compensazione richiede la lettura della fattura in relazione all’oggetto della cessione. (percentuali del 2%, 7,3%, ecc.). Se la bozza viene convalidata o integrata nei dati proposti (ad esempio, acquisti con limitazione di detrazione) viene meno l’obbligo della tenuta dei registri delle fatture e degli acquisti ma non quella dei registri di contabilità semplificata di cui all’art. 18, comma 5, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 (art. 4 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 127). |

#### Le esportazioni

1. Le cessioni all’esportazione

Le cessioni all’esportazione (art. 8 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) sono «operazioni non imponibili» che:

* sono soggette agli obblighi di emissione e di annotazione della fattura;
* permettono la detrazione dell’IVA pagata a monte dando il diritto a chiedere il rimborso del so- vrappiù derivante dalla differenza tra l’IVA a monte e l’IVA a valle; per chi applica l’art. 34, danno il diritto alla detrazione dell’«IVA verde» teorica applicabile all’operazione.

Costituiscono cessioni all’esportazione:

* in maniera diretta (lett. a)):
  + le esportazioni dirette, cioè le cessioni fatte fuori del territorio doganale dell’U.E., anche tramite commissionario;

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 61

* + le esportazioni effettuate mediante trasporto o spedizione dei beni fuori del territorio dell’U.E. a cura dell’agricoltore per incarico dei propri acquirenti; i beni possono essere sottoposti anche ad operazioni di lavorazione e di trasformazione;
* in maniera indiretta:
  + le esportazioni con trasporto o spedizione fuori dal territorio dell’U.E., entro 90 giorni dalla con- segna, a cura del cessionario non residente o da altri per suo conto (lett. b));
  + le cessioni, anche tramite commissionari, di beni, fatte a soggetti che si avvalgono della facoltà di acquistare senza pagamento di imposta (lett. c));
* assimilate:
  + le forniture destinate al rifornimento e vettovagliamento, comprese le somministrazioni di bevande e di alimenti a bordo di navi e di aeromobili fatta eccezione per il vettovagliamento delle navi adibite alla pesca costiera locale (art. 8-bis, lett. d)).

1. La detrazione speciale per le esportazioni

Beneficia della detrazione di un importo pari all’applicazione delle percentuali di compensazione pre- viste per analoghe operazioni effettuate nel territorio dello Stato l’agricoltore che effettua cessioni non imponibili di prodotti indicati nella prima parte della Tabella A ai sensi degli articoli:

* 8, comma 1: cessioni all’esportazione, cessioni all’esportazione «a triangolo», cessioni all’esportazione con trasporto dei beni a cura dell’acquirente extracomunitario e cessioni ad esportatori che acquistano i beni senza pagamento dell’imposta;
* 38-quater: cessioni a viaggiatori stranieri di beni destinati all’uso personale e familiare per un corrispettivo globale, al lordo dell’IVA, superiore a € 154,94 purché trasportati fuori dell’U.E. entro il terzo mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione;
* 71 e 72: cessioni effettuate in base a trattati ed accordi internazionali.

La regola si applica anche per le cessioni intracomunitarie di cui agli artt. 41 e 51 del d.l. 30 agosto 1993, n. 331.

62 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

|  |
| --- |
| **ESEMPIO**  Per un’esportazione di vino la cui aliquota ordinaria è del 22% e la percentuale di compensazione è del 12,3%, il meccanismo opera come segue:   1. cessione interna   IVA 22% addebitata € 10.000 × 22% € 2.200  detrazione forfetaria € 10.000 × 12,3% € 1.230 IVA dovuta € 970   1. esportazione (o operazione assimilata prevista dall’art. 34, comma 9)   IVA addebitata € 10.000 × 0% € 0 percentuale di compensazione applicabile in detrazione  € 10.000 × 12,3% € 1.230  credito IVA € 1.230 |

1. La posizione finanziaria

L’imprenditore agricolo che opera secondo l’art. 34 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633:

* non applica l’IVA sulle esportazioni;
* corrisponde l’IVA sugli acquisti, senza poterla portare in detrazione;
* non può effettuare acquisti in sospensione dal pagamento dell’imposta (art. 13, comma 2, della l. 30 dicembre 1991, n. 413);
* accumula credito di imposta per il quale l’attivazione della procedura di rimborso è esperibile solo con la dichiarazione annuale ovvero per ciascuno dei primi tre trimestri dell’anno.

Chi non applica l’art. 34 può avvalersi della lett. c) dell’art. 8 cioè della facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell’imposta (ad esempio, la cantina sociale può acquistare l’uva senza dover pagare l’IVA) alle seguenti condizioni:

* sono esclusi gli acquisti di fabbricati e aree edificabili;
* al fornitore va rilasciata la c.d. «dichiarazione d’intento», su un modulo approvato con d.m., numerato progressivamente e da annotare entro i 15 giorni successivi in un apposito registro ovvero in apposita sezione del registro delle fatture o dei corrispettivi. Prima di eseguire l’acquisto, il produttore agricolo deve comunicare all’Agenzia delle entrate, in via telematica, la dichiarazione di intento che, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata, deve essere consegnata al fornitore o prestatore, ovvero in dogana. L’omissione è punita con la sanzione dal 100% al 200% (art. 7, comma 4-bis, del d.lgs. 18 dicembre 1977, n. 471);
* gli acquisti possono essere effettuati entro un apposito «plafond» rappresentato dall’ammontare delle esportazioni (cioè le operazioni indicate all’art. 8, comma 1, lett. a) e b) e delle cessioni intracomunitarie registrate nel corso dell’anno solare precedente (c.d. «plafond fisso») o dei 12 mesi precedenti (c.d. «plafond mobile»), purché questi corrispettivi siano superiori al 10% del volume di affari; il metodo prescelto ha validità annuale e va evidenziato a consuntivo nella dichiarazione annuale;

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 63

* nel registro delle fatture o dei corrispettivi o unico, entro ciascun mese, vanno annotati l’ammontare di riferimento delle esportazioni (c.d. “plafond disponibile”) e l’ammontare degli acquisti agevolati effettuati ai sensi dell’art. 8, lett. c).

Chi ha realizzato il plafond mediante le «esportazioni a triangolo» può utilizzare il beneficio in maniera libera per il margine realizzato e solo per beni da esportare nello Stato originario entro sei mesi per la parte corrispondente al prezzo pagato al fornitore nazionale che ha inviato i beni all’estero.

Il fornitore deve annotare in un registro la dichiarazione ricevuta dal cliente, che deve essere numerata progressivamente, e sulle fatture emesse ai sensi dell’art. 8, lett. c), deve riportare gli estremi della dichia- razione d’intento ricevuta dal il cliente.

Prima di effettuare l’acquisto, l’operatore deve trasmettere, in via telematica, la dichiarazione d’intento all’Agenzia delle entrate, consegnandone copia della stessa e della ricevuta di avvenuta presentazione al fornitore, il quale deve verificare l’adempimento.

È punito con la sanzione da € 250 a € 2.000 l’operatore che emette la fattura senza applicare l’IVA prima di aver ricevuto la dichiarazione d’intento e di averne riscontrato l’avvenuta presentazione.

#### Gli acquisti intracomunitari

L’acquisto intracomunitario

Si evidenzia un acquisto intracomunitario solo se (art. 38, commi 1 e 2, del d.l. 30 agosto 1993, n. 331):

* la compravendita avviene tra due soggetti passivi IVA;
* l’acquisto è fatto a titolo oneroso;
* l’oggetto dell’acquisto è il trasferimento della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi;
* i beni sono spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente ovvero dall’acquirente o da terzi per loro conto.

Le prestazioni di servizi cui si applica l’art. 7-ter del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sono escluse dalla disciplina.

L’impresa agricola forfetaria

L’IVA va liquidata dall’acquirente annotando la fattura ricevuta nel registro sia delle fatture emesse (anche con il corrispettivo espresso in valuta non aderente all’U.E.M.) che degli acquisti.

Queste operazioni non sono considerate acquisti intracomunitari se nel corso dell’anno solare prece- dente non sono state superiori a € 10.000 e fino a quando nell’anno in corso tale limite non è superato. È possibile optare per la regola generale (art. 38, comma 6, del d.l. 30 agosto 1993, n. 331).

64 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

|  |
| --- |
| **ESEMPIO**  vendite di prodotti agricoli  10.000 × 4% 400 +  acquisti dall’U.E. 5.000 × 22%  1.100 =  IVA a debito (A) 1.500 –  IVA detraibile forfetizzata (4%)(B) 400 = IVA dovuta (A – B) 1.100 |

Non sono considerati acquisti intracomunitari gli acquisti di beni (esclusi i mezzi di trasporto) effettuati da produttori agricoli se gli acquisti intracomunitari e quelli fatti per corrispondenza non hanno supe- rato il limite di € 10.000 nell’anno precedente e fino a quando, nell’anno in corso, questo non è superato (art. 38, comma 5, lett. c), del d.l. 30 agosto 1993, n. 331).

L’agricoltore esonerato applica gli artt. 47, comma 3, e 49, commi 1 e 2, del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, per cui deve:

* tenere un registro riservato agli acquisti intracomunitari secondo le regole indicate dall’art. 39;
* annotare, previa progressiva numerazione, le fatture per acquisti intracomunitari entro il mese suc- cessivo a quello di ricevimento;
* presentare, entro ciascun mese, la dichiarazione relativa agli acquisti registrati nel mese precedente (Mod. intra 12).

L’impresa agricola in regime ordinario

L’impresa agricola che ha optato per la detrazione ordinaria liquida l’IVA sugli acquisti intracomunitari: la fattura di acquisto, integrata con il corrispettivo e l’imposta in euro, va annotata nel registro delle fatture emesse e in quello degli acquisti, operazione che comporta l’azzeramento finanziario della posizione fiscale se l’annotazione è contemporanea.

L’esecuzione dell’acquisto

Prima di effettuare un acquisto in altro Paese dell’U.E., è necessario rilasciare al fornitore il proprio numero di partita IVA preceduto dalla sigla «IT», pena l’applicazione dell’IVA nell’altro Stato e l’irroga- zione della sanzione da € 250 a € 2.000.

|  |
| --- |
| **Attenzione** |
| Chi intende effettuare operazioni intracomunitarie, relative a beni e/o a prestazioni di servizi, deve esercitare l’apposita opzione che determina l’immediata inclusione nell’apposita banca dati (VIES).  L’iscrizione nella banca dati avviene già con l’attribuzione della partita IVA se è manifestata tale volontà, ovvero successivamente segnalando tale scelta. |

La fattura ricevuta deve essere annotata nel registro delle fatture emesse entro il mese di ricevimento (o anche successivamente ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al mese di

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 65

ricevimento), in maniera distinta, riportando anche il corrispettivo espresso in valuta estera. Inoltre, va annotata anche in quello degli acquisti, ma non anteriormente all’annotazione eseguita in quello delle fatture emesse.

Se la fattura non perviene entro il secondo mese successivo a quello in cui l’operazione è stata effettuata, entro il giorno 15 del terzo mese seguente va emessa l’autofattura in unico esemplare. Se il corrispettivo è inferiore a quello effettivo, l’autofattura integrativa va emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di registrazione della fattura originaria.

#### Le cessioni intracomunitarie

Le operazioni interessate

La cessione intracomunitaria presuppone, all’inverso, la presenza dei requisiti previsti per gli acquisti intracomunitari.

Le cessioni intracomunitarie sono “operazioni non imponibili” per le quali è riconosciuta la detrazione dell’importo calcolato mediante l’applicazione delle percentuali di compensazione.

Prima di effettuare la cessione è necessario verificare, presso l’Agenzia delle entrate, la partita IVA del cliente, rilasciata dallo Stato di appartenenza preceduto dalla sigla attribuita dello Stato; se il nu- mero di codice identificativo non è stato rilasciato o non è esatto, la fattura deve contenere l’addebito dell’IVA.

Oltre ai dati richiesti dall’art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nella fattura va inserito anche il pro- prio codice nonché quello del cliente residente nell’U.E. cioè il numero di partita IVA preceduto dalla sigla attribuita allo Stato membro.

Le fatture devono essere annotate distintamente nel registro delle fatture emesse secondo l’ordine della numerazione.

La fattura differita è ammessa previa compilazione del documento di trasporto (d.P.R. 14 agosto 1996, n. 472). Per i prodotti soggetti ad «accisa» i documenti accompagnatori sono previsti da norme specifiche.

#### Le prestazioni di servizi resi da non residenti

Le prestazioni di “servizi generici” (ad es., trasporto, di intermediazione, ecc.) si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato che agi- scono nell’ambito di un’attività di impresa, a prescindere dal luogo di esecuzione della prestazione (art. 7-ter): rileva sempre la posizione soggettiva del committente.

66 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Prestatore del servizio** | **Committente** | **IVA** |
| Italia | Italia | SÌ (a) |
| U.E. o Extra U.E. | Italia | SÌ (b) (c) |
| Italia | U.E. o Extra U.E. | Escluso (c) |
| 1. Il servizio di trasporto per beni da esportare o importare è non imponibile ai sensi dell’art. 9, n. 2) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. 2. La fattura emessa senza IVA costituisce il presupposto per l’emissione dell’autofattura ai sensi dell’art. 17, da annotare nel registro delle fatture e degli acquisti. Se il prestatore è residente nell’Unione europea, la fattura deve essere integrata con l’IVA. 3. Le prestazioni di servizi intracomunitari vanno segnalate negli elenchi INTRASTAT. | | |

Si considerano effettuate nel territorio dello Stato in cui sono rese le prestazioni di tipo specifico, cioè, tra le altre (art. 7-quater del d.P.R. 22 ottobre 1972, n. 633):

1. i servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie;
2. le forniture di alloggio alberghiero e in strutture analoghe;
3. le concessioni di utilizzazione di beni immobili;
4. i servizi di ristorazione e catering.

Se tali servizi sono resi all’estero si applica l’IVA dovuta nello Stato in cui avviene la prestazione, esclu- dendo qualsiasi obbligo di emissione dell’autofattura (e di segnalazione INTRASTAT se resi in altro Stato membro dell’U.E.)

#### La dichiarazione delle operazioni intracomunitarie

Chi intrattiene scambi con operatori residenti in Paesi membri dell’U.E. deve presentare gli elenchi riepilogativi, osservando la periodicità prevista.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Modello** | **Periodicità** | **Obbligo** |
| Intra 2-bis | acquisti di beni per un totale uguale o superiore a € 200.000 per almeno 1 dei quattro trimestri precedenti | sì, mensile (a) |
| Intra 2-quater | prestazioni di servizi ricevute per un totale uguale o superiore a  € 100.000 per almeno 1 dei 4 trimestri precedenti | sì, mensile ma solo a scopi sta- tistici |
| Intra 1-bis | cessioni di beni per un totale trimestrale:   * superiore a € 50.000 per almeno 1 dei 4 trimestri precedenti * inferiore o uguale a € 50.000 per tutti i 4 trimestri precedenti | sì, mensile ai fini fiscali (a)  sì, trimestrale, ai soli fini fiscali |
| Intra 1-quater | prestazioni di servizi rese per un totale trimestrale:   * superiore a € 50.000 per almeno 1 dei 4 trimestri precedenti * inferiore o uguale a € 50.000 per tutti i 4 trimestri precedenti | sì, mensile, ai fini fiscali e sta- tistici  sì, trimestrale, ai fini fiscali e statistici |
| (a) I soggetti che hanno realizzato nell’anno precedente (o che in caso di inizio di attività di scambi intracomunitari presumono di realiz- zare nell’anno in corso) un valore di operazioni superiore a € 20.000.000 devono indicare i dati statistici. | | |

Nel computo vanno considerate le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate, registrate o soggette a registrazione nonché gli acquisti di beni e di servizi effettuati, registrati o soggetti a registrazione che hanno come controparte un altro Paese dell’U.E.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 67

|  |
| --- |
| **Avvertenza** |
| Le operazioni per le quali, anteriormente alla consegna o spedizione dei beni, sia stata emessa la fattura o pagato in tutto o in parte il corrispettivo, vanno comprese negli elenchi riepilogativi con riferimento al periodo nel corso del quale è stata eseguita la consegna o la spedizione dei beni, per l’ammontare complessivo delle operazioni (art. 50, comma 7, d.l. 30 agosto 1993, n. 331). |

Negli elenchi riepilogativi «sono tenuti alla menzione dei dati relativi al valore statistico, delle condi- zioni di consegna e del modo del trasporto coloro che hanno effettuato nell’anno precedente (ovvero presumono di effettuare per l’anno in corso) cessioni o acquisti intracomunitari per un ammontare superiore a euro 20.000.000» (art. 6, comma 5, del d.m. 22 febbraio 2010).

## 6.

Le scritture contabili

#### Le regole generali

Le scritture ed i documenti indicati all’art. 2220 c.c. possono essere conservati su supporti di immagini, se le registrazioni corrispondono ai documenti e possono in ogni momento essere rese leggibili con mezzi messi a disposizione da chi utilizza i supporti (art. 7-bis, comma 3, del d.l. 10 giugno 1994, n. 357).

I registri tenuti con sistemi informatici sono regolari, pur in difetto di trascrizione su supporto cartaceo, sino al termine di presentazione della dichiarazione annuale (art. 3, comma 4, della l. 21 novembre 2000,

n. 342). I libri, i repertori, le scritture e la documentazione la cui tenuta è obbligatoria per legge possono essere tenuti con strumenti informatici ed hanno efficacia probatoria ai sensi degli artt. 2709 e 2710 c.c. (art. 2215-bis c.c.).

L’obbligo di tenere i registri contabili non sussiste per gli agricoltori esonerati, salvo il caso di rinuncia al regime.

Chi tiene la contabilità ordinaria (art. 13, comma 1, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) ha la facoltà di non tenere i registri IVA se le registrazioni sono fatte nel libro giornale nei termini previsti del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; su richiesta dell’Amministrazione finanziaria vanno forniti, in forma sistematica, gli stessi dati che sarebbe stato necessario annotare nei registri interessati. Le annotazioni eseguite nei libri di cui all’art. 2214 c.c. sono equiparate a quelle previste in materia di IVA (art. 12 del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435).

|  |
| --- |
| **Avvertenza** |
| Art. 1, comma 3-ter: “I soggetti obbligati alla comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute ai sensi del comma 3 … (cioè fatture elettroniche) sono esonerati dall’obbligo di annotazione in apposito registro, di cui agli artt. 23 e 25 del  d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633”.  Art. 2, comma 1: “ … La memorizzazione elettronica e la connessa trasmissione dei dati dei corrispettivi sostituiscono gli obblighi di registrazione di cui all’art. 24, primo comma del suddetto decreto”.  Attenzione: le annotazioni suddette semplificano e documentano le liquidazioni periodiche dell’IVA. |

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 69

#### Il registro delle fatture

Nel registro delle fatture (art. 23 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), entro 15 giorni dalla data dell’emissione, secondo il numero progressivo attribuito, va annotata la fattura indicando:

* la data di emissione e il numero progressivo della fattura;
* la ditta, la denominazione o la ragione sociale o il cognome e nome del cliente;
* l’ammontare dell’imponibile e dell’imposta distinti per aliquota; se l’operazione è non imponibile o esente deve essere riportato il relativo titolo ed eventualmente la norma relativa in luogo dell’imposta.

Le fatture di importo inferiore a € 300,00 possono essere riportate in un documento riepilogativo nel quale sono da indicare i numeri delle fatture riepilogate e l’ammontare complessivo, distinto per aliquo- ta, delle operazioni e dell’imposta; il documento può essere annotato entro il mese di emissione delle fatture che vi sono indicate.

L’IVA relativa alla fattura annotata nel mese successivo a quello di emissione deve essere liquidata nel mese in cui l’operazione è effettuata. Ad esempio, l’IVA relativa alla fattura emessa il 31 dicembre 2018 ma annotata in data 14 gennaio 2019 va liquidata non nell’anno 2019 ma nell’anno 2018.

#### Il registro dei corrispettivi

Nel registro dei corrispettivi (art. 24 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), tenuto da chi vende al minuto, entro il primo giorno non festivo successivo a quello dell’operazione, vanno annotati

* l’ammontare globale dei corrispettivi, comprensivi delle relative imposte, distinti per aliquota;
* l’ammontare globale dei corrispettivi relativi alle operazioni non imponibili, esenti o non soggette; includendo anche quelli realizzati con emissione di fattura.

In maniera distinta vanno annotate le operazioni diverse dalle cessioni di beni indicati nella prima parte della Tabella A, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Per eseguire la liquidazione periodica è necessario:

1. determinare l’ammontare imponibile compreso nei corrispettivi applicando l’apposito coefficiente matematico;

|  |  |
| --- | --- |
| **Aliquota** | **Coefficiente** |
| 2% | 1,02 |
| 4% | 1,04 |
| 5% | 1,05 |
| 7,3% | 1,073 |
| 7,5% | 1,075 |
| 7,65% | 1,075 |
| 7,95% | 1,0795 |
| 8,3% | 1,083 |

70 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

|  |  |
| --- | --- |
| 8,5% | 1,085 |
| 8,8% | 1,088 |
| 10% | 1,10 |
| 12,3% | 1,123 |
| 22% | 1,22 |

1. calcolare l’imposta applicando l’aliquota IVA prevista.

|  |
| --- |
| Ad **esempio**, se i corrispettivi, compresa l’IVA con l’aliquota del 22%, sono € 122.000, si procede come segue:   * determinazione dell’ imponibile: 122.000 : 1,22 = 100.000 * determinazione dell’imposta: 100.000 x 22% = 22.000 |

Il corrispettivo dell’ultimo giorno del mese annotato nel mese successivo deve essere considerato nella liquidazione del mese in cui è stato percepito. Ad esempio, l’incasso del 31 luglio è annotato il 1° agosto, va incluso tra le operazioni di luglio.

Le operazioni documentate con la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale, effettuate in ciascun mese solare, possono essere annotate, con un’unica scrittura, entro il giorno 15 del mese successivo, allegando gli scontrini riepilogativi giornalieri.

#### Il registro di prima nota

Chi tiene il registro dei corrispettivi in un luogo diverso da quello in cui è svolta l’attività di vendita deve tenere il registro di prima nota presso il locale di vendita. Il registro può non essere tenuto se ivi è rilasciato lo scontrino o la ricevuta fiscale.

#### Il registro degli acquisti

Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni ed ai servizi acquistati o importati nell’esercizio dell’attività, comprese quelle emesse ai sensi dell’art. 17, comma 3.

Chi non applica la detrazione forfetaria deve eseguire l’annotazione entro l’anno nella cui dichiarazione viene esercitato il diritto di detrazione della relativa imposta; ai sensi dell’art. 19, comma 1, il diritto sor- ge nel momento in cui l’IVA diventa esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all’anno in cui tale diritto è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo. Il documento va annotato anteriormente all’effettuazione della liquidazione periodica (o alla presentazione della dichiarazione annuale) in cui la detrazione è fatta valere.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 71

Anche se non influisce sulla detrazione dell’IVA, la registrazione deve avere per oggetto:

* la data della fattura di acquisto o della bolletta doganale;
* il numero progressivo ad essa attribuito dallo stesso;
* la ditta, la denominazione o la ragione sociale od il cognome ed il nome dell’emittente;
* l’ammontare, distinto per aliquota, dell’imponibile e dell’imposta; per le operazioni non imponibili o esenti va il relativo titolo e l’eventuale norma.

Chi effettua acquisti di beni o servizi da agricoltori esonerati deve annotare separatamente le autofatture emesse (art. 34, comma 6, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

Le fatture di importo inferiore a € 300,00 possono essere annotate in un documento riepilogativo dove vanno indicati i numeri attribuiti alle fatture riepilogate e l’ammontare complessivo delle operazioni e dell’imposta distinti per aliquota.

Non sussiste l’obbligo di annotare le fatture e le bollette doganali relative ad acquisti ed importazioni se ricorrono le condizioni di indetraibilità dell’imposta (art. 6, comma 7, del d.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695). Tuttavia la registrazione riduce l’imponibile IRAP.

#### Il registro unico

In un registro unico è possibile eseguire tutte le annotazioni richieste dagli artt. 23, 24, 25 a condizione che in questi, per ciascuna singola annotazione, siano riportati i numeri della pagina e della riga della corrispondente annotazione nell’unico registro (art. 39 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

#### Il registro riepilogativo

Ai fini della liquidazione periodica dell’imposta la tenuta del registro riepilogativo è una mera facoltà, poiché il contribuente può determinare l’IVA dovuta nel registro delle fatture o dei corrispettivi (c.m. 24 dicembre 1997, n. 328/E).

#### La tenuta e la conservazione dei registri

I registri devono essere numerati progressivamente in ogni pagina, prima dell’uso, a cura dell’interes- sato.

Le scritture debbono essere tenute secondo le norme di un’ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee, senza trasporti a margine e senza abrasioni.

Una cancellatura può essere eseguita in maniera tale da permettere di leggere le parole e le cifre che sono state cancellate.

## 7.

Gli adempimenti periodici e dichiarativi

#### Le comunicazioni sull’attività

Per l’avvio dell’attività di impresa (art. 9 del d.l. 31 gennaio 2007, n. 7), l’interessato presenta all’Ufficio del registro delle imprese, per via telematica, la «comunicazione unica» (modulo ComUnica), che vale per assolvere gli adempimenti previsti per l’iscrizione nel registro delle imprese e per i fini previdenziali, assistenziali e fiscali individuati con il d.m. 2 novembre 2007 (cioè REA, INPS, INAIL e per le comuni- cazioni IVA). Nella domanda va indicato l’indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) in esenzione da diritti e imposta di bollo (art. 16, comma 6, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, e art. 5, comma 1, del d.l.

18 ottobre 2012, n. 179).

La procedura si applica anche per le successive variazioni, compresa la cessazione dell’attività.

1. L’inizio dell’attività ai fini dell’IVA

Il numero di partita IVA resta invariato fino al momento della cessazione di attività, anche se il domi- cilio fiscale è trasferito nell’ambito territoriale di altro ufficio dell’Agenzia delle entrate (art. 2 del d.P.R. 5 ottobre 2001, n. 404).

Le persone fisiche segnalano l’inizio dell’attività con il Mod. AA9 indicando dati anagrafici, data di ini- zio dell’attività, attività esercitata (con il relativo numero di codice Ateco 2007), denominazione della ditta sotto la quale viene esercitata l’attività, volume di affari presunto (dal quale discendono gli obblighi di liquidazione periodica del tributo), ubicazione ed i luoghi di esercizio dell’attività, luogo in cui sono tenuti i registri contabili e eventuale intenzione di effettuare operazioni intracomunitarie.

|  |
| --- |
| **Avvertenza** |
| Le eventuali opzioni contabili vanno segnalate nella successiva dichiarazione annuale. La scelta esercitata, operante dalla data di inizio dell’attività, deve risultare dal comportamento concreto del contribuente. |

I soggetti diversi dalle persone fisiche presentano la comunicazione con il Mod. AA7, indicando an- che la denominazione o ragione sociale, i dati relativi al rappresentante legale (quali il cognome ed il nome, il luogo e la data di nascita, il codice fiscale e la residenza anagrafica o il domicilio fiscale) e

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 73

i dati relativi ad eventuali altri rappresentanti o, limitatamente, alle società semplici, irregolari o di fatto, agli altri soci.

1. La tassa di concessione governativa

Le sole società di capitali devono corrispondere annualmente, nella misura forfetaria di € 309,87, la tassa di concessione governativa per la numerazione e la bollatura di libri e registri, prescindendo dal numero dei libri e registri e dalle relative pagine. La tassa va corrisposta, entro il termine di versamento dell’IVA per l’anno precedente, cioè entro il 16 marzo, utilizzando il Mod. F24 con il codice-tributo 7085. Per l’anno di inizio dell’attività la tassa va utilizzato il bollettino di conto corrente postale numero 6007. Se il capitale (o fondo di dotazione) supera, alla data del 1° gennaio, l’importo di € 516.456,90 la tassa è elevata a € 516,46 (nota 3 all’art. 23 della tariffa allegata al d.m. 28 dicembre 1995).

→ *Le scritture contabili*

Chi tiene la contabilità IVA presso uno studio professionale o presso l’associazione di categoria deve esibire un’apposita attestazione (art. 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), da esibire quando i funzio- nari dell’Amministrazione finanziaria effettuano accessi presso l’azienda per verificare la tenuta delle scritture contabili e la regolarità degli obblighi tributari.

La mancata esibizione dell’attestazione non può servire, successivamente, come prova a favore del con- tribuente ed inoltre rende applicabile sia la relativa sanzione sia il ricorso all’accertamento induttivo di cui all’art. 55.

→ *La cessazione dell’attività*

La cessazione dell’attività va comunicata entro 30 giorni.

Secondo la c.m. 3 agosto 1982, n. 64/351942, per cessazione di attività si intende non la cessazione dell’attività produttiva o commerciale ma la cessazione di ogni attività ad esaurimento della fase di liquidazione, nella quale, permanendo lo *status* di contribuente, devono essere osservati gli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione periodica dell’imposta (ed eventuale versamento) e di- chiarazione.

Nella successiva dichiarazione annuale, che costituisce quella finale, deve essere computata anche l’IVA relativa alla destinazione dei beni al consumo personale o familiare dell’imprenditore (art. 2, n. 5) e alle cessioni di prodotti allo Stato, agli enti pubblici territoriali, ecc. anche se i corrispettivi non sono stati ancora incassati (art. 6, ultimo comma).

#### Le liquidazioni periodiche ed il versamento

1. La liquidazione mensile

Tutti i contribuenti devono liquidare mensilmente il tributo, entro il giorno 16 del mese successivo.

74 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Mese di competenza** | **Codice-tributo di versamento** | **Scadenza del versamento** | (a) |
| gennaio | 6001 | 16 febbraio | |
| febbraio | 6002 | 16 marzo | |
| marzo | 6003 | 16 aprile | |
| aprile | 6004 | 16 maggio | |
| maggio | 6005 | 16 giugno | |
| giugno | 6006 | 16 luglio | |
| luglio | 6007 | 20 agosto | |
| agosto | 6008 | 16 settembre | |
| settembre | 6009 | 16 ottobre | |
| ottobre | 6010 | 16 novembre | |
| novembre | 6011 | 16 dicembre | |
| dicembre (b) (c) | 6012 | 16 gennaio | |
| 1. Se il giorno di scadenza è sabato o è una festività, l’adempimento viene posticipato al primo giorno successivo non festivo. 2. Entro il 27 dicembre va versato l’acconto del versamento dovuto per dicembre in misura pari all’88% di quanto è stato versato, sempre per dicembre, nell’anno precedente. Va utilizzato il codice-tributo 6013. L’acconto può essere computato anche su quanto si ritiene sarà il versamento dovuto, ovviamente inferiore, relativo al mese di dicembre in corso. Il versamento non è dovuto per somme inferiori a € 103,29. L’omesso versamento è punito con la sanzione del 30%. L’obbligo non sussiste per chi applica l’art. 34, comma 6, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. In alternativa l’acconto può essere effettuato considerando le operazioni avvenute fino al giorno 20 dicembre. 3. La dichiarazione annuale va presentata entro il 30 aprile in via telematica. Entro il 16 marzo va eseguito il versamento dell’eventuale somma dovuta utilizzando il codice-tributo 6099. | | | |

1. La liquidazione trimestrale

Il contribuente che nell’anno solare precedente ha realizzato un volume di affari non superiore a €

700.000 (importo ridotto a € 400.000 per le attività di prestazioni di servizi indicate nel d.m. 17 gennaio 1992) può esercitare l’opzione, da segnalare nella successiva dichiarazione annuale, per liquidare l’IVA con cadenza trimestrale. In tal caso, è dovuto l’interesse nella misura fissa dell’1%, non deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

L’ultimo trimestre serve anche per effettuare il conguaglio annuale.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Mese di competenza** | **Codice-tributo di versamento** | **Scadenza del versamento** | (a) |
| I trimestre | 6031 | 16 maggio | |
| II trimestre | 6032 | 20 agosto | |
| III trimestre | 6033 | 16 novembre | |
| IV trimestre (b) (c) (d) | 6099 | 16 marzo | |
| 1. Se il giorno di scadenza è sabato o una festività, l’adempimento viene posticipato al primo giorno successivo non festivo. 2. Il computo dell’acconto deve considerare l’ultimo trimestre dell’anno precedente. Per l’entità dell’acconto vedasi la nota (b) alla precedente tabella. Va utilizzato il codice-tributo 6035. 3. Insieme con la dichiarazione annuale relativa all’anno precedente. 4. Salvo quanto previsto in relazione alla dichiarazione annuale vedasi la nota (c) alla tabella precedente. | | | |

1. Le modalità di liquidazione

Entro i termini suddetti, va effettuata la liquidazione dell’imposta sulla base delle annotazioni fatte nel periodo di riferimento, senza che l’operazione debba essere effettuata in un’apposita sezione del registro dei corrispettivi o delle fatture emesse (art. 1 del d.P.R. 23 marzo 1998, n. 100).

L’impresa agricola considera l’IVA addebitata sulle cessioni e in detrazione l’IVA che risulta

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 75

dall’applicazione delle percentuali forfettarie di compensazione. Se, invece, è stata esercitata l’opzione per l’applicazione dell’IVA secondo le regole ordinarie, la liquidazione considera la differenza tra l’ammontare dell’imposta relativo alle operazioni imponibili e quello complessivo dell’imposta detraibile ai sensi dell’art. 19.

Per i corrispettivi che sono stati annotati globalmente, cioè al lordo dell’imposta, vanno individuati l’imponibile e l’IVA: per effetto dell’art. 2, comma 2-bis, del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, va determinato immediatamente l’imponibile per cui il corrispettivo va diviso per il coefficiente di diminuzione e il risultato va moltiplicato per 100 (c.d. «metodo matematico»).

Imponibile 1.000 : 122 x 100 = € 819,67

IVA 22% su € 819,67 = € 180,33

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Aliquota** | **Coefficiente di diminuzione** | **Aliquota** | **Coefficiente di diminuzione** |
| 2% | 102 | 8,3% | 108,3 |
| 4% | 104 | 8,5% | 108,5 |
| 5% | 105 | 8,8% | 108,8 |
| 7,3% | 107,3 | 10% | 110 |
| 7,5% | 107,5 | 12,3% | 112,3 |
| 7,65% | 107,65 | 22% | 122 |
| 7,95% | 107,95 |  |  |

1. Il versamento

Il versamento dell’IVA, se di importo inferiore a € 25,82 va effettuato con la successiva liquidazione in cui l’importo raggiunge tale cifra. In sede di dichiarazione annuale l’IVA è dovuta o rimborsabile solo se l’importo supera € 10.

|  |
| --- |
| **I versamenti in via telematica** |
| Il titolare di partita IVA effettua i versamenti fiscali e previdenziali esclusivamente per via telematica (art. 37, comma 49, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223) |

Il contribuente può scegliere di pagare l'IVA dovuta con dichiarazione annuale tra le seguenti alternative:

* versare il debito in unica soluzione entro il 16 marzo oppure rateizzarlo maggiorando dello 0,33% mensi- le l’importo di ogni rata successiva alla prima, procedura che deve concludersi al più tardi il 16 novembre;
* versare in unica soluzione entro il 30 giugno con la maggiorazione dello 0,4% per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo e quindi aumentare dello 0,33% mensile l’importo di ogni rata successiva alla prima procedura che deve concludersi al più tardi il 16 novembre; in tale ipotesi è possibile avvalersi dell’ulteriore differimento al giorno 30 luglio applicando sulla somma dovuta al 30 giugno (al netto delle compensazioni) gli ulteriori interessi dello 0,4% e quindi anche la procedura di

76 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

pagamento rateale, da concludersi entro il 16 novembre, con applicazione dello 0,33% sull’importo di ogni singola rata mensile.

I pagamenti, compresi quelli rateali che hanno scadenza dal 1° al 20 agosto, possono essere effettuati il giorno 20 agosto senza alcuna maggiorazione.

L’eventuale credito deve essere riportato a nuovo per essere computato in detrazione nella successiva liquidazione o può essere chiesto a rimborso o utilizzato in compensazione ai sensi dell’art. 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Sono invariati i termini di scadenza delle somme dovute a titolo di saldo e di acconto in base alle dichia- razioni annuali.

Il Mod. F24 va presentato anche se per effetto della compensazione l’importo dovuto è azzerato; l’omis- sione è punita con la sanzione di € 154, ridotta a euro 51 se il ritardo non supera cinque giorni lavorativi.

Il limite massimo dei crediti d’imposta e dei contributi compensabili è fissato in € 700.000 per ogni periodo d’imposta.

|  |
| --- |
| **Il versamento unitario e la compensazione** |
| 1. I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte dei contributi dovuti all’INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle Regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate. La compensazione va effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva. 2. Il versamento unitario e la compensazione riguardano i crediti e i debiti relativi: 3. alle imposte sui redditi, alle relative addizionali e alle ritenute alla fonte riscosse mediante versamento diretto ai sensi dell’art. 3 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602; 4. all’imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi degli artt. 27 e 33 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e quella dovuta dai soggetti di cui all’art. 74. 5. alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell’imposta sul valore aggiunto; 6. all’imposta prevista dell’art. 3, comma 143, lett. a), della l. 23 dicembre 1996, n. 662; 7. ai contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previ- denziali comprese le quote associative; 8. ai contributi previdenziali e assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all’art. 52, comma 1, lett. c-bis), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; 9. ai premi per l’assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dovuti ai sensi del Testo Unico approvato con d.P.R. 30 giugno 1965, n. 1124; 10. agli interessi previsti in caso di pagamento rateale ai sensi dell’art. 20;   *(omissis)*  h-ter) alle altre entrate individuate con decreto ministeriale. |

|  |
| --- |
| **Avvertenze** |
| 1. Il versamento va eseguito entro il giorno 16 del mese di scadenza, ovvero, se questo è sabato o giorno festivo, il giorno lavorativo seguente. 2. Sono invariati i termini di scadenza delle somme dovute a titolo di saldo e di acconto in base alle dichiarazioni annuali. 3. La delega va conferita anche se le somme dovute risultano totalmente compensate. La parte di credito che non ha capienza è utilizzata in occasione del primo versamento successivo. 4. La somma dovuta a titolo di saldo dell’IVA può essere versata in rate mensili di uguale importo con la maggiorazione degli interessi del 4% decorrenti dal mese di scadenza. Il versamento va completato entro il mese di novembre. |

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 77

Non sono oggetto di sanzioni gli errori commessi nel compilare il Mod. F24 che hanno per oggetto i codici di versamento e la ripartizione di più tributi dell’importo a debito o a credito, se le infrazioni sono corrette con una semplice comunicazione indirizzata al locale Ufficio dell’Agenzia delle entrate.

1. La comunicazione delle liquidazioni periodiche

I soggetti passivi d’imposta, a decorrere dal 1° gennaio 2017, devono trasmettere, con cadenza trime- strale e in via telematica, i dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche (art. 21-bis del d.l. 31 maggio 2010, n. 78). L’obbligo non sussiste per i soggetti esonerati dal presentare la dichiarazione annuale IVA o di effettuazione delle liquidazioni periodiche a condizione che durante l’anno permanga lo status di esonero.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Le scadenze** | | | |
| 1° trimestre | 31 maggio | 2° trimestre | 16 settembre |
| 3° trimestre | 30 novembre | 4° trimestre | 28 (o 29) febbraio dell’anno successivo (a) |
| Avvertenze:   1. Chi esegue le liquidazioni con cadenza mensile, entro le suddette date, deve inviare la comunicazione per ciascun mese del trimestre oggetto della comunicazione. 2. L’obbligo non sussiste se nel periodo di riferimento (mese o trimestre) non sono state effettuate operazioni, né attive né passive. La formalità va rispettata se viene riportato un credito, anche senza operazioni.   (a) Per il quarto trimestre 2018 il termine è fissato al 10 aprile 2019 | | | |

Nel caso di più attività va presentata una sola comunicazione. L’omessa, incompleta o infedele dichiara- zione è punita con la sanzione d € 500 a € 2.000, ridotta a € 250 se la trasmissione è effettuata entro i 15 giorni successivi, ovvero se entro tale termine è effettuata la corretta trasmissione dei dati. Le irregolarità possono essere sanate con la procedura di ravvedimento operoso (art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472), come chiarito dalla risoluzione 28 luglio 2017, n. 104/E).

#### L’utilizzazione del credito IVA

Il credito IVA può essere utilizzato in compensazione:

1. verticale, cioè per compensare un debito della stessa imposta (cioè, IVA con IVA), senza sottostare ad alcuna limitazione;
2. orizzontale, cioè per compensare un debito relativo a imposte diverse (cioè, IVA con IRPEF, ecc.), osservando le limitazioni previste, tra le quali l’importo massimo di € 700.000.

La compensazione del credito IVA che risulta dalla dichiarazione annuale può essere effettuata:

* dal giorno 1° gennaio dell’anno successivo e fino alla data di presentazione della dichiarazione per il periodo in corso (ad es., se il credito per l’anno 2019 è di € 4.000, questo può essere utilizzato dal 1° gennaio 2020 e fino alla presentazione della dichiarazione per l’anno 2020);
* dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, munita di visto di conformità, se l’importo è superiore a € 5.000.

78 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

Qualora sia stata operata la “compensazione orizzontale” per importi fino a € 5.000 senza attendere la presentazione della dichiarazione, l’utilizzazione per importi superiori è subordinata alla decorrenza del 10° giorno successivo alla presentazione della dichiarazione e al rilascio del visto di conformità.

Il Mod. F24 contenente la compensazione deve essere presentato esclusivamente mediante i servizi Entratel/Fisconline dell’Agenzia delle entrate. In assenza di compensazione sono utilizzabili anche le modalità di remote/home banking. Le suddette procedure si applicano anche all’IRES, all’IRPEF e relative addizionali, all’IRAP e ai crediti d’imposta indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

#### L’acconto IVA

1. L’entità dell’acconto

L’acconto dell’IVA va versato, entro il 27 dicembre dell’anno in corso, nella misura dell’88% dell’I- VA liquidata a dicembre dell’anno precedente. Chi esegue le liquidazioni trimestrali calcola l’acconto sull’importo dell’IVA dovuta a saldo per l’anno precedente.

L’importo dell’acconto da versare entro il 27 dicembre 20X1 sarà scomputato dalla liquidazione da eseguire entro il 16 gennaio 20X2 (ovvero per i contribuenti trimestrali dal saldo risultante dalla dichia- razione relativa al 20X1).

Va utilizzato il codice tributo 6013 se il versamento ha cadenza mensile e 6035 se trimestrale.

Il versamento non va eseguito se la cifra liquidata è inferiore a € 103,29. L’omesso o insufficiente versa- mento dell’acconto è punito con la sanzione del 30%.

1. Il minor versamento presunto

È possibile versare l’acconto considerando il minore tra il «dato storico» (corrisponde all’IVA dovuta nell’ultima liquidazione dell’anno precedente, cioè «acconto + saldo») e il «dato presunto» per l’anno in corso.

1. Il versamento sul dato storico

Il contribuente può effettuare una vera e propria liquidazione dell’IVA dovuta in base alle annotazioni risultanti dai registri per il periodo 1° dicembre - 20 dicembre (ovvero 1° ottobre - 20 dicembre per chi liquida trimestralmente il tributo).

1. La variazione del regime di liquidazione

Se nel 20X1 l’IVA è stata liquidata trimestralmente ma mensilmente nel 20X2, l’acconto va calcolato su 1/3 del «dato storico 20X1».

Se nel 20X1 la liquidazione dell’IVA era mensile ma nel 20X2 trimestrale, l’acconto considera la somma dell’IVA liquidata per gli ultimi tre mesi del 20X1.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 79

|  |
| --- |
| **I produttori agricoli esonerati** |
| * Contribuenti mensili, se la liquidazione di dicembre 20X1 presentava un credito di IVA; * contribuenti trimestrali, se la dichiarazione relativa al 20X1 evidenziava un credito di IVA (calcolato senza considerare l’acconto versato per il 20X1); * contribuenti che hanno cessato l’attività nel 20X2:   1. se la liquidazione è mensile: entro il 30 novembre 20X2;   2. se la liquidazione è trimestrale: entro il 30 settembre 20X2; * contribuenti che hanno iniziato l’attività nel 20X2, poiché manca il «dato storico»; * produttori agricoli che nel 20X1 avevano realizzato un volume d’affari non superiore a € 7.000 (purché costituito per almeno 2/3 da cessioni di beni indicati nella prima parte della Tabella A) e che nel 20X2 hanno applicato l’art. 34, comma 6. |

#### Le operazioni con Paesi a fiscalità privilegiata

L’art. 4, comma 4, lett. d), del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, ha abrogato l’art. 1, comma 1, del d.l. 25 mar- zo 2010, n. 40 secondo cui chi aveva effettuato operazioni, d’importo complessivo annuale superiore a € 10.000, con operatori economici ubicati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato indicati nei dd.mm. 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001, doveva presentare l’apposita comunicazione, entro il 10 aprile dell’anno successivo. Se la liquidazione era trimestrale il termine era differito al 20 aprile.

#### I rapporti società-soci

Chi esercita un’attività di impresa, in forma individuale o collettiva (escluse le società semplici), deve pre- sentare, in via telematica, la comunicazione relativa ai beni concessi in godimento ai soci o familiari per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato (art. 2, comma 36-sexies decies, del d.l. 13 agosto 2011, n. 138).

Chi esercita un’attività di impresa, forma individuale o collettiva, deve comunicare i dati anagrafici dei soci (comprese le persone fisiche che anche indirettamente detengono partecipazioni nell’impresa con- cedente) o dei familiari che hanno effettuato qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione (esclu- se quelle note all’Amministrazione finanziaria) nei confronti della società o dell’impresa individuale.

Le suddette comunicazioni devono essere trasmesse, in via telematica, entro 30 giorni dalla scadenza di presentazione della dichiarazione annuale (provvedimento 16 aprile 2014).

La comunicazione va effettuata per ogni bene concesso in godimento nel periodo d’imposta ovvero per ogni finanziamento o capitalizzazione realizzati nello stesso periodo, se di importo pari o superiore a € 3.600.

#### Lo “spesometro”

1. La regola per l’anno 2018

Per effetto dell’art. 21 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, il soggetto passivo IVA doveva trasmettere

80 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

telematicamente all’Agenzia delle entrate i dati di tutte le fatture emesse nel trimestre di riferimento e quelle ricevute e registrate, comprese le bollette doganali e le note di variazione.

|  |  |
| --- | --- |
| **Le scadenze delle comunicazioni per l’anno 2018** | |
| 1° trimestre | 31 maggio |
| 2° trimestre | 1° ottobre *(essendo festivo il 30 settembre)* |
| 3° trimestre | 30 novembre (per l'anno 2018 il termine scade il 30 aprile 2019) |
| 4° trimestre | 28 febbraio (per l'anno 2018 il termine scade il 30 aprile 2019) |
| **Avvertenza**:  Per effetto dell’art. 11 del d.l. 12 luglio 2018, n. 87:   1. il contribuente ha la facoltà di trasmettere i dati con cadenza semestrale, entro il 30 settembre per il primo semestre ed entro il 28 febbraio dell’anno successivo per il secondo semestre; 2. in luogo dei dati delle fatture emesse di quelle ricevute di importo inferiore a € 300, registrate in modalità cumulativa, è possibile trasmettere i dati del documento riepilogativo. I dati devono comprendere almeno la partita IVA del cedente o prestatore per le fatture emesse e analogo dato del cessionario o committente per le fatture passive, la data e il numero del documento riepilogativo e l’ammontare imponibile complessivo e dell’IVA complessiva distinti secondo l’aliquota applicata. per i mesi di gennao e febbraio 2019 il termine scade il 30 aprile 2019. 3. non devono presentare la comunicazione i produttori agricoli esonerati di cui all’art. 34, comma 6, situati nelle zone montane di cui all’art. 9 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601; | |

L’obbligo non sussisteva per i produttori agricoli esonerati ai sensi dell’art. 34, sesto comma (per effetto dell’art. 11, comma 2-quater del d.l. 12 luglio 2018, n. 87).

Dal 1° gennaio 2019 l’obbligo è abrogato (art. 1, comma 916, della l. 27 dicembre 2017, n. 205).

1. La regola dell’anno 2019

A decorrere dall’anno 2019 non è più operante lo “spesometro” per effetto dell’obbligo di emissione della c.d. “fattura elettronica”. Tuttavia, i dati delle fatture emesse e di quelle ricevute con controparte un soggetto non stabilito nel territorio dello Stato (salvo quelle per le quali sono state emesse o ri- cevute fatture elettroniche secondo le modalità indicate all’art. 1, comma 3, del d.lgs. 5 agosto 2017) devono essere trasmessi entro l’ultimo giorno del mese successivo a quello della data di ricezione della fattura.

|  |
| --- |
| **L'esterometro** |
| Ambito soggettivo:   1. obbligati: soggetti IVA stabiliti nel territorio dello Stato; 2. esclusi: agricoltori esonerati, raccoglitori occasionali (art. 1, commi 694, 698 e 699 della l. 30 dicembre 2018, n. 145), regime di vantaggio (art. 27 del d.l. 6 luglio 2011, n. 98) e regime forfetario (art. 1, commi 54 e seguenti della l. 23 dicembre 2014, n. 190)   Ambito oggettivo:   1. obbligo: operazioni fatte con soggetti non residenti; 2. esclusione: operazioni per le quali è stata emessa una bolletta doganale e se sono state emesse o ricevute fatture elettroniche mediante il sistema di cui al provvedimento 30 aprile 2018. |

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 81

#### L’esercizio delle opzioni

A) La rinuncia all’esonero

I produttori agricoli sono esonerati da qualsiasi adempimento IVA soltanto se nell’anno solare precedente il volume di affari conseguito non è stato superiore a € 7.000, purché costituito per almeno 2/3 da cessioni di beni indicati nella prima parte della Tabella A allegata alla legge IVA. Tuttavia hanno l’obbligo di numerare progressivamente e di conservare le fatture e le bollette doganali.

Il regime di esonero cessa dall’anno solare successivo a quello in cui sono stati superati i suddetti limiti.

Già in corso d’anno cessa il regime di esonero se l’ammontare delle operazioni diverse da quelle agricole supera l’ammontare di 1/3, rapportato al totale delle operazioni complessive via via effettuate dall’im- prenditore agricolo, comprensive dei beni ammortizzabili. “Ferma restando l’applicazione per l’intero anno solare delle aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione alle cessioni di prodotti agricoli e ittici effettuate e fermo restando altresì l’obbligo di fatturazione da parte del cessionario o committente, qualora alla fine dell’anno si riscontri l’effettivo superamento di detto limite di un terzo a prescindere dal volume d’affari realizzato” dovranno essere osservati, entro il 16 marzo, gli obblighi di (c.m. 24 dicembre 1997, n. 328/E):

* annotazione riepilogativa, in apposito registro, dell’ammontare complessivo dell’imponibile e dell’imposta distinta per aliquota delle cessioni di prodotti agricoli e delle operazioni diverse, non- ché degli acquisti e delle importazioni;
* liquidazione dell’imposta dovuta per l’intero anno solare;
* versamento dell’imposta relativa alle «operazioni diverse», entro il 16 marzo computando in detra- zione dell’IVA assolta sugli acquisti utilizzati esclusivamente per effettuare le stesse;
* presentazione della dichiarazione annuale.

Per l’anno successivo a quello di superamento del terzo (ad esempio, se ciò avviene nel 2018, il regime contabile va determinato per il 2020) va fatto riferimento al volume d’affari complessivamente conseguito tenendo presente che (art. 20 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) le cessioni di beni ammortizzabili sono escluse dal computo.

Chi rinuncia al regime di esonero deve osservare le regole contabile, segnalare l’opzione, *a posteriori*, nella dichiarazione annuale.

|  |
| --- |
| **Attenzione** |
| Il contribuente esonerato può optare per la rinuncia al regime di esonero e per applicare l’IVA in maniera ordinaria, scelta vantaggiosa in previsione di massicci investimenti per i quali l’IVA assolta sugli acquisti può essere chiesta a rimborso. |

#### L’applicazione dell’IVA in maniera ordinaria

La forfetizzazione dell’IVA non è applicata da chi ha esercitato l’opzione per applicare l’imposta nei modi ordinari, scelta da comunicare a consuntivo nella dichiarazione annuale.

82 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

L’opzione, che ha effetto retroattivo dal giorno 1° gennaio (ovvero dalla data di inizio di attività per le nuove partite IVA), ha la durata minima di validità di tre anni (e non di cinque).

#### Le modalità di esercizio delle opzioni

L’opzione (e la revoca) di regimi di determinazione dell’imposta e di regimi contabili viene desunta dal comportamento concreto tenuto dal contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili (d.P.R. 10 novembre 1997, n. 442).

La validità della scelta operata è subordinata solo alla concreta osservanza delle regole dall’inizio dell’an- no o dell’attività.

L’esercizio dell’opzione (o della revoca) deve essere segnalato nella successiva dichiarazione annuale IVA.

L’opzione è valida anche nei casi di omessa, tardiva o irregolare comunicazione, sanzionabili secondo le norme vigenti.

L’opzione (e la revoca) del regime di determinazione dell’imposta o di regime contabile è un vincolo per almeno un triennio e per un anno nel caso di regimi contabili. Decorso il periodo minimo, l’opzione è valida successivamente fino a quando permane l’applicazione concreta della scelta operata.

#### La dichiarazione annuale

1. L’obbligo di presentare la dichiarazione annuale

La dichiarazione annuale IVA va presentata entro il 30 aprile, con eccezione per l’agricoltore esonerato.

|  |
| --- |
| **Avvertenza** |
| Per le società e gli enti «non operativi» di cui all’art. 30 della l. 23 dicembre 1994, n. 724, non è ammesso il rimborso dell’eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione IVA per l’anno in cui sussiste tale condizione né essa può costituire oggetto di cessione o di compensazione ai sensi, rispettivamente, dell’art. 5, comma 4-ter, del d.l. 14 marzo 1988, n. 70, e dell’art. 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241. Se per tre periodi d’imposta consecutivi la società o l’ente non operativo non effettua operazioni rilevanti ai fini dell’IVA lo stesso credito non sarà più riportabile a scomputo dell’IVA relativa ai periodi di imposta successivi. |

Il versamento va effettuato entro il 16 marzo oppure rateizzato maggiorando dello 0,33% mensile l’im- porto di ogni rata successiva alla prima, procedura che deve concludersi al più tardi il 16 novembre.

I pagamenti, anche quelli rateali, che scadono nel periodo 1° agosto-20 agosto possono essere effettuati, senza alcuna maggiorazione, entro il 20 agosto (art. 37, comma 11-bis, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223).

Nella dichiarazione vanno indicate notizie di carattere generale (quali ad esempio, l’attività esercitata con relativo codice ed il numero di codice fiscale e di partita IVA, ecc.) nonché:

* i versamenti fatti;

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 83

* la determinazione del volume d’affari e dell’imposta relativa ad operazioni imponibili;
* l’ammontare degli acquisti effettuati nel territorio dello Stato e delle importazioni, nonché l’IVA ammessa in detrazione;
* la comunicazione delle opzioni e revoche fatte nell’anno;
* gli esiti delle liquidazioni periodiche;
* la liquidazione dell’Iva per l’anno interessato;
* le altre notizie richieste (ad esempio, gli acquisti intracomunitari di beni, ecc.).

1. La determinazione del volume d’affari e dell’IVA dovuta

Il volume di affari è formato da:

1. conferimenti di prodotti agricoli a cooperative, enti e organismi associativi ai sensi dell’art. 34, com- ma 7, applicando le percentuali forfetarie di compensazione;
2. cessioni di prodotti agricoli e ittici di cui all’art. 34, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
3. cessioni di beni diversi da quelli agricoli e ittici indicati nella Tabella A e prestazioni di servizi effettuate;
4. operazioni non imponibili, esenti e non soggette ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies.

Sono escluse dal computo le cessioni di beni ammortizzabili, nonché i passaggi interni nell’ambito dell’esercizio di più attività con contabilità separate ai sensi dell’art. 36.

Sulle cessioni di beni indicati nella prima parte della Tabella A, la detrazione è forfetizzata in misura pari all’importo risultante dall’applicazione all’ammontare imponibile delle percentuali di compensazione fissate dai dd.mm. 12 maggio 1992, 30 dicembre 1997, 23 dicembre 2005, 26 gennaio 2016, 27 gennaio 2017 e 2 febbraio 2018, da evidenziare nella Sez. 3-B del quadro VF

L’IVA dovuta si ottiene sommando l’ammontare dell’imposta ottenuta applicando:

* le percentuali di compensazione forfetaria (Sez. 1);
* le normali aliquote IVA sulle «operazioni diverse» (Sez. 2).

Nell’apposito quadro gli acquisti, al netto delle variazioni in diminuzione, vanno ripartiti a seconda dell’aliquota applicata.

L’imposta detraibile è conteggiata come segue:

* impresa agricola tipica: la detrazione è determinata forfetariamente, applicando le percentuali di compensazione sulle cessioni di prodotti agricoli e ittici;
* impresa agricola mista: per le «operazioni diverse» dalle cessioni di prodotti agricoli e ittici è de- traibile l’imposta relativa agli acquisti e alle importazioni di beni non ammortizzabili e dei servizi esclusivamente utilizzati per la produzione di «operazioni diverse».

Nel Quadro VL, riservato alla liquidazione dell’IVA, va riportato l’importo dell’IVA da versare, se l’im- porto dell’IVA dovuta è maggiore dell’IVA detraibile. Nel caso contrario, l’importo del credito d’impo- sta va distinto tra credito da riportare a nuovo all’anno successivo o da utilizzare in compensazione o credito da rimborsare.

84 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

La cifra di versamento (e di rimborso) minimo è di € 11.

|  |
| --- |
| **I versamenti e l’euro** |
| 1. L’importo dell’IVA che risulta dalla dichiarazione va versato arrotondato all’unità di euro. I valori espressi in centesimi nei modelli F24 vanno esposti nella dichiarazione con arrotondamento per eccesso o per difetto dell’unità di euro. 2. Se l’IVA esposta nella dichiarazione va successivamente elaborata prima di essere versata (ad es., l’acconto, la rate- azione o le somme dovute per «ravvedimento operoso») la cifra va arrotondata al centesimo di euro. 3. Il versamento dell’acconto dell’IVA va fatto in unica soluzione, entro il 27 dicembre (ad es., se l’importo dell’acconto è di € 258,23, va versata la somma di € 258,23). |

1. L’esercizio di più attività

Chi ha tenuto contabilità separate (art. 36, ultimo comma) deve compilare, oltre al frontespizio, tanti moduli quante sono le contabilità tenute, ma la liquidazione dell’IVA va fatta in maniera cumulativa.

Se per una delle attività esercitate è previsto l’esonero dalla presentazione della dichiarazione IVA, per quest’ultima attività non sussiste l’obbligo di inserire nella dichiarazione il modulo ad essa relativo (ad esempio, produttori agricoli esonerati).

L’agricoltore esonerato che esercita l’attività di agriturismo non deve presentare due intercalari dei quali uno, compilato, per l’attività agrituristica, ed un altro, in bianco, per l’attività agricola (se nel periodo d’imposta non ha superato la soglia di esonero).

1. La presentazione della dichiarazione

La dichiarazione IVA deve essere presentata, entro il 30 aprile esclusivamente in via telematica, diretta- mente ovvero tramite un intermediario abilitato (art. 3, comma 3, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, d.m. 18 febbraio 1999, d.m. 12 luglio 2000, d.m. 19 aprile 2001)*.*

La tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni è punita con la sanzione amministrativa dal 120% al 240% dell’ammontare dell’imposta; la sanzione non può essere inferiore a 250 euro. Se la dichiara- zione è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione per l’anno successivo (e, co- munque, prima dell’inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui l’interessato ha formale conoscenza) si applica la sanzione dal 60% al 120% dell’ammontare dell’imposta dovuta, con un minimo di 200 euro.

L’Amministrazione finanziaria può chiedere l’esibizione della dichiarazione o della trasmissione fino al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di avvenuta presentazione (art. 57 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). A decorrere dalla dichiarazione relativa all’anno 2016, il termine è fissato al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, elevato al settimo nel caso di omessa dichiarazione.

1. Il credito IVA

Il credito IVA liquidato nella dichiarazione annuale può essere riportato in detrazione all’anno successivo o, in alternativa, chiesto a rimborso o utilizzato in compensazione per eseguire il pagamento di altre imposte, dei contributi previdenziali, ecc.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 85

Il credito IVA di importo non superiore ad € 5.000 può essere utilizzato liberamente per compensare i pagamenti da eseguire già nel mese di gennaio, senza sottostare ad alcuna formalità.

Il credito IVA di importo superiore può essere utilizzato soltanto dal giorno 10 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale (cioè dal 10 marzo se questa è presentata a febbraio, il 10 aprile se a marzo, ecc.) ovvero del Mod. TR (10 maggio per il primo trimestre, 10 agosto per il secondo e 10 novembre per il terzo).

Se la compensazione è di importo superiore a € 5.000, la dichiarazione deve contenere il visto di confor- mità (art. 35, comma 1, lett. a) del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241) dal responsabile dell’assistenza fiscale di un CAF-imprese o da un dottore commercialista o esperto contabile o consulente del lavoro o da un iscritto alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle CCIAA per la sub-categoria tri- buti in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o del diploma di ragioneria. Se è esercitato il controllo contabile di cui all’art. 2409-bis c.c., il rappresentante legale di chi esercita il controllo contabile può sottoscrivere la dichiarazione. Le procedure sono indicate nella circ. 23 dicembre 2009, n. 57/E.

# Parte II

Le imposte sui redditi in agricoltura

## 8.

L’imprenditore agricolo

#### L’imprenditore agricolo nel codice civile

È imprenditore agricolo (art. 2135) chi esercita un’attività diretta alla coltivazione del fondo, alla selvi- coltura, all’allevamento di animali e alle attività connesse.

Nel Registro delle imprese, tenuto dalla CCIAA, in un’apposita sezione, sono iscritti coloro che esercita- no un’attività agricola di cui all’art. 2135 c.c., ed i piccoli imprenditori di cui all’art. 2083 c.c., compresi i coltivatori diretti del fondo e le società semplici. L’iscrizione evidenzia il possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale a favore di chi, in possesso di conoscenze e competenze professio- nali, dedica alle attività agricole direttamente o in qualità di socio di società il 50% del proprio tempo di lavoro e i ricavi di tali attività rappresentano almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro; per le zone svantaggiate (art. 17 del Reg. CE 1257/1999) i requisiti sono ridotti al 25%.

La ragione o denominazione sociale delle società che hanno per oggetto sociale l’esercizio esclusivo delle attività agricole, di cui all’art. 2135 c.c., deve contenere l’indicazione di “società agricola”.

Tra le attività connesse a quella agricola sono incluse anche quelle «dirette» alla fornitura di beni o servizi mediante l’utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell’azienda normalmente impiegate nell’attività agricola esercitata.

L’attenzione è focalizzata sulle «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 il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine» nonché sull’allevamento di animali.

|  |
| --- |
| **L’imprenditore agricolo (art. 2135 c.c.)** |
| Coltivazione del fondo (a) Selvicoltura (a) Allevamento di animali (a) Attività connesse (b)  Cooperative di imprenditori agricoli e loro consorzi (c) |

*- segue -*

88 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

|  |
| --- |
| 1. Si intendono le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine. 2. Si intendono connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasfor- mazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall’allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l’utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell’azienda normalmente impiegate nell’attività agricola. 3. La condizione sussiste quando per lo svolgimento dell’attività di coltivazione del fondo, selvicoltura e allevamento di animali e delle attività connesse sono utilizzati prevalentemente prodotti dei soci ovvero sono forniti prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico (art. 1, comma 2, del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228). |
| **Avvertenze**   1. Le cooperative e i loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell’interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, comprese le sistemazioni idraulico-forestali, sono equiparati agli imprenditori agricoli (art. 8 del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 227). Dal 5.5.2018, la disciplina è sostituita con l’art. 10, commi 2 e 3, del d.lgs. 3.4.2018, n. 34, testo unico in materia di foreste e filiere forestali. 2. L’imprenditore ittico è equiparato all’imprenditore agricolo (art. 2 del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 226). 3. L’attività di acquacoltura (l. 5 febbraio 1992, n. 102) è equiparata all’attività agricola. 4. L’attività cinotecnica (cioè l’allevamento, la selezione e l’addestramento di razze canine) è considerata attività imprenditoriale agricola quando i redditi che ne derivano sono prevalenti su quelli delle attività non agricole (l. 23 agosto 1993, n. 349, e decreto del Ministro dell’agricoltura e foreste 28 gennaio 1994). 5. È “attività agromeccanica” (art. 5 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99) quella fornita con mezzi meccanici per effettuare le operazioni col- turali dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, compreso il conferimento dei prodotti agricoli ai centri di stoccaggio e all’industria di trasformazione eseguito dal soggetto che ne ha effettuato la raccolta. 6. L’apicoltura è un’attività agricola anche se non è necessariamente correlata alla gestione del terreno (art. 2 della l. 24 dicembre 2004, n. 313). 7. L’attività di impollinazione è considerata agricola (art. 9 della l. 24 dicembre 2004, n. 313). 8. L’attività esercitata dagli imprenditori agricoli di cura e sviluppo del ciclo biologico di organismi vegetali destinati esclusivamente alla produzione di biomasse, con cicli colturali non superiori al quinquennio e reversibili al termine di tali cicli, su terreni non boscati, costitu- isce coltivazione del fondo (art. 14, comma 13-quater, del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99). 9. La produzione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, sino a 2.400.000 KWh anno, e fotovoltaiche, sino a   260.000 KWh anno, nonché di carburanti e prodotti chimici di origine agroforestale, provenienti prevalentemente dal fondo effettuate dagli imprenditori agricoli sono «attività connesse e si considerano produttive di reddito agrario» (art. 1, comma 423, della l. 27 dicembre 2005, n. 266).   1. La coltivazione, la raccolta e la prima trasformazione delle piante officinali sono considerate attività agricole ai sensi dell’art. 2135 c.c. (art. 1, comma 5, del d.lgs. 21.5.2018, n. 75). 2. I produttori agricoli che gestiscono la produzione di prodotti selvatici non legnosi, non ricompresi nella classe ATECO 02.30 e dall’art. e del d.lgs. 21 maggio 2018, n. 75, e che non sono esonerati ai fini dell’IVA, possono beneficiare del regime forfetario di cui all’art. 1, commi da 54 a 75, della l. 23 dicembre 2014, n. 190, e della determinazione del reddito su base catastale (art. 1, comma 699, della l. 30 dicembre 2018, n. 145. |

L’attività di coltivazione del fondo è finalizzata alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso che utilizza o può utilizzare il fondo o il bosco: conta il «ciclo biologico» connesso allo sviluppo della pianta. L’art. 2135 c.c. ha una visione evolutiva dell’attività agricola senza che il «bene terra» abbia un ruolo centrale: l’attività agricola sussiste se il ciclo biologico (o la sua fase necessaria) utilizza o può utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

L’art. 2135 c.c. non utilizza il termine «bestiame» ma quello, più ampio, di «animali» che considera gli allevamenti a prescindere dal collegamento funzionale alla coltivazione del fondo. L’allevamento di ani- mali da ingrasso è di carattere rurale in quanto è connesso al ciclo biologico o di una sua fase necessaria. Lo stesso dicasi per le attività di acquacoltura che utilizzano o possono utilizzare acque dolci o salmastre o marine.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 89

Per attività connesse si intendono «le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall’allevamento di animali» (art. 2135, comma 2, c.c.). La formula prescinde completamente dal concetto di “esercizio nor- male dell’agricoltura”. La disciplina focalizza l’attenzione sulla «prevalenza» dei propri propri rispetto a quelli acquisiti da terzi.

È connessa l’attività di prestazione di servizi che utilizza prevalentemente attrezzature o risorse dell’a- zienda agricola esercitata dall’agricoltore. Manca la condizione se i servizi sono prestati con mezzi non prevalenti dell’attività agricola ovvero se le dimensioni e l’organizzazione hanno caratteri tipici di un’at- tività commerciale.

L’art. 1, comma 1094, della l. 27 dicembre 2006, n. 296, considera imprenditori agricoli le società di persone e le società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori agricoli, che esercitano esclu- sivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci.

L’attività di agriturismo di cui alla l. 20 febbraio 2006, n. 96, è connessa a quella agricola, trattandosi di attività di ricezione ed ospitalità sussidiaria all’attività agricola.

Sono agricole le attività di allevamento di animali «che utilizzano o possono utilizzare ... le acque dolci, salmastre o marine»: l’esistenza di un ciclo biologico di allevamento del pesce o di una fase necessaria dello stesso esercitata in fiumi o laghi o in acque salmastre o marine costituisce una forma di attività agricola. È riconosciuto il carattere rurale per l’attività di funghicoltura (l. 5 aprile 1985, n. 126).

Le operazioni di coltivazione e commercio di piante officinali, compresa l’attività di “prima trasforma- zione”, che possono essere svolte nell’azienda, hanno natura agricola (art. 1 del d.lgs. 21 maggio 2018, n. 75).

|  |
| --- |
| **Le piante officinali** |
| Oggetto: piante medicinali, aromatiche e da profumo, nonché alghe, funghi macroscopici e licheni destinati ai medesimi usi, comprese specie vegetali che possono essere impiegate in prodotti consentiti dalla normativa.  Prima trasformazione ammessa in azienda: operazioni indispensabili (lavaggio, defoliazione, cernita, ecc.).  Esclusione dalla normativa: vendita al consumatore finale, attività successive alla prima trasformazione e preparazioni estemporanee ad uso alimentare destinate al singolo cliente. |

#### L’imprenditore agricolo ai fini fiscali

La normativa fiscale focalizza l’attenzione sul reddito agrario, cioè sulla parte di reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d’esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della po- tenzialità del terreno, nell’esercizio di attività agricole su di esso. Più in particolare il d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917:

90 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

1. considera **attività agricole (art. 32, comma 2)** 1:

* le attività dirette alla coltivazione del terreno ed alla silvicoltura;
* l’allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno 1/4 dal terreno;
* le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l’utilizzo di strutture fisse o mobili, anche prov- visorie, se la superficie utilizzata ed adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste;
* le attività di cui all’art. 2135, comma 3, c.c., dirette alla manipolazione, ecc., ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall’allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati con apposito D.M. 2

**NORMATIVA**

**D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917**

***Art. 32 - Reddito agrario***

1. Il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d’esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell’esercizio di attività agricole su di esso.
2. Sono considerate attività agricole:
3. le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;
4. l’allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l’utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;
5. le attività di cui al comma 3 dell’art. 2135 c.c., dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall’allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali (\*).
6. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell’agricoltura e delle foreste, è stabilito per ciascuna specie animale il numero dei capi che rientra nei limiti di cui alla lett. b) del comma 2, tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggere occorrenti a seconda della specie allevata.
7. Non si considerano produttivi di reddito agrario i terreni indicati nel comma 2 dell’art. 27.

(\*) D.m. 13 febbraio 2015.

***Art. 56-*bis *- Altre attività agricole***

1. Per le attività dirette alla produzione di vegetali esercitate oltre il limite di cui all’art.32, comma 2, lett. b), il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito di impresa nell’ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste in proporzione alla superficie eccedente.
2. Per le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione di prodotti di- versi da quelli indicati nell’art. 32, comma 2, lett. c), ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall’al- levamento di animali, il reddito è determinato applicando all’ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell’imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 15%.
3. La disposizione non si applica per le società di capitali e gli enti commerciali nonché per le società in nome collettivo e in accomandita semplice.
4. Le società di persone, a responsabilità limitata e cooperative che rivestono la qualifica di società agricola (art. 2 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99) possono optare per l’applicazione dell’art. 32 (art. 1, comma 1093, della l. 27 dicembre 2006, n. 296).

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 91

1. Per le attività dirette alla fornitura di servizi di cui al comma 3 dell’art. 2135 c.c., il reddito è determinato applicando all’ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell’imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 25%.
2. Le disposizioni di cui ai commi 1, 2 e 3 non si applicano ai soggetti di cui all’art. 73, comma 1, lett. a), b) e d), nonché alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice.
3. Il contribuente ha facoltà di non avvalersi delle disposizioni di cui al presente articolo. In tal caso l’opzione o la revoca per la determinazione del reddito nel modo normale si esercitano con le modalità stabilite dal regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette, di cui al d.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, e succ. modif.

b) considera **attività commerciali (art. 55)**:

* le attività indicate all’art. 32 se eccedono i limiti stabiliti anche se non sono organizzate in forma d’impresa;
* i redditi derivanti dallo sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;
* i redditi dei terreni, per la parte derivante dall’esercizio delle attività agricole di cui al citato art. 32, quando spettino ai soggetti indicati al successivo art. 73, comma 1, lett. a) e b), cioè a società di capi- tali e ad enti commerciali, nonché alle società in nome collettivo e in accomandita semplice.

**NORMATIVA**

**D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917**

***Art. 55 - Redditi d’impresa***

1. Sono redditi d’impresa quelli che derivano dall’esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l’esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell’art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lett. b) e c) del comma 2 dell’art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d’impresa.
2. Sono inoltre considerati redditi d’impresa:
3. i redditi derivanti dall’esercizio di attività organizzate in forma d’impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell’art. 2195 c.c.;
4. i redditi derivanti dall’attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;
5. i redditi dei terreni, per la parte derivante dall’esercizio delle attività agricole di cui all’art. 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa.
6. Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo.

***Art. 56 - Determinazione del reddito d’impresa***

Commi 1-4 - *Omissis*.

5. Nei confronti dei soggetti che esercitano attività di allevamento di animali oltre il limite di cui alla lett. b) del comma 2 dell’art. 32 il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito d’impresa nell’ammontare determinato attribuendo a ciascun capo un reddito pari al valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il li- mite medesimo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi. Le relative spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione. Il valore medio e il coefficiente di cui al primo periodo sono stabiliti ogni due anni con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole e forestali (vedasi il d.m. 15 giugno 2017). Le disposizioni del presente comma non si applicano nei confronti

92 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

dei redditi di cui all’art. 55, comma 2, lett. c). Il coefficiente moltiplicatore non si applica agli allevatori che si avvalgono esclusivamente dell’opera di propri familiari quando, per la natura del rapporto, non si configuri l’impresa familiare. Il contribuente ha facoltà, in sede di dichiarazione dei redditi, di non avvalersi delle disposizioni del presente comma. Ai fini del rapporto di cui all’art. 96, i proventi dell’allevamento di animali di cui al presente comma, si computano nell’am- montare ivi stabilito. Se il periodo d’imposta è superiore o inferiore a dodici mesi, i redditi di cui al precedente comma sono ragguagliati alla durata di esso.

## 9.

L’imposta sul reddito delle persone fisiche

#### I redditi fondiari

Costituiscono redditi fondiari quelli inerenti ai terreni situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni. Lo stesso dicasi per i fabbricati per i quali vale il riferimento al catasto edilizio urbano.

Il reddito fondiario concorre, a prescindere dalla percezione, a formare il reddito complessivo del possessore dell’immobile a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale (salvo quanto è stabilito in materia di reddito agrario) per il periodo d’imposta in cui si è verificato il possesso.

I redditi dei terreni si dividono in:

* reddito dominicale, che va imputato al proprietario del terreno ovvero al soggetto che possiede un diritto reale sullo stesso;
* reddito agrario, che va imputato al soggetto che esercita l’impresa agricola ai sensi dell’art. 2135 c.c.

#### Il reddito dominicale

##### La qualifica e l’imputazione

Il reddito dominicale è costituito dalla parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dal ter- reno attraverso l’esercizio di attività agricole (art. 27 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), posseduto a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto, altro diritto reale che è utilizzato per lo svolgimento dell’attività agricola di cui all’art. 32, con attribuzione di rendita.

|  |
| --- |
| **Terreni non produttivi di reddito dominicale e di reddito agrario** |
| * Terreni che sono pertinenze di fabbricati urbani. * Terreni, parchi e giardini aperti al pubblico o la cui conservazione è riconosciuta dal Ministero per i beni culturali e ambientali di pubblico interesse, se al possessore non è derivato per tutto il periodo d’imposta alcun reddito della loro utilizzazione, circostanza che va denunciata all’ufficio delle entrate entro tre mesi dalla data di inizio. * Terreni utilizzati quali beni strumentali nell’esercizio di specifiche attività d’impresa da parte del possessore. * Terreni affittati per uso non agricolo. |

94 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

Il fondo non deve essere pertinenza di fabbricato a carattere urbano o destinato allo svolgimento di un servizio pubblico gratuito o utilizzato per lo svolgimento di una specifica attività commerciale o dato in affitto per uso non agricolo. I terreni che sono produttivi di reddito d’impresa non rilevano ai fini della determinazione del reddito dominicale.

Se nell’anno è trasferita la titolarità del terreno, ciascun possessore deve indicare nella propria dichiara- zione la propria quota di reddito, ripartita in proporzione al periodo di godimento.

Nel caso di contratto di comodato, che è gratuito, il comodatario titolare di un mero diritto personale di godimento su di un bene di proprietà altrui è considerato soggetto d’imposta.

Nel caso di contitolarità del diritto reale, il reddito dominicale va ripartito tra i titolari in maniera pro- porzionale alle quote di spettanza detenute. Pertanto se, ad esempio, X, Y e Z sono proprietari in parti uguali e V è usufruttuario per 1/4, il reddito dominicale deve essere ripartito in ragione di 1/4 ciascuno.

|  |
| --- |
| **La regola per il triennio 2017, 2018 e 2019** |
| Per gli anni 2017, 2018 e 2019, i redditi dominicali e agrari non concorrono a formare la base imponibile ai fini dell’IRPEF dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali di cui all’art. 1 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99 (art. 1, comma 44, della l. 11 dicembre 2016, n. 232). |

##### La determinazione del reddito dominicale (nel testo aggiornato con l’art. 1, comma 909, della l. 28 dicembre 2015, n. 208)

Ai soli fini delle imposte sui redditi (art. 3, commi 50 e 51, della l. 23 dicembre 1996, n. 662), il reddito dominicale va rivalutato nella misura dell’80% (del 25% per il calcolo del valore ai fini delle imposte di registro, sulle successioni e donazioni, ipotecarie e catastali).

L’aumento dell’80% non si applica per i terreni concessi ad uso agricolo a giovani agricoltori (art. 14, commi 3 e 4, della l. 15 dicembre 1998, n. 441).

|  |
| --- |
| **Art. 1, comma 512, della l. 24 dicembre 2012, n. 228** |
| Per i periodi di imposta 2013 e 2014, ai soli fini delle imposte sui redditi, il reddito dominicale è rivalutato del 15%; per il 2015 del 30%; dal 2016 del 30%.  Per i terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola la rivalutazione è pari al 5% per gli anni 2013 e 2014 e al 10% per il 2015. L’incremento si applica sull’importo che risulta dalla rivalutazione dell’80%.  Gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali sono efficaci a decorrere dalla loro notificazione ai soggetti intestatari della partita (art. 74, comma 1, della l. 21 novembre 2000, n. 342). |
| **Avvertenze**   1. Per le colture prodotte in serra e la funghicoltura, se manca la corrispondente qualità nel quadro di qualificazione catastale, il reddito dominicale è determinato in base alla tariffa d’estimo più alta in vigore nella Provincia in cui è situato il terreno. 2. Per le superfici acquatiche, marine e vallive, utilizzate per l’allevamento ittico da chi esercita l’acquacoltura (escluse le società com- merciali), indipendentemente dalla natura della superficie utilizzata, se manca la corrispondente qualità nel quadro di qualificazione catastale, il reddito dominicale è determinato applicando la tariffa più alta del seminativo di classe prima in vigore nella Provincia di appartenenza o in quella prospiciente nel caso di allevamento marino (art. 3-ter, comma 1, d.l. 17 giugno 2005, n. 106). |

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 95

##### Le variazioni del reddito dominicale

La variazione in aumento ha luogo quando la qualità di coltura allibrata in catasto è sostituita con altra di maggiore reddito. Sono ininfluenti il miglioramento della classe del terreno, nonché il passaggio di oneri di irrigazione e di manutenzione di opere di difesa, bonifica e scolo a carico dello Stato o di altri enti pubblici.

Danno luogo a variazioni in diminuzione la sostituzione di qualità di coltura allibrata in catasto con altre di reddito minore, nonché la diminuzione della capacità produttiva del terreno per esaurimento naturale, per causa di forza maggiore, anche senza cambiamento di coltura, e per causa di eventi fitopa- tologici o entomologici interessanti le piantagioni.

Non rileva il passaggio degli oneri di irrigazione, ecc., a carico dei possessori.

La denuncia che aumenta il reddito dominicale produce il suo effetto dall’anno in cui si sono verificate le condizioni indicate. Invece quella che lo diminuisce manifesta il suo effetto:

* dall’anno in cui ha avuto luogo se la variazione è intervenuta entro il 31 gennaio dell’anno successivo al verificarsi del fatto rilevante;
* dall’anno in cui la denuncia è stata presentata se la comunicazione è stata presentata successivamente.

Le variazioni di carattere permanente producono i loro effetti dall’anno successivo a quello di pubblica- zione del decreto di approvazione sulla Gazzetta Ufficiale.

Nel caso di mancata corrispondenza tra la coltura effettiva e quella risultante in catasto, si applica la tariffa d’estimo media attribuibile alla qualità di coltura praticata; se questa non ha riscontro nella Pro- vincia si applica la tariffa media della coltura del Comune (o sezione censuaria) in cui i redditi sono comparabili. L’omissione della variazione della qualità della coltura è punita con la sanzione da € 250 a

€ 2.000 (art. 3 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471).

Le revisioni del classamento valgono anche per il reddito agrario.

La dichiarazione relativa all’uso del suolo sulle particelle catastali rese ai fini dell’erogazione dei contri- buti agricoli previsti del regolamento (CE) n. 1782/03 del Consiglio del 29 settembre 2003 esonera la denuncia ai fini delle imposte sui redditi poiché la richiesta di contributo deve contenere anche gli ele- menti per aggiornare il catasto, fabbricati compresi. L’AGEA rilascia la ricevuta contenente la proposta dei nuovi redditi da applicare dal 1° gennaio dell’anno in cui viene presentata la dichiarazione (art. 2, comma 33, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262).

L’Agenzia delle entrate (in deroga all’art. 74, comma 1, della l. 21 novembre 2000, n. 342), con comu- nicato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, rende noto, per ciascun Comune, l’aggiornamento dei dati catastali. Contro la variazione può essere proposto il ricorso, ai sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, entro 120 giorni dalla pubblicazione del comunicato.

96 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

##### Le perdite dovute ad eventi naturali

Il reddito dominicale non concorre a formare il reddito per l’anno in cui è avvenuta la perdita di almeno il 30% del prodotto ordinario per causa di eventi naturali, se il possessore denuncia l’evento entro tre mesi dalla data in cui è avvenuto o, se questo non è determinabile esattamente, almeno 15 giorni prima del raccolto.

La mancata coltivazione è ininfluente.

##### I terreni concessi in affitto

Per i terreni concessi in affitto, in deroga ai criteri catastali, il reddito dominicale è pari ai valori determinati in sede di fissazione dell’«equo fitto» relativo ai fondi rustici (art. 2 della l. 17 agosto 1974, n. 384), se, per ef- fetto di regimi legali di determinazione del canone, questo è inferiore alla rendita catastale per oltre 1/5. In questo caso, il reddito dominicale è pari al canone di affitto (art. 185 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

#### Il reddito agrario

##### La qualifica e l’imputazione

Il reddito agrario, che esprime la redditività media, deriva dal capitale d’esercizio e dal lavoro dell’or- ganizzazione dei fattori della produzione, impiegati nei limiti della potenzialità del fondo, per l’esple- tamento delle attività agricole sui terreni atti alla produzione agricola posseduti a titolo di proprietà, di enfiteusi, di usufrutto o di altro diritto reale (art. 32 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

Il terreno non deve essere pertinenza di fabbricati urbani o destinato esclusivamente a servizi pubblici gratuiti o all’esercizio di specifiche attività commerciali o dato in affitto per usi non agricoli. In qualsiasi caso, il terreno deve essere iscritto in catasto con attribuzione di rendita.

Il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo del possessore del terreno relativamente al periodo d’imposta nel quale si è verificato il possesso. Nel caso di modifiche intervenute nella titolarità delle quote di contitolarità si rimanda a quanto è già stato illustrato a proposito del reddito dominicale.

Se il fondo è stato ceduto in affitto, il reddito rileva in capo all’affittuario dalla data in cui ha effetto il contratto (art. 33 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917); per contro, l’affittante deve dichiarare il reddito agrario nella misura riferita dal giorno 1° gennaio alla data in cui ha effetto il contratto ed è esonerato dall’obbligo dal periodo di imposta successivo.

Non rientrano nelle attività agricole gli allevamenti di animali del tutto indipendenti dallo sfruttamento del terreno, nonché le attività dirette allo sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e acque interne.

Sono attratte nel reddito agrario le attività di coltivazione di prodotti vegetali per conto terzi svolte

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 97

nell’ambito dell’art. 32, comma 2, lett. b) (art. 1, comma 176, della l. 24 dicembre 2007, n. 244).

##### La determinazione del reddito agrario

La determinazione del reddito agrario avviene in maniera forfetaria sulla base del reddito medio ordi- nario del terreno che è attribuibile all’impiego del capitale d’esercizio ed al lavoro dell’organizzazione dei fattori produttivi. È un presunto reddito ordinario (e non effettivo) determinato in base alle tariffe di estimo stabilite dalla legge catastale.

Per le variazioni delle colture e le revisioni del classamento si rimanda a quanto trattato in materia di reddito dominicale.

La tariffa di reddito agrario deve essere aumentata del 70%, eccetto che per i terreni concessi in affitto per uso agricolo a favore dei giovani agricoltori (art. 14, commi 3 e 4, della l. 15 dicembre 1998, n. 441).

Nel caso di mancata perdita per eventi naturali di almeno il 30% del prodotto ordinario del fondo, il reddito agrario non concorre a formare il reddito complessivo del possessore o dell’affittuario se sono state espletate le procedure indicate all’art. 28 (art. 35).

|  |
| --- |
| **Avvertenza** |
| Per le attività «agricole per connessione» si applica l’art. 56-bis del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.  Per gli anni 2017, 2018 e 2019, vedasi il [**paragrafo 9.1.1.**](#_bookmark51) |

##### La coltivazione del fondo

Le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura danno origine al reddito agrario in quan- to esercitate su fondi, posseduti o condotti in affitto, nel limite della loro potenzialità. Per coltivazione del fondo e silvicoltura si intendono «le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale» (art. 2135, comma 2, c.c.).

Il terreno deve essere suscettibile di reddito dominicale e, conseguentemente, anche di reddito agrario, attribuibili al possessore del terreno per il periodo di tempo del possesso. Non si applica il reddito agrario quando l’intervento del capitale d’esercizio e del lavoro organizzativo sono di terzi.

##### Le attività «agricole connesse»

Nel reddito agrario sono comprese le attività indicate all’art. 2135, comma 3, c.c. dirette alla mani- polazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall’allevamento di animali con riferimento ai beni individuati nel d.m. 13 febbraio 2015 e ottenuti dall’imprenditore agricolo in misura «prevalente» dall’attività propria. Una o più fasi del processo produttivo possono essere eseguite fuori dall’azienda agricola (ad esempio, i servizi di un frantoio per la molitura delle olive, ecc.).

98 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

|  |
| --- |
| **Attenzione** |
| Per le attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti agricoli ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall’allevamento ma diversi da quelli indicati nel d.m. si applica l’art. 56 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. |

Per le fattispecie complementari, il reddito è forfetizzato applicando il coefficiente del 15% all’ammon- tare dei corrispettivi delle operazioni rilevanti agli effetti dell’IVA.

##### Le attività agricole comprese nel reddito agrario

Il d.m. 13 febbraio 2015, che ha sostituito il d.m. 17 giugno 2011, indica le “attività agricole connesse” che sono attratte nella determinazione del reddito agrario considera anche le attività di produzione di paste alimentari fresche e secche, di produzione di sciroppi di frutta e di manipolazione di prodotti derivanti dalla silvicoltura.

Il d.m. 13 febbraio 2015, emanato ai sensi dell’art. 32, comma 2, lettera c), del d.P.R. 22 dicembre 1986,

n. 917, è importante poiché per le attività agricole che vi sono indicate il reddito viene determinato con- siderando le tariffe di reddito agrario e non la differenza tra i ricavi ed i costi.

Il carattere rurale è limitato soltanto alla produzione di pane, per cui sono escluse le altre produzioni di forno cioè i prodotti di panetteria quali pizze, rustici, ecc. È inclusa attività di manipolazione dei pro- dotti derivanti dalla silvicoltura di cui alle classi 02.10.0 e 02.20.0.

Si applica la tariffa di reddito agrario per le attività che sono indicate al terzo comma dell’art. 2135 del codice civile dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valo- rizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall’allevamento di animali con riferimento ai beni individuati ogni due anni con apposito d.m. Le attività agricole sono individuate mediante i codici Ateco 2007, ma con l’avvertenza che le stesse sono considerate “attività connesse”, il cui il reddito è determinato secondo la regola ca- tastale, soltanto a condizione che i prodotti agricoli siano espressamente previsti nel d.m. e che siano ottenuti prevalentemente nell’ambito dell’azienda agricola “anche se la realizzazione di una o più fasi del processo produttivo che fa capo all’imprenditore agricolo sia esternalizzata (ad esempio, quando ci si avvale del frantoio di terzi per la molitura delle olive o si una struttura conserviera per la trasformazione dei pomodori in conserva)”, come ha precisato la circolare 15 novembre 2004, n. 44/E.

Il d.m. 13 febbraio 2015 include nel reddito agrario anche le attività di:

* produzione di paste alimentari fresche e secche (ex 10.73.0);
* produzione di sciroppi di frutta (ex 10.81.0); fino al 31 dicembre 2013, erano considerate “connesse” soltanto le produzioni di sidro e di “altri vini a base di frutta”;
* la manipolazione dei prodotti derivanti dalla silvicoltura e altre attività forestali (02.10.0) e dall’utilizzo di aree forestali (02.20.0), comprese le attività di segagione e di riduzione in tondelli, tavole, travi e altri prodotti similari compresi i sottoprodotti, i semilavorati e gli scarti di segagione delle piante.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA 99

Le attività di manipolazione dei prodotti derivanti dalle coltivazioni (classificazione Atecofin 2007)

|  |  |
| --- | --- |
| **Classi di**  **attività** | **Prodotti oggetto di manipolazione** |
| 01.11 | cereali, legumi da granella e semi oleosi |
| 01.12 | riso |
| 01.13 | ortaggi, meloni, radici, bulbi e tuberi, coltivati in piena aria e in colture protette, comprese le patate e le barbabietole da zucchero |
| 01.15 | tabacco |
| 01.16 | piante per la preparazione di fibre tessili |
| 01.19 | floricoltura e coltivazione di piante da foraggio e di altre colture non permanenti |
| 01.21 | uva |
| 01.23 | agrumi |
| 01.24 | pomacee e frutta a nocciolo |
| 01.25 | frutta e frutti di bosco e in guscio |
| 01.26 | frutti oleosi |
| 01.27 | piante per la produzione di bevande |
| 01.28 | spezie, piante aromatiche e farmaceutiche |
| 01.30 | riproduzioni di piante |
| **Avvertenza**  Il carattere agricolo è riconosciuto anche per le manipolazioni dei prodotti indicati espressamente nella tabella allegata al d.m. 13 febbraio 2015. | |

##### 9.2.6. Le attività con reddito d’impresa a determinazione forfetaria

Si applica l’art. 56-bis, comma 2, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e non la tariffa di reddito agrario se le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valo- rizzazione dei prodotti agricoli hanno per oggetto prodotti che sono ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall’allevamento del bestiame ma che sono diversi da quelli elencati nel d.m. 13 febbraio 2015.

In questo caso il reddito è determinato applicando il coefficiente di redditività del 15% sull’ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate (o soggette a registrazione) ai fini dell’IVA.

Secondo la circolare 15 novembre 2004, n. 44/E, “alle attività di trasformazione e manipolazione di prodotti diversi da quelli sopra elencati (n.d.r. indicati ora nel d.m. 13 febbraio 2015) si applicherà il regime forfetario previsto dall’art. 56-bis, comma 2” citato.

Le attività connesse a quella agricola principale realizzano, in tutte la fattispecie elencate nel d.m., una manipolazione o trasformazione sostanziale dei prodotti agricoli per cui “la semplice conservazione, commercializzazione e valorizzazione, considerate autonomamente, non possono dare luogo ad attività connesse”: se queste attività hanno per oggetto prodotti agricoli che sono stati acquistati da terzi, manca la connessione con l’attività agricola principale esercitata per cui il reddito si determina mediante la differenza tra i ricavi ed i costi cioè secondo quanto è disposto dall’art. 56.

100 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

##### I destinatari della norma agevolativa

Il d.m. 13 febbraio 2015 si applica a decorrere dal 1° gennaio 2014 nei confronti delle persone fisiche e delle società semplici.

Per le s.n.c., le s.a.s., le s.r.l. e le società cooperative la tassazione in base al reddito agrario rileva secondo quanto è previsto dall’art. 1, commi 1093 e 1095, della l. 27 dicembre 2006, n. 296, ma soltanto in presen- za delle condizioni indicate nel d.m. 27 settembre 2007, n. 213, e del possesso della qualifica di “società agricola” di cui al d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99.

##### La trasformazione e la conservazione dei prodotti agricoli

Secondo la risoluzione 5 luglio 2007, n. 158/E è necessario prestare attenzione sul risultato della trasfor- mazione del prodotto, cioè se questa muta o meno la natura del bene: nel primo caso si applica la tariffa di reddito agrario, mentre nel secondo, essendo ottenuto un “prodotto nuovo”, si esula dall’ambito di applicazione dell’art. 32, comma 2, lettera c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

**NORMATIVA**

**Allegato al d.m. 13 febbraio 2015 - Tabella dei prodotti agricoli**

* Produzione di carni e prodotti della loro macellazione (10.11.0 - 10.12.0).
* Produzione di carne essiccata, salata o affumicata, salsicce e salami (ex 10.13.0).
* 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 (ex 10.31.0).
* Produzione di succhi di frutta e di ortaggi (10.32.0).
* Lavorazione e conservazione di frutta e di ortaggi (10.39.0).
* Produzione di olio di oliva e di semi oleosi (01.26.0 - 10.41.1 - 10.41.2).
* Produzione di olio di semi di granoturco (olio di mais) (ex 10.62.0).
* Trattamento igienico del latte e produzione dei derivati del latte (01.41.0 - 01.45.0 - 10.51.1 - 10.51.2).
* Lavorazione delle granaglie (da 10.61.1 a 10.61.3).
* Produzione di farina o sfarinati di legumi da granella secchi, di radici o tuberi o di frutta in guscio commestibile (ex 10.61.4).
* Produzione di pane (ex 10.71.1).
* Produzione di paste alimentari fresche e secche (ex 10.73.0).

– Produzione di vini (01.21.0 - 11.02.1 - 11.02.2).

* Produzione di grappa (ex 11.01.0).
* Produzione di aceto (ex 10.84.0).
* Produzione di sidro e di altri vini a base di frutta (11.03.0).
* Produzione di malto (11.06.0) e birra (11.05.0).
* Disidratazione di erba medica (ex 10.91.0).
* Lavorazione, raffinazione e confezionamento del miele (ex 10.89.0).
* Produzione di sciroppi di frutta (ex 10.81.0).
* Produzione e conservazione di pesce, crostacei e molluschi, mediante congelamento, surgelamento, essiccazione, affumicatura, salatura, immersione in salamoia, inscatolamento, e produzione di filetti di pesce (ex 10.20.0).
* Manipolazione dei prodotti derivanti dalle coltivazioni di cui alle classi 01.11, 01.12, 01.13, 01.15, 01.16, 01.19,

01.21, 01.23, 01.24, 01.25, 01.26, 01.27, 01.28 e 01.30, nonché di quelli derivanti dalle attività di cui ai sopra elencati gruppi e classi.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

101

– Manipolazione dei prodotti derivanti dalla silvicoltura di cui alle classi 02.10.0-02.20.0, comprendenti la segagione e la riduzione in tondelli, tavole, travi e altri prodotti similari compresi i sottoprodotti, i semilavorati e gli scarti di segagione delle piante.

La produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, sino a 2.400.000 kWh anno, e fotovoltaiche, sino a 260.000 kWh anno, nonché di carburanti e prodotti chimici di origine agroforestale provenienti prevalentemente dal fondo, effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell’art. 2135, comma 3, c.c. e si considerano produttive di reddito agrario. Per la produzione di energia oltre i limiti suddetti, il reddito delle persone fisiche, delle società semplici e dei soggetti indicati all’art. 1, comma 1093, della l. 27 dicembre 2006, n. 296, è determinato ai fini dell’IRPEF e dell’IRES applicando all’ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell’IVA, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell’energia ceduta, il coefficien- te di redditività del 25%, fatta salva l’opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari.

##### La conservazione, la manipolazione e la commercializzazione di prodotti

Le attività di conservazione, manipolazione, valorizzazione e commercializzazione costituiscono attività connesse quando hanno per oggetto beni propri, cioè ottenuti dall’esercizio dell’attività principale. Se i prodotti agricoli sono acquistati presso terzi, manca ogni connessione con l’attività agricola principale e si applicano le disposizioni in materia di reddito d’impresa, senza la forfetizzazione del reddito.

Ad esempio, se l’imprenditore agricolo produce 300 quintali di pere e ne acquista altri 150 per commer- cializzarli, senza intervento di manipolazione:

* i redditi relativi alla produzione danno luogo a reddito agrario;
* i redditi relativi alla commercializzazione delle mele acquistate vanno determinati seguendo la rego- la «ricavi – costi», trattandosi di reddito d’impresa.

##### L’attività di trasformazione

L’art. 56-bis del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, si applica per le attività che hanno per oggetto le trasformazioni in prodotti diversi da quelli indicati nel d.m. 13 febbraio 2015. La disposizione è esclusa per le operazioni che intervengono in una fase successiva a quella che ha comportato l’ottenimento dei suddetti beni, idonea ad ottenere prodotti nuovi che non sono connessi con l’attività agricola principale di cui all’art. 2135 c.c.

Non rientra nell’art. 56-bis “la trasformazione dello yogurt in gelato, in quanto frutto di una successiva trasformazione dello yogurt, prodotto «derivato del latte» compreso nell’elenco approvato con il d.m.” (circ. 15 novembre 2004).

##### Il concetto di «prevalenza»

La verifica della condizione di “prevalenza” dei beni di propria produzione implica il confronto, in ter- mini quantitativi, fra i prodotti ottenuti dall’attività agricola principale ed i prodotti acquistati da terzi

102 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

soltanto per i beni che fanno parte dello stesso comparto agronomico e che sono della stessa specie. Il ricorso ai beni di terzi è consentito solo se è finalizzato a migliorare la qualità del prodotto finale (ad esempio, il viticoltore che acquista vino da taglio da terzi o, per le attività di trasformazione, l’acquisto di latte da terzi per produrre formaggio della stessa qualità di quello ottenuto dal latte di propria produ- zione o, per le attività di manipolazione, il produttore di radicchio che acquista anche radicchio da terzi e, dopo la pulitura e il confezionamento, lo rivende insieme a quello proprio).

Possono essere ricondotti ai citati regimi impositivi anche i redditi prodotti nell’esercizio di attività connesse che comportino l’utilizzo di prodotti acquistati da terzi per migliorare la gamma di beni com- plessivamente offerti dall’impresa agricola, sempreché i beni acquistati siano riconducibili al comparto produttivo in cui opera l’imprenditore agricolo (ad esempio, l’acquisto di pesche destinate alla produ- zione di marmellata di pesche parallelamente alla produzione di marmellata di albicocche ottenuta con frutta di produzione propria ovvero l’acquisto di uva bianca al fine di ottenere vino bianco, a cura di un viticoltore che produce direttamente uve rosse).

Relativamente alle operazioni di manipolazione, non decade l’applicazione del reddito agrario se il pro- duttore di radicchio acquista da terzi carote che, in funzione della vendita, sono sottoposte a procedure di pulizia e selezione.

Se i prodotti ottenuti dalla trasformazione di beni acquistati presso terzi non rientrano nella tipologia di appartenenza dei beni ottenuti dalla trasformazione dei prodotti propri, manca il presupposto di acces- sorietà e strumentalità rispetto all’attività agricola principale.

Se non è possibile operare il confronto tra le quantità relative a beni diversi (ad esempio, pesche con albicocche, pomodori con cipolle, ecc.) la verifica deve tenere conto del valore normale dei prodotti agricoli ottenuti dall’attività agricola principale e del costo dei prodotti acquistati presso terzi.

##### Le prestazioni di servizi

L’art. 56-bis, comma 3, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, «consente all’imprenditore agricolo che intenda fornire servizi a terzi di utilizzare sia attrezzature normalmente impiegate nell’attività principale sia attrezzature utilizzate solo nell’attività di servizi per conto terzi. Per fruire del regime forfetario di imposizione tuttavia è necessario che vengano prevalentemente utilizzate attrezzature normalmente impiegate nell’attività principale rispetto ad attrezzature che sono impiegate solo nell’attività di servizi per conto terzi. Il confronto va effettuato sulla base del fatturato realizzato con l’impiego di ciascuna specifica attrezzatura: il requisito della prevalenza è rispettato quando il fatturato derivante dall’impiego delle attrezzature normalmente impiegate nell’attività agricola principale è superiore al fatturato ottenuto attraverso l’utilizzo delle altre attrezzature» (c.m. 15 novembre 2004, n. 44/E, dell’Agenzia delle entrate).

##### I redditi forfetizzati

L’art. 56-bis del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, prevede un sistema forfetario di determinazione del reddito d’impresa per le attività agricole connesse diverse da quelle che formano oggetto di reddito

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

103

agrario di cui all’art. 32, comma 2, lett. c)*.* La norma non si applica alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, alle società di capitali, agli enti commerciali e ai soggetti non residenti di cui all’art. 73, comma 1, lett. a), b) e d), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Il contribuente ha la facoltà di determinare il reddito operando la differenza tra i ricavi ed i costi. Chi applica l’art. 56-bis deve tenere soltanto i registri previsti in materia di IVA.

Le società di persone e le società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori agricoli, che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci determinano il reddito applicando all’ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 25% (art. 1, comma 1094, della l. 27 dicembre 2006, n. 296).

|  |  |
| --- | --- |
| **La forfetizzazione del reddito per le altre attività agricole** | |
| **Fattispecie** | **Regola impositiva** |
| Produzione di vegetali oltre il limite dell’art. 32, comma 2, lett. b) | Il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito d’impresa (a) |
| Manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizza- zione e commercializzazione di prodotti diversi da quelli indicati nell’art. 32, comma 2, lett. e) (b) ottenuti prevalen- temente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall’alle- vamento di animali | Il reddito è pari al 15% dei corrispettivi (c) conseguiti con tali attività |
| Prestazioni di servizi di cui all’art. 2135, comma 3, c.c. | Il reddito è pari al 25% dei corrispettivi (c) |
| 1. Nell’ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste in proporzione alla superfi- cie eccedente. 2. Vedasi il d.m. 17 giugno 2011. 3. Relativi alle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell’IVA. | |

##### I redditi occasionali forfetizzati

Nel caso di svolgimento non abituale di attività agricole connesse eccedenti i limiti di cui all’art. 32, comma 2, lett. c), si applicano le percentuali di redditività previste dall’art. 56-bis, commi 2 e 3, per le attività agricole connesse che non rientrano nell’elenco approvato con il d.m. 13 febbraio 2015 e per le attività di prestazioni di servizi: sull’ammontare dei corrispettivi, il coefficiente di redditività è del 15% per le attività di manipolazione e trasformazione e del 25% per le attività di prestazioni di servizi (art. 71, comma 2-bis, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

Lo sgombero della neve fatta mediante il trattore utilizzato nell’attività agricola è un’attività connessa di prestazione di servizi cui si applica il coefficiente di redditività del 25% (risposta 4 ottobre 2018, n. 23).

##### L’attività di impollinazione e di apicoltura

L’impollinazione è considerata un’attività agricola per connessione (art. 9 della l. 24 dicembre 2004, n. 313) per cui i contribuenti (purché diversi dai soggetti IRES e dalle società in accomandita semplice e in nome collettivo) possono determinare il reddito applicando all’ammontare dei ricavi il coefficiente del 25%.

La norma, non ancora operante, è subordinata al consenso degli organi comunitari competenti, ancora non espresso.

104 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

Se l’attività è esercitata senza la disponibilità del terreno, il reddito è determinato mediante la differenza tra i ricavi (ad esempio, la vendita di miele, ecc. e i servizi di impollinazione) e i costi connessi (ad esem- pio, contenitori, zucchero, sostanze zuccherine, confezionamento, ecc.

I proventi derivanti dall’apicoltura ricadenti in zone montane non concorrono a formare il reddito imponibile ai fini dell’IRPEF se l’apicoltore dispone di meno di 20 alveari (art. 1, comma 511, della l. 27 dicembre 2017, n. 205).

##### L’acquisto di prodotti agricoli

Se l’agricoltore acquista beni presso altri operatori del settore ma non sviluppa una fase di produzione (cioè manipolazione o trasformazione o alienazione dei prodotti) è escluso il reddito agrario. Il reddito d’impresa si determina nei casi di:

* acquisto di prodotti agricoli e zootecnici da vendere allo stato naturale, cioè senza operare la mani- polazione o la trasformazione;
* acquisto di prodotti che non possono essere oggetto di trasformazione o di manipolazione;
* acquisto di frutti pendenti in assenza di coltivazione diretta del fondo.

##### La vendita al dettaglio

Lavenditaaldettagliodiprodottirientranell’ambitodell’attivitàagricolaseèconformeaquantoèprevisto dal d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228, se i beni sono stati prodotti nell’azienda e se la commercializzazione è sussidiaria e complementare rispetto alla coltivazione od all’allevamento.

L’art.4, comma 8-bis, del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228 consente di vendere prodotti agricoli, anche manipolati o trasformati, già pronti per il consumo, mediante l’utilizzo di strutture mobili nella disponibilità dell’impresa agricola, anche in modalità itinerante su aree pubbliche o private.

Sono compresi i prodotti ottenuti dopo aver effettuato un’attività di prima trasformazione, purché questa non abbia peculiarità proprie del settore industriale e sia svolta sul luogo di produzione a cura dello stesso produttore (c.m. 7 settembre 1964, n. 1712, del Ministero dell’industria). La r.m. 8 aprile 1976, n. 8/435, e la nota del Ministero dell’industria 22 gennaio 1975, n. 185124/11154, escludono la macellazione, la lavorazione, la conservazione e la vendita di carni, in quanto operazioni complesse che esulano dall’ambito rurale.

##### La coltivazione dei funghi

La coltivazione di funghi è un’attività agricola se sono rispettate le regole indicate all’art. 32, comma 2, lett. a), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (c.m. 15 maggio 1997, n. 137/E).

L’utilizzazione di strutture fisse o mobili è attratta nel reddito agrario solo se è svolta su una superficie che non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste. La verifica considera la superficie su cui insiste la produzione, cioè i ripiani o bancali, e non quella coperta della struttura, cioè la

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

105

serra. Se il suolo non è utilizzato per la coltivazione, rientra nel ciclo agrario soltanto la produzione svolta su non più di due ripiani o bancali. «La presenza di un terzo ripiano o bancale, infatti, svilupperebbe una superficie superiore al doppio del terreno occupato dagli stessi ripiani. Si ritiene che le casse con montanti rialzati, utilizzate per favorire la corretta canalizzazione dell’aria, costituiscano “ripiani o bancali”» (r.m. 26 settembre 2000, n. 148/E).

Se manca la corrispondente qualità nel quadro di qualificazione catastale, il reddito agrario è determi- nato applicando la tariffa di estimo più alta nella Provincia (art. 1, comma 1, lett. e), del d.l. 27 aprile 1990, n. 90).

Il carattere rurale è riconosciuto per le serre ma non per i locali adibiti a magazzino o uffici (c.m. 9 settembre 1993, n. 3). Tuttavia, l’art. 42-bis, comma 1. lett. c), del d.l. 1° ottobre 2007, n. 159, consi- dera come rurali le «costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell’attività agricola di cui all’art. 2135 c.c.», comprese quelle destinate alla protezione delle piante e all’uso ad ufficio dell’azien- da agricola.

##### L’attività di vivaismo

L’ortoflorovivaismo consiste nella messa a dimora di piante su terreni posseduti dagli acquirenti, anche in presenza della garanzia di attecchimento.

Se le piante sono vendute senza curarne la coltivazione, l’attività esula dal ciclo produttivo agrario. Lo stesso dicasi per la manutenzione periodica di piante (anche se già vendute) o di parchi esercitata dal vivaista-giardiniere.

La risoluzione 29 gennaio 2018, n. 11/E, ha precisato che sono considerati “agricoli”:

1. la concimazione e l’inserimento all’interno del terriccio di ritentori idrici al fine di garantire la shelf- life del prodotto durante il trasporto e la fase di permanenza presso il cliente;
2. il trattamento delle zolle al fine di eliminare gli insetti nocivi all’apparato radicale;
3. le altre attività quali la potatura, la steccatura e la rinvasatura e il soddisfacimento di standard quali- tativi per evitare la diffusione di agenti patogeni.

##### Le case rurali

1. La regola

Sono considerate “costruzioni rurali” soltanto quelle, con relative pertinenze, appartenenti al possessore (o all’affittuario) dei terreni cui servono purché destinate all’abitazione delle persone addette alla colti- vazione della terra, alla custodia dei fondi, del bestiame e degli edifici rurali e alla vigilanza dei lavoratori agricoli se le caratteristiche dell’immobile sono rispondenti alle esigenze dell’attività (art. 42 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), nonché quelle destinate al ricovero di animali, di macchine, di scorte vive ed alla protezione delle piante. La c.m. 9 settembre 1993, n. 3, si è espressa positivamente per le serre ma non per i locali adibiti a magazzino.

106 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

La ruralità è esclusa per i fabbricati iscritti nelle categorie A/1 (abitazioni di tipo signorile) e A/8 (abitazioni in villa) ovvero di lusso (indicate nel d.m. 2 agosto 1969).

**NORMATIVA**

**Le caratteristiche del fabbricato rurale** (art. 9, commi 3, 3-bis, 3-ter e 4, del d.l. 30 dicembre 1993, n. 557)

1. Ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali, i fabbricati o porzioni di fabbricati destinati ad edilizia abitativa devono soddisfare le seguenti condizioni:
2. il fabbricato deve essere utilizzato quale abitazione:
   1. dal soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno per esigenze connesse all’attività agricola svolta;
   2. dall’affittuario del terreno stesso o dal soggetto che con altro titolo idoneo conduce il terreno cui l’immobile è asservito;
   3. dai familiari conviventi a carico dei soggetti di cui ai nn. 1) e 2) risultanti dalle certificazioni anagrafiche; da coadiuvanti iscritti come tali ai fini previdenziali;
   4. da soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura;
   5. da uno dei soci o amministratori delle società agricole di cui all’art. 2 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, aventi la qualifica di imprenditore agricolo-professionale;

a-bis) i soggetti di cui ai nn. 1), 2) e 5) della lett. a) del presente comma devono rivestire la qualifica di imprenditore agricolo ed essere iscritti al Registro delle imprese di cui all’art. 8 della l. 29 dicembre 1993, n. 580;

1. (abrogata);
2. il terreno cui il fabbricato è asservito deve avere superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati ed essere censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario. Qualora sul terreno siano ubicate colture specializzate in serra o la funghicoltura o altra coltura intensiva, ovvero il terreno sia ubicato in Comune considerato montano ai sensi dell’art. 1, comma 3, della l. 31 gennaio 1994, n. 97, il suddetto limite viene ridotto a 3.000 mq;
3. il volume d’affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore alla metà del suo reddito complessivo, determinato senza far confluire in esso i trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura. Se il terreno è ubicato in Comune considerato montano ai sensi della l. 31 gennaio 1994, n. 97, il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superio- re ad un quarto del suo reddito complessivo, determinato secondo la disposizione del periodo precedente. Il volume d’affari dei soggetti che non presentano la dichiarazione ai fini dell’IVA si presume pari al limite massimo previsto per l’esonero dall’art. 34 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
4. i fabbricati ad uso abitativo, che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 ed A/8, ovvero le caratteristiche di lusso previste dal d.m. 2 agosto 1969 adottato in attuazione dell’art. 13 della

l. 2 luglio 1949, n. 408, e pubblicato nella G.U. 27 agosto 1969, n. 218, non possono comunque essere riconosciuti rurali.

3-bis. Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell’at- tività agricola di cui all’art. 2135 c.c. e in particolare destinate:

1. alla protezione delle piante;
2. alla conservazione dei prodotti agricoli;
3. alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l’allevamento;
4. all’allevamento e al ricovero degli animali;
5. all’agriturismo in conformità a quanto previsto dalla l. 20 febbraio 2006, n. 96;
6. ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell’azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a 100, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento;
7. alle persone addette all’attività di alpeggio in zona di montagna;
8. ad uso di ufficio dell’azienda agricola;

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

107

1. alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all’art. 1, comma 2, del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228;

l) all’esercizio dell’attività agricola in maso chiuso.

3-ter. Le porzioni di immobili di cui al comma 3-bis, destinate ad abitazione, sono censite in catasto, autonomamente, in una delle categorie del gruppo A.

1. Fermi restando i requisiti previsti dal comma 3, si considera rurale anche il fabbricato che non insiste sui terreni cui l’immobile è asservito, purché entrambi risultino ubicati nello stesso Comune o in Comuni confinanti.

**NORMATIVA**

**D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139 - Regolamento recante norme per la revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali, a norma dell’art. 3, comma 156, della l. 23 dicembre 1996, n. 662**

**Art 1 - *Norme per l’accatastamento***

1. *(omissis)*.
2. (abrogato).
3. *(omissis)*.
4. Le costruzioni rurali costituenti unità immobiliari destinate ad abitazione e loro pertinenze vengono censite autonoma- mente mediante l’attribuzione di classamento, sulla base dei quadri di qualificazione vigenti in ciascuna zona censuaria.
5. Le costruzioni strumentali all’esercizio dell’attività agricola diverse dalle abitazioni, comprese quelle destinate ad attività agrituristiche, vengono censite nella categoria speciale «D/10 - fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole», nel caso in cui le caratteristiche di destinazione e tipologiche siano tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella per la quale furono originariamente costruite.
6. *(omissis)*.

Sono compresi nel reddito dominicale ed agrario su cui insistono (art. 12 del d.lgs. 29 marzo 2004, n.

99) i redditi dei fabbricati situati nelle zone rurali (cioè nella zona agricola «E» del piano regolatore) e non utilizzabili ad uso abitativo al giorno 7 maggio 2004, che sono ristrutturati, rispettando le norme edilizie, dall’imprenditore agricolo-proprietario acquisendo l’abitabilità, se concessi in locazione per almeno cinque anni, per il periodo previsto dal primo contratto (e, comunque, per non più di nove anni).

1. Gli impianti fotovoltaici

Le porzioni di immobili che ospitano impianti di modesta entità, in termini di dimensione e potenza (ad esempio, quelli destinati a consumi domestici) non hanno autonoma rilevanza catastale, per cui sono semplici pertinenze. Sussiste l’esonero dalla dichiarazione al catasto, né come unità immobiliare auto- noma né come variazione della rendita, se è soddisfatto almeno uno dei seguenti requisiti:

* potenza nominale dell’impianto non superiore a kw 3 per ogni unità immobiliare;
* potenza nominale complessiva non superiore a tre volte il numero delle unità le cui parti comuni sono asservite;
* per le entità ubicate al suolo, volume dell’area (compresi gli spazi liberi) e dell’altezza relativi all’asse orizzontale mediano dei pannelli inferiore a 150 metri cubi, in coerenza con il limite volumetrico di cui all’art. 3, comma 3, lett. e), del d.m. 2 gennaio 1998, n. 28.

Il carattere rurale è correlato all’azienda agricola, con classificazione nella categoria D/10 “fabbricati per funzioni produttive connesse ad attività agricole”.

108 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

Le centrali elettriche a pannelli fotovoltaici sono accertate nella categoria «D/1 - opifici»; nella rendita catastale sono inclusi i pannelli fotovoltaici (ris. 6 novembre 2008, n. 3, dell’Agenzia del territorio). Sono pertinenze di fabbricati rurali gli impianti di produzione di energia destinati prevalentemente ad usi domestici. Per effetto dell’art. 1, comma 21, della l. 28 dicembre 2015, n. 208, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed e è fatta, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l’utilità, nei limiti dell’ordinario ap- prezzamento. Sono esclusi dalla stima diretta i macchinari, i congegni, le attrezzature e gli altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo. Tale regola, applicabile ai c.d. “imbullonati”, compresi gli impianti fotovoltaici, ad eccezione di quelli integrati nella struttura e costituenti copertura o pareti di costruzioni, comporta una minore base imponibile ai fini dell’IMU.

Qualora il reddito venga determinato secondo le regole ordinarie, agli impianti fotovoltaici ed eolici fissi al suolo si applica il coefficiente di ammortamento del 9%, ridotto al 4% per le parti che sono qualificate come fabbricati, mentre per le alte componenti impiantistiche si applicano i coefficienti previsti dal d.m. 31 dicembre 1988 al Gruppo XVII, specie 1/b.

1. La perdita del requisito di ruralità

Se manca presentazione degli atti di aggiornamento catastale, l’Agenzia del territorio ne richiede l’a- dempimento al soggetto obbligato. Se questi non provvede entro 90 giorni, l’ufficio effettua autono- mamente l’aggiornamento applicando diritti, tributi, sanzioni e spese di notifica (determinazione 30 giugno 2005 dell’Agenzia del territorio e art. 1, commi 336 e 339, della l. 30 dicembre 2004, n. 311).

Se il Comune constata la presenza di immobili non dichiarati in catasto ovvero la situazione di fatto non più coerente con il classamento catastale, chiede al titolare del diritto reale di effettuare l’aggiorna- mento, ai sensi del d.m. 19 aprile 1994, n. 701, dandone notizia anche all’Agenzia del territorio. Decorsi inutilmente 90 giorni, conseguono l’aggiornamento catastale con la notifica della rendita attribuita (con effetto dal 1° gennaio dell’anno successivo alla data cui si riferisce l’omessa denuncia) e l’irrogazione della sanzione da € 250 a € 2.000.

L’immobile rurale è iscritto nella categoria A/6 se ad uso abitativo o D/10 se ad uso strumentale. Con- statati i requisiti di ruralità, viene attribuita la categoria richiesta: A/6 per l’unità ad uso abitativo, con la classe «R», senza determinazione di rendita catastale, e D/10 per l’unità strumentale, con attribuzione di rendita in base a stima diretta.

##### I redditi di fonte immobiliare

A) La natura del reddito

Gli immobili posseduti da un’impresa vengono distinti in strumentali, che vanno inclusi nella deter- minazione del reddito d’impresa, e non strumentali, il cui reddito viene determinato secondo le regole catastali (art. 90 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

109

Il carattere strumentale è riferito ai beni immobili utilizzati nell’esercizio di imprese commerciali da parte del possessore o posseduti da società in nome collettivo ed in accomandita semplice o da società di capitali e da enti pubblici e privati aventi per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali.

Sono considerati “strumentali” gli immobili che sono direttamente impiegati nell’attività tipicamente imprenditoriale, non essendo idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale sono inseriti (Corte di Cassazione, sentenza 13 ottobre 1983, n. 1367).

Il reddito determinato su base catastale e prescinde dai proventi e costi contabilizzati.

1. Il contratto di locazione finanziaria su beni immobili

La società che esercita il leasing, anche immobiliare, non determina il reddito applicando le regole ca- tastali.

Il conduttore esercita un diritto di godimento sul bene che resta sempre di proprietà del locatore finché non interviene il riscatto o la risoluzione o, alla scadenza, la relativa restituzione. Pertanto, il proprieta- rio del bene:

* computa le quote di ammortamento sul costo del bene locato;
* alla scadenza del contratto, è privato del bene che acquistato dall’utilizzatore in base al prezzo di riscatto; tuttavia, nel caso opposto, ha la possibilità di rientrare in possesso di un cespite il cui valore è stato decurtato dall’usura.

L’utilizzatore, invece, deve considerare come elementi negativi di reddito i canoni corrisposti ovvero la quota parte imputabile al periodo d’imposta.

Non sono deducibili dal reddito i canoni relativi ad un terreno acquisito in leasing poiché questo non è considerato un bene ammortizzabile, anche se ha la funzione di bene strumentale. Tuttavia hanno ri- conoscimento fiscale gli interessi passivi inerenti all’esercizio, ai sensi dell’art. 96 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (ris. 23 febbraio 2004, n. 19/E).

1. L’affitto di azienda

Il contratto di affitto di un immobile è soggetto alle regole catastali.

I proventi dell’affitto di terreni per uso non agricolo e dell’affitto dell’unica azienda sono “redditi diver- si” (art. 67, comma 1, lett. e) e h), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

Se una società semplice affitta l’azienda agricola di proprietà (costituita da terreni e immobili pertinen- ziali) e, ad altro soggetto, una porzione di immobile pertinenziale strumentale, si producono i seguenti effetti (ris. 23 novembre 2007, n. 340/E):

* non dichiara il reddito dominicale dei terreni oggetto del contratto di affitto ma qualifica l’operazio- ne come «reddito diverso»;

110 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

* non può applicare il reddito dominicale per i canoni percepiti per l’affitto della porzione di fabbrica- to strumentale ma considera le regole in materia di «reddito di fabbricati» (cioè i canoni sono ridotti del 5%); se non è perso il requisito di ruralità, i canoni percepiti sono «redditi diversi», non essendo determinabili catastalmente.

1. I beni immobili non strumentali

Per i beni non strumentali la determinazione del reddito con criteri catastali si affianca a quella d’impre- sa ed ambedue le componenti concorrono a formare il reddito complessivo che, sempre, è considerato di impresa.

Sono considerati beni non strumentali:

* i terreni, indipendentemente dall’uso;
* i fabbricati che non sono utilizzati come strumentali.

Le persone fisiche applicano le tariffe di reddito dominicale e di reddito agrario. I redditi dei fabbricati rurali sono inclusi nelle tariffe di estimo catastale.

Le s.n.c. e le s.a.s. e le società di capitali determinano il reddito d’impresa partendo dall’utile di bilancio, apportando le opportune variazioni aumentative e diminutive da imputare, riferite ai beni immobili non strumentali:

* 1. sono “variazioni in aumento”:
     + il reddito agrario per la parte compresa nei limiti fissati dall’art. 32;
     + le spese e gli oneri imputati all’attività compresa nei limiti;
  2. sono “variazioni in diminuzione” i ricavi e i proventi riferiti all’attività compresa nei limiti suddetti.

Di conseguenza, nel Quadro RA vanno indicati i terreni sui quali è esercitata l’attività agricola e nel Quadro RD i terreni sui quali è esercitata l’attività di produzione di vegetali e quella di allevamento di animali ai sensi della lett. b) dell’art. 32, per la parte eccedente la potenzialità del terreno.

Sono considerati redditi d’impresa i redditi dei terreni derivanti dalle attività agricole di cui all’art. 32 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ove dette attività siano esercitate dai soggetti indicati alle lett. a), b) e a) del comma 1, del successivo art. 73 e dalle s.n.c e s.a.s. Questi non sono tenuti a compilare la sezione relativa al reddito agrario e la sezione relativa al reddito dominicale.

Le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, che rivestono la qualifi- ca di società agricola ai sensi dell’art. 2 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, possono optare per l’imposizione sui redditi ai sensi dell’art. 32 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, secondo le modalità indicate nel d.m. 27 settembre 2007, n. 213.

1. Il diritto di superficie

Il proprietario del terreno, ai sensi dell’art. 952 c.c., può costituire il diritto di superficie sul terreno, cioè di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquisisce la proprietà.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

111

Pertanto, la proprietà del suolo è distinta da quella della costruzione.

Nel caso di terreno agricolo ceduto da una persona fisica il corrispettivo non è soggetto a tassazione, fat- ta eccezione per il caso in cui non siano trascorsi almeno cinque anni. Il diritto di superficie è un diritto reale per cui non è corretto ritenere che sussista la previsione di “redditi diversi” di cui all’art. 67, lett. h), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che è collegata a diritti di natura personale.

In caso di costituzione anticipata, sussiste la previsione impositiva sulla differenza tra la somma perce- pita e il costo di acquisto del diritto. Se manca il “precedente acquisto a titolo oneroso, la plusvalenza sarà determinata individuandone il “prezzo di acquisto” originario del diritto secondo un criterio di tipo proporzionale, fondato sul rapporto tra il valore complessivo attuale del terreno agricolo o dell’area fabbricabile e il corrispettivo percepito per la costituzione del diritto di superficie, da applicare al costo originario di acquisto del terreno” (circolare 20 aprile 2018, n. 6/E).

Se un soggetto passivo IRES costituisce il diritto di superficie a tempo determinato, sussiste l’equipa- razione con il contratto di locazione per cui non si ravvisa una plusvalenza ma è corretta “la conta- bilizzazione dei ricavi alla maturazione contrattuale, analogamente a quanto avviene nella locazione” (risoluzione 15 maggio 2018, n. 37/E).

F) Gli altri redditi di natura fondiaria

Lo sfruttamento di miniere, di cave, di torbiere, di laghi e di altre acque interne (art. 55) è un’attività commerciale. Se il possessore li concede in affitto, il provento è attratto tra i «redditi diversi».

##### L’agriturismo

L’art. 2 della l. 20 febbraio 2006, n. 96 (che ha sostituito la l. 5 dicembre 1985, n. 730), disciplina le atti- vità agrituristiche che consistono nello svolgimento di attività di ricezione e di ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all’art. 2135 c.c., attraverso l’utilizzazione della propria azienda agricola in rapporto di connessione.

Se manca l’iscrizione dell’agriturismo nell’apposito elenco regionale decade la ruralità agli immobili destinati a tale attività (Corte di Cassazione, sent. 1° agosto 2008, n. 20955).

La piscina, se realizzata in osservanza della normativa regionale e messa esclusivamente a disposizione degli ospiti, è strumentale all’attività agrituristica (ris. 16 marzo 2009, n. 65/E).

Per le somministrazioni di pasti e di bevande e le prestazioni di alloggio si applica l’art. 5 della l. 30 di- cembre 1991, n. 413, per cui l’agricoltore compila:

1. il Quadro RA del modello REDDITI esponendo:
   * il reddito dominicale relativo al possesso del terreno atto alla produzione agricola;
   * il reddito agrario relativo all’azienda agricola;
2. il rigo RD10 del modello REDDITI per l’attività agrituristica, applicando il coefficiente di reddito del 25% sull’ammontare dei ricavi conseguiti (cioè i corrispettivi al netto dell’IVA).

112 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

I soggetti IRES (art. 73, comma 1, lett. a) e b), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) non possono forfe- tizzare il reddito.

L’attività di agriturismo è esclusa dall’applicazione degli studi di settore di cui all’art. 62-sexies del d.l. 31 agosto 1993, n. 331.

È possibile optare per la tassazione alla differenza tra i ricavi ed i costi, vincolante per un triennio, che comporta la compilazione degli intercalari del Mod. REDDITI:

* Quadro RG per l’impresa minore (art. 66 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917);
* Quadro RF, in base al bilancio, se il contribuente ha attivato il sistema ordinario di contabilità (artt.

14 e ss. del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

Va compilato il Quadro RL relativamente alle operazioni di:

* locazione pura e semplice di fabbricati rurali non determinabili catastalmente;
* locazione con somministrazione di pasti e bevande e con la prestazione di servizi accessori di carat- tere occasionale;
* terreni agricoli affittati per usi non agricoli.

##### L’enoturismo

L’art. 1, comma 502, della l. 27 dicembre 2017, n. 205, definisce come enoturismo “tutte le attività di conoscenza del vino espletate sul luogo di produzione, le visite nei luoghi di coltura, di produzione o di esposizione degli strumenti utili alla coltivazione della vite, la degustazione e la commercializzazione delle produzioni vinicole aziendali, anche in abbinamento ad alimenti, le iniziative a carattere didattico e ricreativo nell’ambito delle cantine”.

Per lo svolgimento dell’attività si applicano le norme fiscali in materia di agriturismo di cui all’art. 5 del- la l. 30 dicembre 1991, n. 413, con l’avvertenza che il comma 2 afferma che la forfetizzazione può essere applicata soltanto dai produttori agricoli di cui agli artt. 295 e seguenti della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006.

Un apposito d.m. definirà le linee guida e gli indirizzi di merito. L’attività è esercitata previa presenta- zione al comune di competenza della SCIA (segnalazione certificata di inizio attività).

##### La produzione di vegetali

Se l’attività di produzione di vegetali è esercitata oltre il limite indicato all’art. 32, comma 2, lett. b), il reddito relativo alla parte eccedente forma il reddito d’impresa nell’ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste in proporzione alla superficie eccedente.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

113

|  |
| --- |
| **ESEMPIO**  Se la serra è titolare di reddito agrario per l’importo di € 20.000, se la superficie del primo bancale (sul quale la produzione insiste) è 400 mq e se la superficie totale è di 1.000 mq, si ha:  superficie rientrante nel reddito agrario 400 mq x 2 = 800 mq superficie eccedente = 200 mq  misura del reddito eccedente = 20.000 : 200 = € 50 reddito eccedente = 200 x € 50 = € 10.000  reddito totale = 20.000 + 10.000 = € 30.000 |

##### Le operazioni di carattere speculativo

1. La regola

Sono considerati “redditi diversi” le plusvalenze realizzate su beni immobili che non rientrano nell’am- bito del reddito d’impresa (art. 67 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

|  |
| --- |
| **Le operazioni rilevanti in agricoltura** |
| * lottizzazione o esecuzione di opere intese a rendere edificabili terreni inclusi in piani regolatori o in programmi di fabbricazione e la successiva vendita anche parziale dei terreni; * acquisto e vendita di beni immobili, non destinati all’utilizzazione personale da parte dell’acquirente o dei suoi fami- liari, se il periodo di tempo intercorso non è superiore a cinque anni; * plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione; è attribuita rilevanza impositiva anche alle plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. |

Un’area è considerata fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanisti- co generale adottato dal Comune, indipendentemente dall’approvazione della Regione e dall’adozione di strumenti attuativi del medesimo (art. 36, comma 2, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223). Si tratta di una presunzione assoluta dell’intento speculativo sulla quale il contribuente non può addurre alcuna prova contraria.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **La base imponibile** | | |
| prezzo di vendita conseguito |  | € .......... – |
| prezzo di acquisto e altri oneri relativi al bene (a) (b) (c) |  | € .......... = |
| base imponibile |  | € .......... |
| 1. Per i terreni acquistati oltre cinque anni prima dell’inizio della lottizzazione o delle opere si assume come prezzo di acquisto il valore normale del quinto anno anteriore. Per i terreni acquisiti gratuitamente, il prezzo di acquisto è determinato considerando il valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere. 2. Il contribuente che si è avvalso della rivalutazione prevista dall’art. 7 della l. 28 dicembre 2001, n. 448 (e dalla normativa successiva) può assumere come prezzo di acquisto il valore periziato assoggettato all’imposta sostitutiva del 4%, che costituisce il costo d’ac- quisto. 3. L’art. 1, comma 156, della l. 27 dicembre 2013, n. 156, consentiva di operare la rivalutazione indicata alla nota precedente per i terreni edificabili e i terreni con destinazione agricola posseduti alla data del 1° gennaio 2014 entro il 30 giugno 2014. | | |

1. Le operazioni rilevanti nell’agricoltura

Come “costo di acquisto” si considera il valore normale nel quinto anno anteriore a quello dell’inclu- sione del terreno nel piano regolatore (o nel programma di fabbricazione se l’acquisto è avvenuto in

114 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

epoca anteriore a cinque anni rispetto a tale momento) nei casi di lottizzazione di terreni, di esecuzione di opere intese a rendere edificabili i terreni inclusi in piani regolatori o in programmi di fabbricazione e di vendita, anche se fatta in maniera frazionata, di terreni lottizzati o sui quali sono state eseguite le opere per renderli edificabili.

Per i terreni che sono stati acquistati il valore iniziale è costituito dal prezzo pagato, mentre nei casi di successione ereditaria e di donazione il valore normale è determinato alla data di inizio della lottizzazio- ne o delle opere ovvero a quello di inizio della costruzione.

Se il terreno è stato acquisito a titolo gratuito, non si applica l’art. 68, comma 2, terzo periodo del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, poiché la rivalutazione è prevista solo per gli acquisti fatti a titolo oneroso (c.m. 27 maggio 1994, n. 73/E).

Per i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, il costo è costituito dal prezzo di acquisto aumenta- to di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell’indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati. Per i terreni acquistati a seguito di successione o donazione rileva, come prezzo di acquisto, il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati od in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente.

Prima di procedere alla rivalutazione il costo iniziale va incrementato degli altri costi sostenuti per cui il costo così determinato è rilevante fiscalmente.

La lottizzazione di un’area si perfeziona con la stipulazione della convenzione (C. Cass., sent. 14 dicem- bre 2007, n. 26275), «dato che questa, con la previsione degli oneri a carico del privato relativi all’ur- banizzazione dell’area, completa l’*iter* amministrativo» (ris. 24 luglio 2008, n. 319/E), per cui il «costo di acquisto» è il valore normale dei terreni risultante dalla perizia riferita alla data in cui il Comune ha rilasciato l’autorizzazione, fatto che costituisce «l’avvio della lottizzazione».

1. Il vincolo di non edificabilità

Quando viene ceduto un terreno che dapprima era considerato edificabile dal piano comunale ma che successivamente è stato sottoposto al vincolo di non edificabilità, non si ravvisa una plusvalenza quali- ficabile come «reddito diverso» (ris. 2 dicembre 2008, n. 460/E).

1. Il terreno posseduto da oltre cinque anni

La plusvalenza realizzata con la vendita di un terreno agricolo posseduto da almeno cinque anni non è un «reddito diverso»: hanno rilevanza le plusvalenze relative a beni immobili ceduti a titolo oneroso acquistati da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione (art. 61 del

d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

1. La rivalutazione dei terreni

La rivalutazione del valore dei terreni operata ai sensi dell’art. 7 della l. 28 dicembre 2001, n. 448 (o della normativa successiva, da ultimo l’art. 1, comma 1053, della l. 30 dicembre 2018, n. 145), rileva solo per

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

115

la rideterminazione del valore iniziale, da confrontare con il corrispettivo di cessione per determinare il «reddito diverso». Il valore rivalutato non può essere utilizzato per determinare il reddito d’impresa (circ. 1° febbraio 2002, n. 15/E, e ris. 1° agosto 2008, n. 333/E).

1. I terreni acquisiti da meno di cinque anni

Le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati (e costruiti nel caso di fabbricati) da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione, costituiscono “redditi diversi”. Se questi sono stati acquisiti per donazione, il periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante (art. 37, comma 38, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223) e come “prezzo di acquisto” (o costo di costruzione per i fabbricati) quello sostenuto dal donante.

1. Il frazionamento di terreni

Il frazionamento di terreni non è un’operazione speculativa poiché manca la realizzazione, anche suc- cessiva, di un insediamento edificatorio susseguente all’apprestamento delle opere di urbanizzazione.

La lottizzazione è identificata solo dopo che il Comune ha rilasciato la licenza edilizia.

1. Il rustico

La cessione di un fabbricato in corso di costruzione è considerata come vendita di un’area fabbricabile se il fabbricato non è ancora stato realizzato ovvero come cessione di fabbricato se è stato ultimato da meno di cinque anni (ris. 28 gennaio 2009, n. 23/E).

##### L’esproprio e il risarcimento di danni

Sono considerati «redditi diversi» le plusvalenze, percepite da chi non esercita un’attività commerciale, relative a indennità di esproprio, le somme riscosse a seguito di cessioni volontarie nel corso di proce- dimenti espropriativi e le somme comunque dovute per effetto di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni di urgenza divenute illegittime relativamente a terreni destinati ad opere pubbliche o ad infrastrutture urbane all’interno di zone omogenee di tipo *A, B, C* e *D*, di cui al d.m. 2 aprile 1968, definite dagli strumenti urbanistici ovvero ad interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare di cui alla l. 18 aprile 1962, n. 167 (art. 11, comma 1, lett. f), e da 5 a 9 della l. 30 dicembre 1991,

n. 413). Si applica l’art. 67 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

All’atto del pagamento, l’ente erogante applica la ritenuta a titolo di imposta nella misura del 20%, procedura estesa anche agli importi corrisposti per occupazione temporanea, risarcimento danni da occupazione acquisitiva, rivalutazione ed interessi.

Se nella dichiarazione è esercitata l’opzione per la tassazione ordinaria, la ritenuta è considerata effet- tuata a titolo di acconto.

Sono escluse dall’imposta le indennità di occupazione relative ai terreni agricoli compresi nella zona omogenea “E”.

116 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

##### La produzione di energia elettrica

1. Il trattamento dei liquami

La produzione di energia elettrica che utilizza un impianto di trattamento dei liquami ottenuti nell’am- bito dell’attività di allevamento, che non è normalmente impiegato nello svolgimento dell’attività agri- cola, dà luogo a redditi d’impresa (ris. 15 febbraio 2005, n. 17/E).

1. Le fonti rinnovabili

La produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltai- che, nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo, effettuate da im- prenditori agricoli, sono «attività connesse» ai sensi dell’art. 2135, comma 3, c.c. e produttive di reddito agrario (art. 1, comma 369, della l. 27 dicembre 2006, n. 296).

Sono considerate “fonti rinnovabili” le biomasse e i materiali organici utilizzati a fini energetici, le col- ture energetiche dedicate, sia arboree che erbacee, e i residui agricoli forestali.

1. L’impianto fotovoltaico

Le centrali elettriche a pannelli fotovoltaici sono iscritte nella categoria «D/1-opifici», per cui nella de- terminazione della rendita catastale vanno inclusi i pannelli fotovoltaici, in analogia alla prassi adottata per le turbine delle centrali elettriche (ris. 6 novembre 2008, n. 3/T, dell’Agenzia del territorio).

La circ. 23 giugno 2010, n. 38/E, ha precisato che l’impianto fotovoltaico non costituisce un impianto infisso al suolo in quanto normalmente i moduli che lo compongono «pannelli solari» possono essere agevolmente rimossi e posizionati in altro luogo mantenendo inalterata la loro originaria funzionalità. Si è in presenza di beni immobili quando non è possibile separare il bene mobile dall’immobile senza alterarne la funzionalità. Per un confronto, vedasi la circ. 19 luglio 2007, n. 46/E.

La cessione dei c.d. «certificati verdi» è assorbita nel reddito determinato su base catastale. Se questi sono riferiti ad impianti di potenza superiore a 200 kw e l’attività è considerata non connessa a quella agricola, i proventi eccedenti costituiscono plusvalenze.

Dal 1° gennaio 2016 la determinazione della rendita catastale degli immobili censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, fatta mediante stima diretta, tiene conto del suolo, delle costruzioni e degli elementi strutturalmente connessi, con esclusione dei macchinari, dei congegni, delle attrezzature e degli altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo (art. 1, comma 21, della l. 28 dicembre 2015, n. 208).

1. La determinazione del reddito

La produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, sino a 2.400.000 kWh anno, e fotovoltaiche, sino a 260.000 kWh anno, nonché di carburanti e prodotti chimici di origine agroforestale provenienti in misura prevalente dal fondo effettuate dagli imprenditori agricoli, costituisco- no attività connesse ai sensi dell’art. 2135, comma 3, c.c. e si considerano produttive di reddito agrario. Per

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

117

la produzione di energia oltre i limiti suddetti, il reddito delle persone fisiche, delle società semplici e dei soggetti indicati all’art. 1, comma 1093, della l. 27 dicembre 2006, n. 296, è determinato ai fini dell’IRPEF e dell’IRES applicando all’ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell’IVA, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell’energia ceduta, il coefficien- te di redditività del 25%, fatta salva l’opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari. In tale ipotesi, il reddito è determinato applicando agli impianti fotovoltaici ed eolici fissi al suolo il coefficiente di ammortamento del 9%, ridotto al 4% per le parti che sono qualificate come fabbricati, mentre per le alte componenti impiantistiche si applicano i coefficienti previsti dal d.m. 31 dicembre 1988 al Gruppo XVII, specie 1/b, cioè il 7% per le sottostazioni di trasformazione, il 10% per le costruzioni leggere, il 4% per le linee di trasporto ad alta tensione, l’8% per le reti di distribuzione bassa tensione e il 10% per le attrezzature varie e minute e gli apparecchi di misura e controllo.

La tassazione su base catastale va applicata sulla produzione e cessione di energia elettrica da fonti fotovoltaiche entro il limite dei 260.000 kWh, trattandosi sempre di attività connesse a quella agricola, considerate produttive di reddito agrario. L’ambito di tassazione forfettaria ha per oggetto l’eccedenza rispetto alla suddetta soglia “sempreché tuttavia risultino rispettati i criteri di connessione all’attività agricola principale individuati dalla circolare n. 32/E del 6 luglio 2009 (ovvero dalla nota ministeriale prot. 3896 del 2008). In caso contrario, troveranno applicazione, per la parte di reddito derivante dalla produzione di energia in eccesso le regole ordinarie in materia di reddito d’impresa.” (risoluzione 18 luglio 2016, n. 54/E). Relativamente alle fonti rinnovabili agroforestali, la tassazione su base catastale si applica solo nei limiti della franchigia di 2.400.000 kWh, nel presupposto della presenza della prevalen- za che caratterizza le attività agricole connesse, ferma restando la tassazione forfettaria per la cessione eccedente, sempre che sussista il requisito della prevalenza.

|  |
| --- |
| **Attenzione** |
| 1. Il requisito della prevalenza è soddisfatto quando, in termini quantitativi, i prodotti utilizzati nello svolgimento delle attività connesse ed ottenuti direttamente dall’attività agricola svolta sul fondo siano prevalenti, ossia superiori rispetto a quelli acquistati presso terzi. 2. Se il confronto quantitativo non è possibile, in quanto i beni sono di natura diversa, va considerato il loro valore rap- portando il valore normale dei prodotti agricoli ottenuti dall’attività agricola svolta sul fondo deve essere superiore al costo dei prodotti acquistati da terzi. 3. Se il confronto non è possibile, essendo i prodotti privi di valutazione (ad es. i residui zootecnici), la prevalenza implica una comparazione “a valle” considerando l’energia ottenuta dai prodotti propri e quella derivante dai prodotti acqui- stati da terzi. |

E) I risvolti impositivi

La tassazione forfettaria è riconosciuta a condizione che i prodotti utilizzati per la produzione siano “prevalenti” rispetto a quelli acquistati da terzi e che sussista la connessione con l’attività agricola. Se quest’ultimo requisito manca, per la parte prodotta in eccesso vanno osservate le regole ordinarie in materia di reddito d’impresa, procedura che deve essere seguita da s.p.a. e s.a.p.a. e dalle altre società che non possiedono i requisiti di “società agricola”.

Ai fini dell’IRAP il valore della produzione può essere determinato applicando l’aliquota ordinaria sul

118 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

reddito determinato forfettariamente aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipen- dente, dei compensi spettanti ai collaboratori, anche occasionali, e degli interessi passivi. Per la parte eccedente vanno osservate le regole indicate agli artt. 5 e 5-bis del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

##### La mitilicoltura

Per l’attività di mitilicoltura si applicano le tariffe di reddito agrario solo se sono utilizzate aree censite in catasto con attribuzione di rendita. Invece, per le aree diverse, comprese quelle demaniali, vanno osservate le regole sul reddito d’impresa in quanto l’area è sommersa o vengono sfruttati stagni, laghi, ecc. (ris. 13 settembre 2005, n. 127/E).

In mancanza della corrispondente qualità di qualificazione catastale, i redditi dominicale e agrario si determinano applicando la tariffa di estimo più alta del seminativo di classe prima in vigore nella Pro- vincia di appartenenza o in quella prospiciente nel caso di allevamento marino (art. 3-ter del d.l. 17 giugno 2005, n. 106).

##### I trasferimenti di diritti

Le quote latte e i diritti di reimpianto di vigneti sono considerati «beni immateriali» dell’azienda agrico- la per cui sono compresi nelle tariffe di estimo catastale.

La cessione dei diritti all’aiuto comunitario a favore dell’azienda agricola è un sostegno al reddito del produttore. Se il beneficiario è un imprenditore agricolo o una società semplice o un ente non commerciale, l’erogazione è compresa nel reddito agrario. Nel caso di «affitto dei diritti all’aiuto», di cui beneficia l’affittuario, il provento è incluso nel reddito dominicale (ris. 17 ottobre 2006, n. 114).

##### 9.2.30. I raccoglitori occasionali di prodotti selvatici non legnosi

1. *L’imposta sostitutiva*

I redditi che derivano dallo svolgimento in via occasionale delle attività di raccolta di prodotti selvatici non legnosi di cui alla classe ATECO 02.30 e di piante officinali spontanee di cui all’art. 3 del d.lgs. 21 maggio 2018, n. 75, sono assoggettati all’imposta sostitutiva dell’Irpef e relative addizionali di € 100, da corrispondere entro il 16 febbraio dell’anno in corso. La ritenuta prevista dall’art. 25-quater non si applica se è versata l’imposta sostitutiva. L’obbligo è escluso per l’autoconsumo.

Per i prodotti non legnosi l’attività è occasionale se i corrispettivi di vendita non sono superiori a € 7.000.

1. *La ritenuta a titolo di imposta*

L’art. 25-quater citato si applica nei confronti dei raccoglitori occasionali senza partita IVA, se è su- perata la soglia di € 7.000 di corrispettivi, ovvero non è stato pagato l’importo di € 100. La norma prevede l’applicazione della ritenuta del 23% a titolo di imposta con obbligo di rivalsa da conteggiare

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

119

sull’ammontare dei corrispettivi pagati ridotto del 22% a titolo di deduzione forfetaria di spese soste- nute.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| corrispettivo dovuto |  | € | 1.000,00 |
| deduzione forfetaria | 1.000x22% | € | 220,00 |
| ritenuta da applicare | (1.000-220)x23% | € | 179,40 |
| importo da pagare | (1.000-179,40) | € | 820,60 |

Il raccoglitore non deve presentare la dichiarazione

1. *La gestione della produzione*

I produttori agricoli persone fisiche (esclusi quelli esonerati ai fini dell’IVA) che gestiscono la produzio- ne dei prodotti selvatici non legnosi non ricompresi nel codice ATECO 02.30 e dall’art. 3 del d.lgs. 21 maggio 2018, n. 75, determinano il reddito su base catastale

## 10.

L’imposta sul reddito delle società

#### I soggetti passivi

Sono soggetti passivi IRES (art. 73 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917):

* le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative e di mutua assicu- razione, società europee di cui al reg. (CE) n. 2157/2001 e società cooperative europee di cui al reg. (CE)

n. 1435/2003, che hanno la sede legale o amministrativa o l’oggetto principale nel territorio dello Stato;

* gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di un’attività commerciale;
* gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di un’attività commerciale;
* le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica che non hanno nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa o l’oggetto principale dell’attività.

Il periodo di imposta è costituito dall’anno e può anche non coincidere con l’anno solare. Se la durata dell’esercizio non è determinata dalla legge o dall’atto costitutivo o è determinata in due o più anni il periodo di imposta è costituito dall’anno solare.

L’aliquota è stabilita nella misura del 24% dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 di- cembre 2016.

#### La determinazione del reddito

A) Le società e gli enti commerciali

Il reddito complessivo è determinato sulla base dell’utile netto risultante dal conto economico, redatto sulla base delle norme del codice civile, integrato con le variazioni aumentative e diminutive previste in materia di reddito d’impresa. Vanno osservate le regole particolari in materia di «società non operative» e per i regimi di «trasparenza fiscale» (artt. 115 e 116 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) e di «consoli- dato nazionale» (artt. 117 e ss.).

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

121

Le società di capitali e gli enti commerciali possono portare la perdita rilevata in diminuzione del reddi- to imponibile nei periodi di imposta successivi in misura non superiore all’80% del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l’intero importo che trova capienza in tale ammontare. Questa regola non si applica se o la maggioranza delle partecipazioni con diritto di voto nelle assemblee ordinarie della so- cietà sia trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo, e, inoltre, venga modificata l’attività principale in fatto esercitata nei periodi d’imposta in cui le perdite sono rilevate. La modifica dell’attività è rilevante se interviene nel periodo d’imposta in corso al momento del trasferimento o dell’acquisizione ovvero nei due successivi o anteriori.

La limitazione non si applica se le partecipazioni sono relative a società che nel biennio precedente hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore a 10 unità e per le quali dal conto economico dell’e- sercizio precedente risulti un ammontare di ricavi e di spese per lavoro dipendente (rispettivamente, art. 2425, lett. a), n. 1, e lett. b), n. 9, lett. a) e b), c.c.) superiore al 40% di quello medio degli ultimi due esercizi anteriori.

Le perdite dei primi tre periodi d’imposta possono essere computate in diminuzione dal reddito dei pe- riodi d’imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l’intero importo che trova capienza in ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva.

B) Gli enti non commerciali

Gli enti non commerciali determinano il reddito imponibile secondo le regole proprie previste in ma- teria di redditi fondiari, di capitale, diversi e derivanti dall’esercizio, anche occasionale, di attività com- merciale.

#### Le società di capitali in agricoltura

1. Il sistema impositivo

Le società di capitali, le società cooperative, le società di mutua assicurazione e gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali determinano il reddito in base al bilancio (e non su base catastale), anche quando l’attività agricola rientra nei limiti agrari. La regola si applica anche per le società in nome collettivo e per le società in accomandita semplice (art. 55, comma 2, lett. c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e, per i soggetti IRES, successivo art. 81).

La determinazione su base catastale comporta sempre un reddito imponibile, anche se il risultato della gestione è negativo. Le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative con la qualifica di «società agricola» (art. 2 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99) possono optare per l’imposizione su base catastale, secondo le modalità definite dal d.m. 27 settembre 2007, n. 213 (art. 1, comma 1093, della l. 27 dicembre 2006, n. 296). Le società di persone e le società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori agricoli, che esercitano esclusivamente le attività di manipolazione, conservazione,

122 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci, determinano il reddito applicando ai ricavi il coefficiente del 25%.

1. L’ambito oggettivo

Per effetto dell’art. 27, comma 2, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, non si considerano produttivi di reddito dominicale i terreni che sono produttivi di reddito d’impresa. Lo stesso dicasi (art. 32, comma

1. per il reddito agrario. Pertanto, il reddito è determinato mediante la differenza tra i ricavi e i costi, nell’ambito del criterio di competenza.
2. Le quote di ammortamento

I terreni, pur se hanno la funzione di strumentalità, non sono considerati beni ammortizzabili (c.m. 10 aprile 1991, n. 11), per cui l’ammortamento non è deducibile.

Le costruzioni rurali hanno autonoma rilevanza rispetto ai terreni su cui insistono: il costo di acquisi- zione è ammortizzabile secondo le regole ordinarie, ma va assunto al netto del costo dell’area occupata dalla costruzione (e di quella che ne costituisce pertinenza), quantificato in misura pari al 20% (e per i fabbricati industriali al 30%) del costo complessivo (art. 36, comma 7, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223).

Le quote di ammortamento dei beni materiali strumentali per l’esercizio dell’attività sono deducibili in misura non superiore a quella che risulta applicando al costo i coefficienti stabiliti per i gruppi I e II della tabella allegata al d.m. 31 dicembre 1988, cioè, rispettivamente, per le «industrie agrarie e boschive» e per le «industrie zootecniche».

I costi di acquisizione e di mantenimento delle piante destinate alla silvicoltura sono considerati “spese relative a più esercizi” (art. 108, comma 3, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) e vanno capitalizzati fino al momento in cui vengono conseguiti i ricavi di vendita del legname, ottenuto con il taglio delle piante.

Per le piante da frutta, le spese di mantenimento sono deducibili nell’esercizio di sostenimento, se la ces- sione della frutta avviene nel corso dell’esercizio stesso, ovvero nell’esercizio nel quale la cessione stessa si verifica. Le rimanenze vanno raggruppate in categorie omogenee per natura e per valore, attribuendo a ciascun gruppo un valore non inferiore a quello determinato, ai sensi dell’art. 92, comma 2 e seguenti, del

d.P.R. n. 22 dicembre 1986, n. 917. Se ciò non è possibile, vanno considerati i costi specifici.

#### Le società agricole

##### La qualifica di «società agricola»

Le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative in possesso della quali- fica di «società agricola» di cui all’art. 2 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, possono determinare il reddito applicando le tariffe di reddito agrario (art. 1, comma 1093, della l. 27 dicembre 2006, n. 296), su opzione esercitata ai sensi del d.m. 27 settembre 2007, n. 213.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

123

Dal beneficio sono escluse le società per azioni e le società in accomandita per azioni.

|  |
| --- |
| **La determinazione del reddito in agricoltura** |
| 1. mediante la tariffa di reddito agrario: imprese individuali, società semplici, nonché (in presenza di opzione) società in nome collettivo, in accomandita semplice e a responsabilità limitata purché qualificate come «società agricole». 2. mediante la differenza tra i ricavi e i costi:    * società per azioni;    * società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata e cooperative in presenza di una delle seguenti situazioni:      + non qualificate come «società agricole»;      + qualificate come «società agricole» ma in assenza di opzione;      + esercizio di attività agricola in forma accessoria. |

La «società agricola» (art. 2 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99) deve avere i seguenti requisiti:

1. l’oggetto sociale deve avere come «esercizio esclusivo» le attività indicate all’art. 2135 c.c.;
2. la ragione sociale della società di persone ovvero la denominazione sociale delle società di capitali deve contenere l’indicazione «società agricola»;
3. l’attività esercitata in forma esclusiva deve avere per oggetto la coltivazione del fondo, la selvicoltura, l’allevamento di animali e le attività connesse; le operazioni ritenute funzionali sono compatibili con l’oggetto sociale purché potenzino o migliorino l’attività.

Il beneficio è escluso per la società che possiede partecipazioni in altre società salvo il caso in cui la partecipata sia una società agricola che svolge esclusivamente un’attività indicata all’art. 2135 c.c. e i dividendi percepiti siano inferiori ai ricavi dell’attività agricola della società partecipante.

La qualifica di «società agricola» deve essere presente nella ragione o denominazione sociale sin dall’i- nizio del periodo d’imposta (art. 6 del d.m.). La società che non si è ancora adeguata può recepire la locuzione nello statuto entro il primo periodo d’imposta per il quale è esercitata l’opzione se questo coincide con l’anno solare.

##### L’opzione

L’opzione per la tassazione in base al reddito agrario vincola per almeno un triennio, trascorso il quale l’opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a revoca.

L’opzione cessa dal periodo d’imposta in cui vengono meno le condizioni prescritte in materia di «so- cietà agricola».

L’opzione e la revoca si desumono dal comportamento concludente per cui la relativa validità è subor- dinata soltanto dalla sua concreta attuazione sin dall’inizio dell’anno o dell’attività, ferma restando la validità della scelta pur se è sanzionabile l’omessa, tardiva o irregolare comunicazione.

“Questa riveste carattere esclusivamente formale, senza rilevare ai fini sostanziali” (risoluzione 11 aprile 2018, n. 28/E). Se la società ha omesso di comunicare l’opzione per la regola catastale e ha calcolato le imposte sul reddito determinato in base alle risultanze del bilancio, ma ha presentato la

124 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

dichiarazione applicando le regole catastali nella determinazione del reddito imponibile, si ravvisa il c.d. ‘comportamento concludente’ ferma restando la sanzionabilità dell’omessa comunicazione” (risoluzione citata).

##### La determinazione del reddito

La «società agricola» determina il reddito applicando le tariffe di reddito agrario (art. 32 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). Per le attività esercitate anche attività che non sono comprese nell’art. 32, il reddito è determinato applicando le regole in materia di reddito d’impresa (art. 3, comma 2, del d.m.).

Nella dichiarazione dei redditi vanno indicati i valori fiscali degli elementi dell’attivo e del passivo ap- plicando le regole previste qualora non fosse stata esercitata l’opzione. La procedura è necessaria per rilevare i valori nel caso di revoca dell’opzione o di perdita di efficacia della stessa, poiché gli elementi dell’attivo e del passivo sono assunti in base a tale indicazione.

Se la società ha contabilizzato componenti positivi e negativi relativi a valori che sono stati iscritti in bilancio in precedenti periodi di imposta rispetto a quello in cui è esercitata l’opzione, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in base alle norme vigenti, queste poste concorrono, in via ordinaria, alla determinazione del reddito d’impresa (artt. 55 e ss. per le società di persone e artt. 75 e ss. per le s.r.l. e le società cooperative).

Le perdite rilevate anteriormente sono deducibili ai sensi dell’art. 84 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali non hanno alcun rilievo fiscale solo se sono riferite a beni strumentali acquisiti nei periodi d’imposta con reddito determinato su base catastale. Se si riferiscono a beni acquisiti anteriormente, sussiste la rilevanza fiscale, secondo le regole previste dalla normativa.

Per i beni immobili, invece, le plusvalenze e le minusvalenze sono determinate osservando le regole ordinarie.

In altri termini, anche se è applicato il regime catastale, tali componenti concorrono a formare il reddito secondo la disciplina prevista in linea generale per cui (risoluzione 11 aprile 2018, n. 28/E) è da ritenere che le plusvalenze e le minusvalenze vadano determinate considerando che “le quote di ammortamento effettuate in vigenza di regime riducano il costo fiscale del bene da confrontare con il corrispettivo di cessione”. È possibile ripartire le plusvalenze in quote costanti nell’arco massimo di cinque anni se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni.

#### 10.5. Le società non operative

1. I soggetti interessati

L’art. 30 della l. 23 dicembre 1994, n. 724, attrae nella speciale disciplina di «società non operative» le s.p.a., le s.a.p.a., le s.r.l., le s.n.c. e le s.a.s. che non hanno conseguito un «livello minimo di ricavi».

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

125

Nell’ambito rurale sono escluse dalla disposizione le società che si trovano nel primo periodo di impo- sta, le società semplici e le società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell’art. 2135

c.c. e rispettano le condizioni previste dall’art. 2 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99 (provvedimento 11 giugno 2012).

La disciplina si applica anche alle società proprietarie di terreni agricoli che sono stati ceduti in affitto che determinano il reddito relativo a tali beni in base alle risultanze catastali ma che nel conto economi- co rilevano il canone di affitto. La verifica di operatività comporta il raffronto tra il canone risultante dal conto economico (ovvero, per chi non redige il bilancio, risultante dalla contabilità semplificata) con i ricavi presunti determinati applicando le percentuali indicate (c.m. 15 maggio 1997, n. 137/E).

La disciplina prescinde dal regime di contabilità.

Nel computo sono da considerare i ricavi ed i proventi «esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto», nonché l’incremento delle rimanenze.

1. La disapplicazione della normativa

In presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento del livello minimo dei ricavi, la società può richiedere la disapplicazione della normativa proponendo un’istanza di interpello ai sensi dell’art. 11, comma 1, lett. b), della l. 27 luglio 2000, n. 212.

I provvedimenti 14 febbraio 2008 e 11 giugno 2012 individuano le situazioni soggettive che consentono di disapplicare la normativa senza presentare l’istanza di interpello.

Le società agricole che non hanno i requisiti indicati all’art. 2 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, sono tenute a presentare l’istanza di interpello quando «si verificano situazioni di carattere straordinario da cui sca- turiscono conseguenze obiettivamente riscontrabili, non suscettibili di valutazioni soggettive» (c.m. 15 maggio 1995, n. 140/E). La valutazione va fatta caso per caso e annualità per annualità.

1. Il valore delle immobilizzazioni

La norma considera i fabbricati e i terreni, anche se posseduti in locazione finanziaria. Invece, sono privi di considerazione i beni ammortizzabili posseduti in comodato o in locazione non finanziaria o noleg- gio. Il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte.

I beni immateriali sono compresi nel computo in quanto disciplinati all’art. 103 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

|  |
| --- |
| **Gli effetti della situazione di società di comodo** |
| 1. Il credito IVA non può essere chiesto a rimborso né essere oggetto di compensazione con altri tributi né di cessione ai sensi dell’art. 5, comma 4-ter, del d.l. 14 marzo 1988, n. 70. 2. Se per tre periodi di imposta consecutivi la società o l’ente non effettua operazioni rilevanti ai fini IVA per un ammon- tare non inferiore a quello che deriva dall’applicazione delle percentuali previste, il credito non può essere riportato di nuovo a scomputo dell’IVA a debito dovuta per i periodi di imposta successivi. 3. L’aliquota dell’IRES è aumentata dal 24% al 34,5%. |

126 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

Anche se non ricorrono le condizioni dell’art. 30 citato, le società che presentano dichiarazioni con per- dita fiscale per cinque periodi di imposta consecutivi sono considerate «non operative» a decorrere dal successivo sesto periodo. La norma si applica anche qualora nel suddetto ambito temporale sia dichia- rata la perdita fiscale per quattro periodi d’imposta e in uno il reddito è inferiore a quello determinato ai sensi del citato art. 30 (art. 2, commi 36-decies e seguenti, del d.l. 13 agosto 2012, n. 138).

## 11. L’IRAP

#### I soggetti passivi

L’esercizio abituale di un’attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi costituisce il presupposto per l’applicazione dell’IRAP.

|  |  |
| --- | --- |
| **La deduzione forfetaria dal reddito d’impresa** | |
| Dall’anno 2011 | con esclusione dei produttori agricoli titolari di reddito agrario e degli allevatori che applicano l’art. 78 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, il tributo è deducibile ai fini delle imposte sui redditi pari all’IRAP forfetariamente riferita all’imposta dovuta sulla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell’art. 11, commi 1, lett. a), 1-bis, 4-bis e 4-bis1; |
| Dall’anno 2012 | 10% dell’IRAP dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati. |

L’imposta si applica con l’aliquota del 3,9%. Le regioni hanno la facoltà di variare l’aliquota fino ad un massimo di 0,92 punti percentuali.

La base imponibile è costituita dal valore della produzione netta derivante dall’attività esercitata nel territorio regionale. Le persone fisiche e le società di persone in contabilità semplificata, nonché quelle in contabilità ordinaria che non hanno esercitato l’opzione per applicare le regole previste per le società di capitali, determinano la base imponibile tenendo presente i componenti positivi e negativi secondo le norme in materia di imposte sui redditi.

|  |
| --- |
| **L’IRAP in agricoltura dal 1° gennaio 2016**  **(art. 1, comma 70, della l. 28 dicembre 2015, n. 208)** |
| Non sono più soggetti passivi:   1. i soggetti che esercitano un’attività agricola ai sensi dell’art. 32 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; 2. i soggetti indicati all’art. 8 del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 227, cioè le cooperative e loro consorzi che forniscono, in via principale, anche nell’interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, comprese le sistemazioni idraulico-forestali; 3. le cooperative e loro consorzi di cui all’art. 10 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601. |

L’IRAP continua ad essere applicata con l’aliquota ordinaria per:

128 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

* l’attività di agriturismo;
* l’attività di allevamento di animali con terreno insufficiente a produrre almeno un quarto dei man- gimi necessari;
* le altre attività connesse rientranti nell’art. 56-bis del d.P.R. 22 dicembre1986, n. 917.

Nel caso di esercizio di attività agricole escluse dall’IRAP e di attività rilevanti, i componenti positivi e negativi vanno ridotti sulla base del rapporto tra l’ammontare complessivo dei ricavi e proventi riferibili all’attività agricola rientranti nei limiti dell’art. 32 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e l’ammontare complessivo dei ricavi e proventi rilevanti ai fini dell’IRAP. Tale regola è così differenziata dal punto di vista applicativo:

1. per l’impresa di allevamento di animali che determina forfettariamente il reddito, vanno considerati i capi allevati entro i limiti fissati dal citato art. 32 rispetto al totale dei capi allevati;
2. per le attività connesse, il valore da escludere dall’IRAP considera i dati risultanti dalle scritture contabili.

|  |  |
| --- | --- |
| **I dati da esporre nelle dichiarazioni** | |
| **Attività** | **Modalità di indicazione** |
| agricola | esclusa da IRAP |
| allevamento | valore riferito all’eccedenza rispetto al parametro agricolo |
| agriturismo | valore risultante dai registri dell’attività agrituristica |
| società di persone e imprese individuali | dati complessivi e valori dell’attività agricola da indicare se- paratamente in riduzione dall’imponibile |
| attività connesse | reddito determinato forfettariamente e quota imponibile di stipendi, ecc. |

#### Il valore della produzione netta

##### Le società di capitali

L’impresa agricola in contabilità ordinaria determina la base imponibile sottraendo dal valore della pro- duzione il costo della produzione secondo il seguente schema ma senza apportare le variazioni previste dalla normativa sulle imposte sui redditi:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Valore della produzione (A) (art. 2425, comma 1, lett. a), c.c.) | |  | € ........ – |
| Costi della produzione art. 2425 c.c.) (B) | |  | € ........ = |
| B6 | materie prime, sussidiarie, di consumo e merci | € ........ + |  |
| B7 | servizi (escluse collaborazioni coordinate e continuative e prestazioni occasionali) | € ........ + |  |
| B8 | godimento di beni di terzi  (esclusi gli interessi passivi compresi nei canoni di locazione finanziaria) | € ........ + |  |

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

129

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| B10 | ammortamento delle immobilizzazioni: |  |  |
|  | a) immateriali | € ........ + |  |
|  | b) materiali | € ........ + |  |
| B11 | variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci | € ........ + |  |
| B14 | oneri diversi di gestione (esclusa l’IMU) | € ........ = |  |
| Valore della produzione ai fini IRAP (A – B) | |  | € ........ |

##### 11.2.2. Le società di persone e le imprese individuali

Non sono ammessi in deduzione:

1. i costi relativi al personale dipendente e assimilato, indicati all’art. 2425, comma 1, lett. b), nn. 9) e 14), alle prestazioni occasionali di lavoro e di impresa e ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa;
2. gli utili spettanti ad associati in partecipazione con apporto di solo lavoro;
3. gli interessi passivi compresi nei canoni relativi a contratti di locazione finanziaria;
4. l’IMU.

Chi è in contabilità ordinaria può esercitare l’opzione per determinare il valore della produzione netta secondo le regole previste per le società di capitali. L’opzione è irrevocabile per tre periodi d’imposta; al termine del triennio, si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, salvo opzione diversa.

#### Le regole comuni per determinare il valore della produzione netta

Nella determinazione del valore della produzione netta vanno osservate le regole fissate dall’art. 11 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

|  |
| --- |
| **Le deduzioni dal 2019**  **art. 1, commi 73, 123 e 988, della l. 28 dicembre 2015, n. 208** |
| 1. I contributi INAIL; 2. le somme corrisposte, anche su base volontaria al fondo istituito, con mandato senza rappresentanza, presso uno dei consorzi cui l’impresa aderisce in ottemperanza a obblighi di legge, in conformità alle norme di legge o contrattuali, indipendentemente dal trattamento contabile ad esse applicato, a condizione che siano utilizzate in conformità agli scopi di tali consorzi; 3. un importo pari a € 7.500, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d’imposta aumentata ad € 13.500 per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore a 35 anni; 4. i contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato; 5. le spese relative agli apprendisti, ai disabili e spese per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro nonché i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo (compresi quelli sostenuti per il predetto personale da consorzi tra imprese costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo, a condizione che l’attestazione di effettività degli stessi sia rilasciata dal presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto negli albi dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o dei consulenti del lavoro. |

130 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

|  |
| --- |
| **Avvertenza**  Le deduzioni indicate ai numeri 3 e 4 per i produttori agricoli e le società agricole indicate all’art. 2 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, si applicano, nella misura del 50% degli importi previsti, anche per ogni lavoratore agricolo dipendente a tempo determinato impiegato nel periodo di imposta purché abbia lavorato almeno 150 giornate e il contratto abbia una durata almeno triennale.  È ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lett. A), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 e 4-quater. La deduzione è ammessa, nei limiti del 70% della differenza suddetta, calcolata per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno 120 giorni per due periodi d’imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell’arco temporale di due anni dalla cessazione del precedente contratto. Per l’anno 2018, l’impresa che determina il valore della produzione ai sensi degli artt. da 5 a 9, in deroga a quanto è previsto dall’art. 11, comma 4-octies, beneficia della piena deducibilità per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno 120 giorni per due periodi di imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell’arco temporale di due anni a partire dalla data di cessazione del precedente contratto (art. 1, comma 116, della l. 27 dicembre 2017, n. 205). |

Non sono deducibili i costi per il personale dipendente e assimilato e per le prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa, i compensi per prestazioni di lavoro occasionale e gli associati in partecipazione, gli interessi passivi (inclusi quelli compresi nei canoni di leasing) e le perdite su crediti. Il comma 4-bis ammette la seguente deduzione forfetaria:

|  |  |
| --- | --- |
| **La deduzione forfetaria dal 2019 *(valori in euro)*** | |
| **Base imponibile** | **Deduzione** |
| fino a 180,759,91 | 8.000 |
| oltre 180.759,91 e fino a 180.839,91 | 6.000 |
| oltre 180.839,91 e fino a 180.919,91 | 4.000 |
| oltre 180.919,91 e fino a 180.999,91 | 2.000 |
| Se il periodo d’imposta ha durata superiore o inferiore a 12 mesi, gli importi sono ragguagliati all’anno solare.  Solo per le imprese individuali e le società di persone che esercitano un’attività commerciale, l’importo delle detrazioni è aumentato, rispettivamente di € 5.000, € 3.750, € 2.500 e € 1.250. | |

Con esclusione degli enti non commerciali, se i componenti positivi non sono superiori a € 400.000, spetta una deduzione dalla base imponibile pari a € 1.850, su base annua, per ogni lavoratore dipendente impiegato nel periodo d’imposta fino ad un massimo di cinque, escludendo gli apprendisti, i disabili e il personale assunto con contratti di formazione lavoro.

Le deduzioni sono ragguagliate ai giorni di durata del rapporto di lavoro nel periodo d’imposta. Nel caso di contratti di lavoro a tempo parziale è ridotta in misura proporzionale. Nel caso di contratti di lavoro a tempo indeterminato e parziale, nei diversi tipi e modalità di cui all’art. 1 del d.lgs. 25 febbraio 2000, n. 61, compreso il lavoro a tempo parziale di tipo verticale e di tipo misto, sono ridotti in misura proporzionale.

#### L’imposta

Dal 1° gennaio 2016 è esclusa l’applicazione dell’IRAP per i soggetti che esercitano un’attività agricola ai sensi dell’art. 32 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, per i soggetti indicati all’art. 1 del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 227, e per le cooperative e loro consorzi di cui all’art. 10 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

131

L’attività deve essere svolta nel rispetto del suddetto art. 32.

L’IRAP, conteggiata secondo le norme in materia di imposte sui redditi, è dovuta alla Regione nel cui territorio è realizzato il valore della produzione netta applicando l’aliquota del 3,90%.

Vanno osservati gli obblighi documentali e contabili previsti in materia di IVA e di imposte sui redditi.

La dichiarazione va presentata solo in via telematica con le modalità previste dall’art. 2 del d.lgs. 29 luglio 1998, n. 322.

Le controversie sono soggette alla giurisdizione delle commissioni tributarie.

#### La cessione di terreni edificabili

L’impresa agricola che applica le tariffe di reddito agrario rileva il valore della produzione eseguendo la differenza tra l’ammontare dei corrispettivi e l’ammontare degli acquisti destinati alla produzione (c.m. 4 giugno 1998, n. 141/E) per cui esclude i proventi non annotati nel registro delle fatture (ad esempio, i contributi in conto esercizio) e computa le cessioni di beni strumentali, di diritti (quote latte, ecc.) e di terreni edificabili (ris. 18 novembre 2008, n. 445/E).

#### La società semplice che affitta i terreni

Non sono soggetti passivi le società semplici titolari di redditi derivanti dalla concessione in affitto di terreni (c.m. 4 giugno 1998, n. 141/E).

A seguito della cessazione dell’esercizio dell’attività di impresa agricola, dovuta alla concessione in affit- to dell’azienda, la società semplice perde la veste di soggetto passivo ai fini dell’IRAP (ris. 23 novembre 2007, n. 340/E).

#### L’impresa agricola e il diritto annuale della CCIAA

I produttori agricoli non devono presentare la dichiarazione annuale, fatta eccezione per quelli che determinano il diritto annuale dovuto alla CCIAA sulla base del “fatturato”. Questi ultimi devono com- pilare il modello “al fine di consentire all’Amministrazione finanziaria i dati utili da comunicare agli enti interessati” (punto 2.1 delle istruzioni al modello di dichiarazione relativa all’anno 2018).

## 12.

Gli indici di affidabilità fiscale nell'agricoltura

A decorrere dall’anno 2018, la cui dichiarazione va presentata nel 2019, il contribuente non deve affrontare la problematica degli studi di settore che sono stati sostituiti con gli “indici sintetici di affidabilità fiscale”(ISA) di cui all’art. 9-bis del d.l. 24.4.2017, n. 50.

Secondo gli intendimenti gli indici “rappresentano la sintesi di indicatori elementari tesi a verificare la norma- lità e la coerenza della gestione aziendale o professionale, anche con riferimento a diverse basi imponibili, ed esprimono su una scala da 1 a 10 il grado di affidabilità fiscale riconosciuto a ciascun contribuente.

A differenza degli studi di settore e dei parametri, anche le imprese agricole sono chiamate ad affrontare la problematica degli ISA, pur se la normativa e le “Istruzioni-Parre generale” precisano che gli indici si applica- no agli esercenti attività mdi impresa e di lavoro autonomo. L’obbligo, come si desume dalle istruzioni gene- rali va osservato da chi applica la disciplina di reddito d’impresa cioè il quadro RG o RF della dichiarazione dei redditi, rispettivamente “impresa in contabilità semplificata” e “impresa in contabilità ordinaria”.

L’obbligo di compilazione (e trasmissione) deve essere osservato dai soggetti che nel 2018 hanno svolto come attività prevalente una o più tra le attività indicate:

1. nel modello AA0S1-coltivazioni agricole, silvicoltura ed utilizzo di aree forestali
   * “Coltivazione di cereali (escluso il riso)” - 01.11.10;
   * “Coltivazione di semi oleosi” - 01.11.20;
   * “Coltivazione di legumi da granella” - 01.11.30;
   * “Coltivazioni miste di cereali, legumi da granella e semi oleosi” - 01.11.40;
   * “Coltivazione di riso” - 01.12.00;
   * “Coltivazione di ortaggi (inclusi i meloni) in foglia, a fusto, a frutto, in radici, bulbi e tuberi in piena aria (escluse barbabietola da zucchero e patate)”- 01.13.10;
   * “Coltivazione di ortaggi (inclusi i meloni) in foglia, a fusto, a frutto, in radici, bulbi e tuberi in colture protette (escluse barbabietola da zuccheroe patate)” - 01.13.20;
   * “Coltivazione di barbabietola da zucchero” - 01.13.30;
   * “Coltivazione di patate” - 01.13.40;
   * “Coltivazione di tabacco” - 01.15.00;

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

133

* + - “Coltivazione di piante per la preparazione di fibre tessili” - 01.16.00;
    - “Coltivazione di fiori in piena aria” - 01.19.10;
    - “Coltivazione di fiori in colture protette” - 01.19.20;
    - “Coltivazione di piante da foraggio e di altre colture non permanenti” - 01.19.90;
    - “Coltivazione di uva” - 01.21.00;
    - “Coltivazione di frutta di origine tropicale e subtropicale” - 01.22.00;
    - “Coltivazione di agrumi” - 01.23.00;
    - “Coltivazione di pomacee e frutta a nocciolo” - 01.24.00;
    - “Coltivazione di altri alberi da frutta, frutti di bosco e frutta in guscio” - 01.25.00;
    - “Coltivazione di frutti oleosi” - 01.26.00;
    - “Coltivazione di piante per la produzione di bevande” - 01.27.00;
    - “Coltivazione di spezie, piante aromatiche e farmaceutiche” - 01.28.00;
    - “Coltivazione di altre colture permanenti (inclusi alberi di Natale)” - 01.29.00;
    - “Riproduzione delle piante” - 01.30.00;
    - “Coltivazioni agricole associate all’allevamento di animali: attività mista” - 01.50.00;
    - “Attività di supporto alla produzione vegetale” - 01.61.00;
    - “Attività che seguono la raccolta” - 01.63.00;
    - “Altre lavorazioni delle sementi per la semina” - 01.64.09;
    - “Silvicoltura e altre attività forestali” - 02.10.00;
    - “Utilizzo di aree forestali” - 02.20.00;
    - “Raccolta di prodotti selvatici non legnosi” - 02.30.00;
    - “Servizi di supporto per la silvicoltura” - 02.40.00.

1. nel modello AA0S2-produzione di prodotti animali, caccia e servizi connessi
   * Allevamento di bovini e bufale da latte, produzione di latte crudo” – 01.41.00;
   * “Allevamento di bovini e bufalini da carne” - 01.42.00;
   * “Allevamento di cavalli e altri equini” – 01.43.00;
   * “Allevamento di ovini e caprini” – 01.45.00;
   * “Allevamento di suini” – 01.46.00;
   * “Allevamento di pollame” – 01.47.00;
   * “Allevamento di conigli” – 01.49.10;
   * “Allevamento di animali da pelliccia” – 01.49.20;
   * “Apicoltura” – 01.49.30;
   * “Bachicoltura” – 01.49.40;
   * “Allevamento di altri animali nca” – 01.49.90;
   * “Altre attività di supporto alla produzione animale (esclusi i servizi veterinari)” – 01.62.09;
   * “Caccia, cattura di animali e servizi connessi” – 01.70.00.

## 13.

Le agevolazioni per i giovani agricoltori

#### 13.1. La qualifica

Ai fini dell’applicazione della normativa statale è considerato «giovane imprenditore agricolo» l’im- prenditore agricolo di età non superiore a 40 anni.

#### 13.2 I trasferimenti tra familiari

I trasferimenti di beni che costituiscono l’azienda, compresi i fabbricati, le pertinenze, le scorte vive e morte e quanto altro è strumentale all’attività, avvenuti per effetto di successione ereditaria o di donazione a favore di agricoltori che non hanno ancora compiuto il 40° anno di età, beneficiano dell’esenzione dalle imposte catastali e di bollo e le imposte ipotecarie si applicano nella misura fissa di

€ 200 (art. 14, comma 1, della l. 15 dicembre 1998, n. 441).

Il beneficio è riservato soltanto a coloro che si trovano in una delle seguenti situazioni:

1. coltivatori diretti o imprenditori agricoli a titolo principale purché:
   * non abbiano ancora compiuto i 40 anni;
   * siano iscritti nelle relative gestioni previdenziali; in caso contrario, debbono iscriversi entro tre anni dalla data di trasferimento del terreno;
2. giovani con meno di 40 anni a condizione che:
   * acquisiscano la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale entro 24 mesi dal trasferimento del terreno;
   * si iscrivano nelle relative gestioni previdenziali entro i successivi due anni.

In qualsiasi caso, la norma è subordinata al fatto che gli interessati si obblighino a coltivare direttamente i fondi rustici per almeno sei anni.

Le agevolazioni si applicano per le successioni e per gli atti di donazione tra ascendenti e discendenti entro il terzo grado, con lo scopo di favorire la continuità della gestione dell’impresa agricola anche

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

135

se condotta in forma societaria per cui i benefici sono riconosciuti anche per i trasferimenti di quote societarie.

#### Il reddito dei terreni

Se il terreno è concesso in affitto per uso agricolo a giovani con meno di 40 anni di età, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale, ancorché non iscritti alle relati- ve gestioni previdenziali, non si applica la rivalutazione dell’80% per il reddito dominicale e del 70% per il reddito agrario (art. 14, comma 3, della l. 15 dicembre 1998, n. 441). Dal 1° gennaio le rendite catastali vanno rivalutate del 30% (art. 1, comma 512, della l. 24 dicembre 2012, n. 228).

La qualifica può essere acquisita entro 12 mesi dalla stipulazione del contratto di affitto la cui durata non deve essere inferiore a cinque anni.

#### L’affitto dei terreni

Per favorire il raggiungimento di efficaci dimensioni dell’impresa agricola, anche attraverso i contratti di affitto, se l’affittuario è un giovane imprenditore agricolo che non ha ancora compiuto i 40 anni, l’atto è soggetto a registrazione solo in caso d’uso nella misura fissa di euro 67 (art. 15 della l. 15 dicembre 1998, n. 441).

#### La detrazione per i canoni pagati per gli affitti dei terreni

Se il coltivatore diretto o l’imprenditore agricolo professionale non ha compiuto 35 anni di età, è ricono- sciuta la detrazione dell’IRPEF del 19% da conteggiare sull’ammontare dei canoni di affitto dei terreni, entro il limite di € 80 per ettaro preso in affitto e fino ad un massimo di € 1.200 annui.

Dal computo sono esclusi i terreni di proprietà dei genitori (art. 7, comma 1, del d.l. 24 giugno 2014, n. 91).

#### I contributi INPS

L’art. 1, comma 117 della l. 27 dicembre 2017, n. 205, riconosce un’agevolazione contributiva pensio- nistica INPS a favore dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali di età inferiore a 40 anni per le nuove iscrizioni effettuate dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018. Il beneficio è così articolato:

1. esonero totale per i primi 36 mesi;
2. esonero nella misura del 66% per i successivi 12 mesi;
3. esonero nella misura del 50% per gli ulteriori 12 mesi.

136 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

L’agevolazione, che non è cumulabile con altri esoneri o riduzioni di aliquote di finanziamento, è riconosciuta nei limiti previsti dagli artt. 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea relativi agli aiuti “de minimis”.

#### Il contrato di affiancamento

Per il triennio 2018-2020, i giovani di età compresa tra i 18 e i 40 anni, anche organizzati in forma as- sociata, che non sono titolari del diritto di proprietà o di diritti reali di godimento su terreni agricoli, hanno accesso prioritario alle agevolazioni previste dal capo III del titolo I del d.lgs. 21 aprile 2000, n.

185. Il beneficio è subordinato alla stipulazione di un contratto di affiancamento (da allegare al piano aziendale presentato all’ISMEA) con imprenditori agricoli di cui all’art. 2135 c.c. o coltivatori diretti di età superiore a 65 anni o pensionati, i quali si impegnano a trasferire al giovane le proprie competenze e quest’ultimo a contribuire alla gestione.

L’affiancamento ha una durata massima di tre anni e comporta in ogni caso la ripartizione degli utili in percentuali comprese tra il 30% e il 50% a favore del giovane imprenditore, a cui, durante tale periodo, è riconosciuta la qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP) di cui all’art. 1 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99.

Se il rapporto cessa anticipatamente, al giovane è riconosciuta una compensazione. Inoltre, nel caso di vendita, per i sei mesi successivi alla conclusione del contratto, a suo favore è riconosciuto il diritto di prelazione.

#### L’equiparazione professionale

Gli imprenditori agricoli professionali iscritti nella presidenza agricola sono equiparati ai coltivatori diretti (art. 7, ultimo comma, della l. 3 maggio 1982, n. 203).

## 14.

La dichiarazione dei redditi

#### Il domicilio fiscale

L’Ufficio delle entrate competente per l’accertamento è riferito al domicilio fiscale, che per le persone fisiche corrisponde all’iscrizione anagrafica e per le società alla sede legale (in mancanza, la sede ammi- nistrativa).

La variazione del domicilio fiscale ha effetto dal 60° giorno successivo all’evento. Se l’Amministrazione finanziaria ha deciso la variazione, l’effetto decorre dal periodo d’imposta successivo.

#### L’obbligo della dichiarazione dei redditi

I contribuenti debbono dichiarare i redditi relativi all’anno solare precedente utilizzando il modello REDDITI con articolazione distinta a seconda della posizione soggettiva dell’interessato. Le sole per- sone fisiche possono presentare il Mod. 730 al sostituto d’imposta, ovvero avvalendosi dell’assistenza fiscale prestata da un Centro autorizzato all’assistenza fiscale (CAF).

Il Mod. REDDITI non comprende anche i dati dell’IVA, dell’IRAP e di sostituto d’imposta.

|  |
| --- |
| **Il modello di dichiarazione annuale** |
| 1. Può utilizzare il Mod. 730 chi possiede redditi di lavoro dipendente e assimilati (ad es. contratti di lavoro a progetto e di collaborazione coordinata e continuativa) o da pensione nonché le seguenti tipologie di reddito:    * redditi dei terreni e dei fabbricati;    * redditi di capitale;    * redditi di lavoro autonomo per i quali non è richiesta la partita IVA (ad es., prestazioni di tipo occasionale);    * alcuni dei redditi diversi;    * alcuni dei redditi assoggettabili a tassazione separata. 2. Non può utilizzare il Mod. 730 ma deve presentare il Mod. REDDITI chi possiede le seguenti tipologie di reddito:    * redditi d’impresa, anche in forma di partecipazione;    * redditi di lavoro autonomo per i quali è richiesta la partita IVA;    * redditi diversi non compresi nel Mod. 730 (ad esempio, proventi derivanti dalla cessione di azienda). |

138 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

|  |
| --- |
| **Il modello di dichiarazione annuale** |
| 1. Non può utilizzare il Mod. 730 chi:    * deve presentare anche una sola delle seguenti dichiarazioni: IVA, IRAP, sostituto d’imposta (Mod. 770 ordinario e semplificato), cioè l’imprenditore agricolo non esonerato;    * non è residente in Italia nell’anno in cui il reddito è maturato e/o nell’anno di presentazione della dichiarazione;    * deve presentare la dichiarazione per conto del contribuente deceduto. |

Nel settore dell’agricoltura non sussiste l’obbligo della presentazione della dichiarazione dei redditi nei seguenti casi:

* possesso soltanto di redditi fondiari di ammontare non superiore a € 500, a condizione che non siano tenute le scritture contabili; dal computo è escluso il reddito dell’abitazione principale;
* possesso di soli redditi esenti (ad esempio, rendite INAIL per invalidità permanente) o già assogget- tati a prelievo a titolo di imposta (ad esempio, interessi sui depositi bancari).

L’obbligo di presentare la dichiarazione sussiste per le persone fisiche titolari di partita IVA (in quanto ob- bligate a tenere le scritture contabili) e per le società di persone, le società di capitali e gli enti commerciali.

Ai sensi dell’art. 1, comma 932, della l. 27 febbraio 2017, n. 205, per l'anno 2017 in cui si applicano le disposizioni sullo “spesometro” (art. 21 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78) il termine di presentazione delle dichiarazioni dei soggetti indicati all’art. 2 del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, in scadenza al 30 settembre era fissato al 31 ottobre. I soggetti IRES osservano tale regola se il periodo di imposta cincide con l’anno solare, mentre in caso contrario osservano la regola ordinaria nella seguente tabella:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Le dichiarazioni fiscali** | | | |
| **Soggetti obbligati** | **Modello** | **Termine per la presentazione**  **telematica** | **Termine per il versamento** |
| Persone fisiche | REDDITI PF | 30/09 (a) (b) | 30/6 (c) |
| Società semplici, s.n.c. e s.a.s. | REDDITI SP | 30/09 (a) (b) |
| Società di capitali | REDDITI SC | entro l’ultimo giorno del 9° mese successivo  alla chiusura del periodo d’imposta (b) | entro l’ultimo giorno del 6° mese  successivo alla chiusura del  periodo  di imposta (c) |
| Enti non commerciali | REDDITI ENC |
| Sostituti di imposta | Mod. 770 | 30/09 | – |
| 1. Il modello cartaceo va presentato presso un ufficio postale entro il 30 giugno solo dalle persone fisiche non obbligate alla presenta- zione in via telematica. 2. Ai sensi dell’art. 1, comma 932, della l. 27 dicembre 2017, n. 205, per l’anno 2017 cui si applicavano le disposizioni dell’art. 21 del   d.l. 31 maggio 2010, n. 78, il termine in scadenza al 30 settembre era fissato al 31 ottobre 2018.  (c) È possibile differire il versamento al 30° giorno successivo corrispondendo gli interessi dello 0,4%. | | | |

#### La presentazione della dichiarazione

La dichiarazione Mod. REDDITI va presentata esclusivamente in via telematica, direttamente ovvero

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

139

tramite un intermediario abilitato. Sono escluse dall’obbligo di presentazione della dichiarazione in via telematica soltanto le persone fisiche che:

* non possono presentare il Mod. 730;
* pur potendo presentare il Mod. 730, dichiarano alcuni redditi o comunicano dati contenuti nei qua- dri RM, RT e RW;
* devono presentare la dichiarazione per contribuenti deceduti.

In tale ipotesi la dichiarazione può essere presentata ad uno sportello postale, fermo restando che è possibile utilizzare la procedura telematica.

|  |
| --- |
| **Gli intermediari abilitati alla trasmissione della dichiarazione in via telematica** |
| 1. iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro; 2. iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle CCIAA per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria; 3. associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate all’art. 32, comma 1, lett. a), b) e c) del d.lgs. 9 luglio 1997,   n. 241, nonché quelle che associano soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;   1. centri autorizzati di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati; 2. altri soggetti individuati con decreto ministeriale (a). |
| (a) D.m. 18 febbraio 1999, d.m. 13 luglio 2000 (che ha abilitato gli avvocati e gli iscritti nel registro dei revisori contabili) e d.m. 19 aprile 2001 (che ha abilitato gli iscritti negli albi dei dottori agronomi e dei dottori forestali, degli agrotecnici e dei periti agrari nonché coloro che esercitano abitualmente l’attività di consulenza fiscale). |

Se la dichiarazione è presentata ad un ufficio postale (e non in via telematica), si applica la sanzione da

€ 250 a € 2.000 (circ. 29 giugno 2002, n. 54/E).

La dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è consegnata all’ufficio postale o è trasmessa all’Amministrazione finanziaria mediante procedure telematiche.

L’Amministrazione finanziaria può chiedere di esibire la dichiarazione fino al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello della presentazione (art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

Per i periodi d’imposta in corso al 31 dicembre 2016 e successivi il termine è fissato al 31 dicembre del quinto anno successivo. Nel caso di dichiarazione omessa o nulla il termine è elevato dal quinto al setti- mo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **La prescrizione della dichiarazione dei redditi** | | |
| **Redditi** | **L’Ufficio potrà accertare entro** | |
| *Anno del reddito* | *Per i redditi dichiarati* | *Per i redditi non dichiarati* |
| 2013 | 31 dicembre 2018 | 31 dicembre 2019 |
| 2014 | 31 dicembre 2019 | 31 dicembre 2020 |
| 2015 | 31 dicembre 2020 | 31 dicembre 2021 |
| 2016 | 31 dicembre 2022 | 31 dicembre 2024 |
| 2017 | 31 dicembre 2023 | 31 dicembre 2025 |
| 2018 | 31 dicembre 2024 | 31 dicembre 2026 |

140 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

|  |
| --- |
| *Nota bene:*   1. Fino alla scadenza del termine per la notifica dell’avviso di accertamento, cioè 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, elevato di un anno nel caso di dichiarazione omessa, l’accertamento può essere integrato o modificato con la notifica di un nuovo avviso per la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. 2. Il controllo formale della dichiarazione presentata va eseguito entro il 31 dicembre del secondo anno successivo (art. 36-ter del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600). L’esito del controllo formale è comunicato con il c.d. “avviso bonario”: se il pagamento avviene entro 30 giorni, la sanzione è ridotta dal 30% al 20%. |
| 1. La liquidazione delle somme dovute con la dichiarazione va eseguita entro l’inizio del periodo di presentazione della dichiarazione per l’anno successivo (art. 36-bis del d.P.R. citato). L’esito del controllo automatizzato è comunicato con il c.d. “avviso bonario”: se il pagamento avviene entro 30 giorni, la sanzione è ridotta dal 30% al 10%. 2. Nel caso di dichiarazione integrativa o presentata per ravvedimento operoso i termini per la notifica dalla cartella di pagamento e per l’accertamento decorrono dalla presentazione della nuova dichiarazione limitatamente agli elementi oggetto dell’integrazione (art. 1, comma 640, della l. 23 dicembre 2014, n. 190). |

#### I casi pratici della dichiarazione

A) La compilazione della dichiarazione

I redditi dominicale e agrario dei terreni vanno indicati esponendo le rendite catastali (analogamente a quanto è previsto per il Mod. 730), cioè senza operare anche la rivalutazione. La rivalutazione va effet- tuata nella fase di determinazione della base imponibile.

Il proprietario del terreno o il titolare di altro diritto reale devono dichiarare il reddito dominicale e il reddito agrario, se svolgono direttamente l’attività agricola. Se questa è esercitata da altra persona, que- sta deve dichiarare il reddito agrario.

Il quadro RA deve essere utilizzato:

1. da chi possiede, a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, terreni situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti in catasto con attribuzione di rendita; nel caso di usufrutto o altro diritto reale, il titolare della sola “nuda proprietà” non deve dichiarare il reddito del terreno;
2. dall’affittuario che esercita l’attività agricola nei fondi in affitto e gli associati nel caso di conduzione associata; l’affittuario deve dichiarare il reddito agrario a partire dalla data in cui ha effetto il contrario;
3. dal titolare dell’impresa agricola individuale, anche in forma di impresa familiare o dal titolare dell’azienda coniugale non gestita in forma societaria che gestisce il fondo; se questi non sono proprietari del terreno o non sono titolari del diritto di usufrutto o di altro diritto reale, va dichiarato il solo reddito agrario.

|  |
| --- |
| **ATTENZIONE** |
| L’art. 1, comma 44, della l. 11/12/2016, n. 232, afferma che per gli anni 2017, 2018 e 2019, i redditi dominicali e agrari non concorrono a formare la base imponibile ai fini dell’IRPEF dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali di cui all’art. 1 del d.lgs. 29/3/2004, n. 99.  Le istituzioni alla dichiarazione dei redditi richiedono di compilare il quadro RA evidenziando i redditi dominicale e agrario (non rivalutati) riportando la loro somma, esclusa da imposizione, nella casella 13. La procedura va seguita anche dal socio di società semplice in possesso dei suddetti requisiti: la somma dei redditi esclusi va indicata nel rigo RH13.  I soci di società di persone, anche se è stata esercitata l’opzione per la tassazione su base catastale, non possono applicare tale procedura.  Tale regola agevolativa, annulla la deduzione dal reddito dei contributi ai consorzi di bonifica e la detrazione del 19% con- teggiata sugli interessi passivi relativi a presiti e mutui agrari. |

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

141

Non deve compilare il quadro RA il partecipante all’impresa familiare agricola, il coniuge nell’azienda coniugale e i soci di società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice e di fatto poiché va utilizzato il quadro RH per indicare la quota di partecipazione.

Va compilato il quadro RL per dichiarare i redditi dei terreni situati all’estero (per i quali va fatta la segnalazione RW ed è dovuta l’IVIE-imposta sul valore degli immobili situati all’estero) e di quelli dati in affitto per usi non agricoli (ad es., per una cava, ecc.), nonché i redditi di natura fondiaria non deter- minabili catastalmente (ad es., censi, decime, ecc.).

1. Il collegamento con l’IMU

L’IMU (Imposta municipale propria) sostituisce, per la parte immobiliare, l’IRPEF e le relative addizio- nali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, avendo come presupposto il pos- sesso di immobili diversi dall’abitazione principale (art. 8, commi 1 e 2, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23).

Nel caso di terreni non affittati, l’IMU sostituisce l’IRPEF (nonché le relative addizionali sul reddito dominicale), mentre il reddito agrario continua ad essere assoggettato all’IRPEF. In pratica, se i terreni:

* 1. non sono affittati, rileva il solo reddito agrario;
  2. sono affittati, sono dovute sia l’IMU sia l’IRPEF;
  3. per i quali è prevista l’esenzione dall’IMU, anche se non affittati, sono assoggettati all’IRPEF (ad esempio, i terreni ubicati in aree montane o di collina delimitati ai sensi dell’art. 15 della l. 27 dicembre 1977, n. 984);
  4. agricoli, nonché quelli non coltivati, di cui all’art. 13, comma 5, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali iscritti nella previ- denza agricola, sono assoggettati all’IRPEF, per i quali, per l’anno 2013, non era dovuta l’IMU.

|  |
| --- |
| **L’esenzione dei terreni dall’IMU dall’anno 2016 (art. 1, comma 13, della l. 28 dicembre 2015, n. 208)** |
| 1. Terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell’art. 15 della l. 27 dicembre 1977, n. 984, sulla base dei criteri individuati dalla circolare 14 giugno 1993, n. 9, del Ministero delle finanze; 2. Terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all’art. 1 della d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione; 3. Terreni ubicati nei comuni delle isole minori di cui all’Allegato A annesso alla l. 28 dicembre 2001, n. 448; 4. Terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisa e inusucapibile; 5. Terreni ubicati nei territori dei comuni cessati per effetto di fusione o di incorporazione, se indicati nella circolare suddetta (circolare 14 luglio 2016, n. 4/DF). |

1. I redditi di terreni

È esonerato dal presentare la dichiarazione chi possiede soltanto redditi fondiari di ammontare non superiore a € 500 e non ha l’obbligo di tenere le scritture contabili. La regola non si applica alle società di persone e di capitali.

1. I terreni condotti in economia

Per i terreni condotti in economia, i redditi dominicale e agrario vanno rivalutati come segue:

* 1. reddito dominicale: 80%;
  2. reddito agrario: 70%.

142 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

Gli importi così determinati vanno rivalutati ulteriormente per effetto delle modifiche recate dall’art. 1, comma 512, della l. 24 giugno 2012, n. 228, del 30%.

Le rivalutazioni dell’80% e del 70% non si applicano per i terreni concessi in affitto a giovani agricoltori.

Nel caso di perdita per eventi naturali di almeno il 30% del prodotto ordinario del fondo i redditi dominicale ed agrario dell’anno si considerano inesistenti purché l’evento dannoso sia denunciato entro tre mesi dalla data dell’evento, ovvero, se la data non è esattamente determinabile, almeno 15 giorni prima dell’inizio del raccolto.

1. La coltivazione per conto terzi

È attratta nel reddito agrario la coltivazione di prodotti vegetali per conto di terzi svolte entro i limiti di cui all’art. 32, comma 2, lett. b), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

1. I terreni concessi in affitto

Il concedente indica il minore reddito tra quello effettivamente percepito per l’affitto del fondo secondo le regole di «equo fitto» (cioè in regime legale di determinazione del canone) e il reddito dominicale rivalutato, se, per effetto del regime legale di determinazione del canone, questo è inferiore per oltre 1/5 alla rendita catastale (art. 185 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

L’affittuario dichiara il reddito agrario del fondo.

Non si applica la rivalutazione dell’80% per il reddito dominicale e del 70% per il reddito agrario per i terreni concessi in affitto a giovani agricoltori.

1. La detrazione per i canoni di affitto

I coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola di età in- feriore a 35 anni, nel rispetto delle regole *de minimis* operanti nel settore agricolo, beneficiano di una detrazione ai fini dell’IRPEF nella misura del 19% conteggiata sui canoni di affitto dei terreni agricoli, purché diversi da quelli posseduti dai genitori, entro il limite di € 80 per ciascun ettaro e fino ad un massimo di € 1.200 annui, a condizione che il contratto sia stato redatto per iscritto (art. 16, comma 1-quinquies, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

1. La conduzione associata

Nel caso di conduzione associata del fondo, il reddito agrario va dichiarato limitatamente alla quota spettante. Il contribuente deve conservare l’atto sottoscritto da tutti gli associati da cui risultino la quota di reddito agrario spettante a ciascuno e la decorrenza del contratto. In assenza, si presume che il reddito è ripartito in parti uguali tra tutti gli associati.

1. L’autodenuncia catastale

Per i redditi dominicali ed agrari dei terreni valgono le risultanze catastali solo se c’è la perfetta corrispondenza tra la coltura effettivamente presente sul fondo e quella risultante in catasto (art. 11-bis della l. 13 maggio 1988, n. 154).

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

143

Se la coltura presente non corrisponde a quella censita in catasto, il possessore (a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale) deve attribuire alle superfici interessate dalle variazioni delle colture la tariffa di estimo attuale relativa alla qualità di coltura in produzione.

1. Il terreno in comproprietà

Nel caso di comunione o comproprietà di terreni, compresa la comunione tacita familiare, ciascun con- titolare deve considerare la quota spettante di reddito dominicale e di reddito agrario.

|  |
| --- |
| **La comunione tacita familiare** |
| A seguito dell’intervenuta modificazione in impresa agricola individuale della comunione tacita familiare di cui all’art. 230-bis, ultimo comma, c.c., e della società di fatto esercente attività indicate all’art. 2135 c.c., il titolare dell’impresa indi- viduale può presentare il Mod. REDDITI, indicando, nel quadro RA, l’intero reddito agrario del terreno sul quale è esercitata l’attività e la quota spettante di reddito dominicale.  Gli altri comproprietari indicano solo la quota di reddito dominicale. |

1. Il collaboratore dell’impresa familiare

L’art. 5, comma 4 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, consente di attribuire il reddito ai collaboratori familiari a condizione che i loro nominativi, con il rapporto di parentela o di affinità con l’imprenditore, risultino «da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore all’inizio del periodo d’imposta».

Chi inizia l’attività nel corso dell’anno ed enuncia fiscalmente l’impresa familiare può applicare imme- diatamente la normativa (c.m. 19 maggio 2000, n. 101/E).

Secondo le istruzioni del Mod. 730/2019, il titolare dell’impresa familiare presenta il Mod. REDDITI indicando la propria quota di reddito agrario dell’impresa familiare (non inferiore al 51%) e la quota di proprietà del reddito dominicale. Inoltre, attribuisce ai familiari la quota di partecipazione agli utili e attesta che le quote sono proporzionate alla qualità e quantità del lavoro effettivamente prestato nell’impresa in modo continuativo e prevalente.

I familiari non dichiarano la quota di reddito nel quadro RH del Mod. REDDITI ma, «diversamente dal titolare, possono presentare il Mod. 730 indicando nel quadro A la quota di spettanza del reddito agrario, nel limite non eccedente il 49%, oltre alla quota di proprietà per quanto riguarda il reddito dominicale».

Il titolare dell’impresa agricola coniugale non gestita in forma societaria indica nel quadro RA il 50% del reddito agrario, oltre all’eventuale quota spettante del reddito dominicale. Il coniuge indica il 50% del reddito agrario nel quadro RH e l’eventuale quota spettante del reddito dominicale del quadro RA.

1. Il socio di società semplice agricola

Il Mod. 730 può essere usato dai soci di società semplici operanti in agricoltura per dichiarare la quota di reddito agrario.

La società semplice compila il Mod. REDDITI-Società di persone indicando il reddito agrario del terre- no in conduzione e il reddito dominicale (ma solo se ne è anche proprietaria).

144 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

I redditi delle società semplici (al pari delle società in nome collettivo e in accomandita semplice) sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili. Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall’atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all’inizio del periodo d’imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali.

1. L’allevamento di animali

Per chi esercita l’attività di allevamento oltre il limite indicato all’art. 32, lett. b), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito d’impresa nell’ammontare determinato attribuendo a ciascun capo un reddito pari al valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il limite medesimo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze di costi (art. 56, comma 5, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). Le relative spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione. Il valore medio e il coefficiente sono stabiliti ogni due anni con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole e forestali. Questa regola non può essere applicata dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società di capitali e dagli enti commerciali che determinano il reddito complessivo eseguendo la differenza tra i ricavi ed i costi. Tuttavia, le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative con la qualifica di «società agricola» (art. 2 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99) possono optare per applicare la tariffa di reddito agrario (art. 1, comma 1093, della 27 dicembre 2006, n. 296) con le modalità definite dal d.m. 27 settembre 2007, n. 213.

L’art. 32 afferma che tale attività rientra nell’ambito agricolo se è svolta non con «mangimi ottenuti per almeno un quarto dal terreno» ma con «mangimi ottenibili per un quarto del terreno». Per la parte eccedente il limite agrario, il reddito è determinato in maniera forfetaria utilizzando i valori stabiliti con d.m.

Per le superfici acquatiche, marine o vallive, utilizzate per l’allevamento ittico, in mancanza della corri- spondente qualità nel quadro di qualificazione catastale, i redditi dominicale e agrario sono determinati applicando la tariffa più alta del seminativo di classe prima in vigore nella Provincia di appartenenza, o in quella prospiciente nel caso di allevamento marino (art. 3-ter del d.l. 10 giugno 2006, n. 106).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **La dichiarazione** | | |
| **Tipo di azienda agricola** | **Attività** | **Metodo di determinazione del reddito** |
| Impresa individuale | prettamente agricola | estimi catastali di reddito dominicale e agrario (Mod. REDDITI/RA) |
| allevamento con terreno insufficiente | regime forfetario (Mod. REDDITI/RD) (a) |
| produzione di vegetali | determinazione ai sensi dell’art. 56-bis, comma 1 (Mod. REDDITI/RD) (a) |

*- segue -*

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

145

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | agriturismo | regime forfetario (25% dei ricavi = reddito imponibile)  (Mod. REDDITI/RD) (a) |
| manipolazione, conservazione, trasformazio- ne, valorizzazione e commercializzazione di prodotti diversi da quelli indicati all’art. 32, comma 2, lett. c) | regime forfetario (15% dei ricavi = reddito imponibile)  (Mod. REDDITI/RG) (a) |
| fornitura di servizi | regime forfetario: (25% dei ricavi = reddito imponibile)  (Mod. REDDITI/RD) (a) |
| **Tipo di azienda agricola** | **Attività** | **Metodo di determinazione del reddito** |
| Società semplice | prettamente agricola | estimi catastali di reddito dominicale e agrario (Mod. REDDITI/RA) |
| allevamento con terreno insufficiente | regime forfetario (Mod. REDDITI/RD) (a) |
| produzione di vegetali | determinazione ai sensi dell’art. 56-bis, comma 1 (Mod. REDDITI/RD) (a) |
| agriturismo | regime forfetario (25% dei ricavi = reddito imponibile)  (Mod. REDDITI/RD) (a) |
| manipolazione, conservazione, trasformazio- ne, valorizzazione e commercializzazione di prodotti diversi da quelli indicati all’art. 32, comma 2, lett. c) | regime forfetario (15% dei ricavi = reddito imponibile)  (Mod. REDDITI/RD) (a) |
| fornitura di servizi di cui all’art. 2135, comma 3, c.c. | regime forfetario (25% dei ricavi = reddito imponibile)  (Mod. REDDITI/RD) (a) |
| Società in nome collettivo e società in accomandita semplice | prettamente agricola; allevamento con terreno insufficiente; produzione di vegetali; manipo- lazione, conservazione, ecc. di prodotti diversi da quelli indicati all’art. 32, comma 2, lett. c); fornitura di servizi | regime ordinario o semplificato secondo le norme del reddito d’impresa  (Mod. REDDITI/RF o RG) |
| agriturismo | regime forfetario (25% dei ricavi = reddito imponibile)  (Mod. REDDITI/RD) (a) |
| Società di capitale | prettamente agricola | reddito d’impresa (Mod. REDDITI/RF) |
| allevamento con terreno insufficiente |
| attività accessorie |
| Enti  non commerciali | prettamente agricola | estimi catastali di reddito dominicale e agrario (Mod. REDDITI/RA) |
| allevamento con terreno insufficiente; produzione di vegetali; manipola-  zione, ecc.; fornitura di servizi | regime forfetario (Mod. REDDITI/RD) (a) |
| agriturismo | forfetario (25% dei ricavi = reddito imponibile) (Mod. REDDITI/RD) (a) |

*- segue -*

146 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

|  |
| --- |
| (a) È ammessa l’opzione per determinare il reddito d’impresa in regime ordinario o semplificato (Mod. REDDITI/RF o Mod. REDDITI/RG). |
| **Avvertenze**  1. L’art. 1 della l. 23 dicembre 2006, n. 296, dispone che:   * le s.n.c., le s.a.s., le s.r.l. e le società cooperative con la qualifica di «società agricola» (art. 2 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99) possono optare per determinare il reddito su base catastale ai sensi del d.m. 27 settembre 2007, n. 213 (commi 1093 e 1095); * le s.n.c., le s.a.s. e le s.r.l. costituite da imprenditori agricoli, che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, con- servazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci, possono determinare il reddito applicando all’ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 25% (comma 1094). |

#### L’IRPEF e le addizionali

1. L’IRPEF

L’IRPEF è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili indicati all’art. 10, le aliquote previste per i seguenti scaglioni di reddito.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Gli scaglioni di reddito e le aliquote** | | |
| **Reddito (in euro)** | **Aliquota** | **IRPEF sul massimo** |
| Fino a 15.000 | 23% | 3.450 |
| oltre 15.000 e fino a 28.000 | 27% | 6.960 |
| oltre 28.000 e fino a 55.000 | 38% | 17.220 |
| oltre 55.000 e fino a 75.000 | 41% | 25.420 |
| oltre 75.000 | 43% | 25.420+43% sull’eccedenza del reddito |

L’IRPEF liquidata è ridotta per l’importo corrispondente alle detrazioni spettanti per carichi di famiglia, per tipologia di reddito e per altre spese rilevanti.

1. L’addizionale regionale

L’addizionale regionale all’IRPEF (art. 50 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446) si applica con l’aliquota dell’1,23% sul reddito imponibile; tuttavia, la regione può deliberare la variazione dell’aliquota. Non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi. Va versata, in un’unica soluzione, con il Mod. F24 (codice- tributo «3801 - addizionale regionale all’IRPEF»), entro i termini previsti per il versamento del saldo dell’IRPEF, a favore della Regione in cui il contribuente ha il domicilio fiscale al giorno 31 dicembre dell’anno cui il tributo si riferisce.

1. L’addizionale comunale e provinciale

L’art. 1 del d.lgs. 28 settembre 1998, n. 360, ha istituito l’addizionale comunale all’IRPEF, che non è deducibile, dovuta al Comune nel quale il contribuente ha il domicilio fiscale alla data del 1° gennaio dell’anno cui si riferisce l’addizionale stessa.

L’aliquota, deliberata da ciascun Comune, si applica sul reddito imponibile determinato agli effetti dell’IRPEF.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

147

È dovuto l’acconto nella misura del 30% dell’addizionale dovuta per l’anno precedente (art. 1, comma 142, della l. 27 dicembre 2007, n. 296), da versare con il codice tributo 3843. Per il saldo va utilizzato il codice tributo 3844.

#### Gli oneri deducibili e detraibili

1. La regola

Il contribuente può dedurre dal reddito complessivo gli oneri e le spese indicati all’art. 10 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Invece, per gli oneri indicati all’art. 15, è ammessa una detrazione d’imposta da conteggiare in ragione del 19% della spesa sostenuta.

Nel settore dell’agricoltura hanno rilevanza gli oneri gravanti qui di seguito indicati.

1. Gli oneri che gravano sugli immobili

Sono deducibili dal reddito:

* i canoni, i livelli, i censi e gli altri oneri gravanti sui redditi dei beni immobili che concorrono a for- mare il reddito complessivo;
* i contributi corrisposti ai consorzi obbligatori per legge o in dipendenza di provvedimenti della Pubblica Amministrazione, ad esempio, a titolo di irrigazione, di bonifica, ecc., purché non esistano delle tariffe specifiche derivate e di deduzione (nota min. 25 gennaio 1982, n. 8/721).

La ris. 4 luglio 2013, n. 44/E, ammette la deduzione dei contributi versati ai consorzi di bonifica nei casi in cui, in assenza dell’IMU, i redditi avrebbero concorso a formare il reddito complessivo. Tuttavia, il beneficio è escluso se l’onere del contributo concorre a determinare la tariffa di estimo catastale.

1. I contributi obbligatori

Sono deducibili dal reddito:

* i contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge;
* i contributi versati facoltativamente alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di apparte- nenza e quelli versati per la ricongiunzione dei periodi assicurativi.

1. Gli interessi passivi

Il contribuente può detrarre dall’IRPEF lorda il 19% dell’ammontare degli interessi passivi (compresi gli oneri accessori e le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione) che effettivamente sono stati pagati in dipendenza di prestiti o di mutui agrari di ogni specie (compresi anche gli oneri fi- scali, le commissioni, ecc.). La detrazione si calcola su di un importo massimo pari alla rendita catastale dei terreni dichiarati. Sono considerati prestiti o mutui agrari quelli che sono riconducibili nell’ambito di applicazione del d.P.R. 27 luglio 1927, n. 1509.

148 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

Sono considerati «operazioni di credito agrario di esercizio» i prestiti contratti per la conduzione di aziende agricole. Sono considerati «operazioni di credito agrario di miglioramento» i mutui ed i prestiti che sono stati erogati per fatti straordinari (ad es., trasformazioni colturali, sistemazione e miglioramento dei terreni, ecc.).

Se il mutuo è sovvenzionato con contributi pubblici, non erogati in conto capitale, va considerato l’im- porto degli interessi rimasto a carico.

Se i coniugi sono cointestatari del contratto di mutuo, la quota deducibile va ripartita tra gli stessi. Se il coniuge è fiscalmente a carico dell’altro, la detrazione è integrale per quest’ultimo.

1. I contributi previdenziali non obbligatori

Sono oneri deducibili i contributi previdenziali ed assistenziali corrisposti ed effettivamente pagati in ottemperanza a disposizioni di legge e le somme versate per la ricongiunzione dei periodi assicu- rativi.

Non hanno riconoscimento i contributi corrisposti ad enti che erogano un trattamento previdenziale di tipo diverso.

I contributi versati ai fondi pensione previsti dal d.lgs. 5 dicembre 2005, n. 252, sono deducibili dal reddito per un importo non superiore a € 5.164,57 (lett. e-bis)) dell’art. 10 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

I contributi versati ai fondi integrativi del Servizio Sanitario Nazionale, istituiti o adeguati ai sensi dell’art. 9 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, sono deducibili per un importo complessivo non superio- re a € 3.615,20. I contributi versati nell’interesse delle persone fiscalmente a carico sono deducibili per l’ammontare non dedotto dalle persone stesse, fermo restando l’importo complessivo stabilito (art. 10, comma 1, lett. e-ter)), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

1. Le spese per la conservazione del patrimonio storico ed artistico

È riconosciuta la detrazione del 19% per le spese sostenute, in quanto obbligatorie, per la manutenzione, la protezione od il restauro delle cose vincolate ai sensi, attualmente, del d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42. Il beneficio è riconosciuto anche se gli interventi non sono obbligatori per legge, previa certificazione rilasciata dalla competente autorità.

1. I contributi agricoli unificati

Non sono deducibili i contributi agricoli unificati pagati per la sola parte afferente i dipendenti. Ha riconoscimento l’importo pagato per la propria posizione di imprenditore agricolo.

1. Le spese veterinarie

Le spese veterinarie, fino all’importo di € 387,34, hanno riconoscimento ai fini della detrazione IRPEF del 19%, per la parte eccedente € 129,11. Ad esempio se la spesa è di € 129,11 non sussiste la detrazione. Se è di € 229,11 la detrazione è di € 19,00 (cioè il 19% di € 100), se è di € 464 la stessa è di € 49,06 (cioè il 19% di € 258,23).

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

149

Secondo il d.m. 6 giugno 2001, n. 289, la detrazione:

* è riconosciuta solo per le spese veterinarie sostenute per la cura di animali legalmente detenuti a scopo di compagnia o per pratica sportiva;
* è esclusa per le spese relative ad animali destinati all’allevamento, alla riproduzione o al consumo alimentare, di animali di qualunque specie allevati o detenuti nell’esercizio di attività commerciali o agricole e di animali utilizzati per attività illecite.

1. I premi di assicurazione per eventi calamitosi

La detrazione del 19% è riconosciuta per i premi di assicurazione pagati aventi per oggetto il rischio di eventi calamitosi riferiti a polizze stipulate, a decorrere dal 1° gennaio 2018, relativamente a unità im- mobiliari ad uso abitativo (art. 1, comma 768, della l. 27 dicembre 2017, n. 205).

L) Le società semplici

Gli interessi passivi relativi a prestiti e mutui agrari e le spese per la manutenzione, protezione o restauro del patrimonio storico, artistico e archivistico, se sono stati sostenuti da una società semplice, permetto- no a ciascun socio di conteggiare, per la quota-parte attribuita, la detrazione del 19%.

Questa regola si applica, sempre pro quota, per la detrazione per le spese sostenute per il recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici ai sensi dell’art. 16-bis del d.P.R. 22 di- cembre 1986, n. 917.

#### I versamenti delle imposte

Il versamento del saldo dovuto con la dichiarazione dei redditi e dell’IRAP (compresi i contributi pre- videnziali) dovute dalle persone fisiche e dalle società di persone deve essere eseguito entro il giorno 30 giugno dell’anno successivo oppure entro il 30° giorno successivo corrispondendo anche gli interessi nella misura forfettaria dello 0,4%, nonché, da ultimo, in rate mensili (corrispondendo gli interessi nella misura dello 0,33% per ogni mese) per le quali la procedura deve concludersi nel mese di novembre, tenendo conto del fatto che il titolare di partita IVA deve rispettare la scadenza del giorno 16 di ogni mese mentre quella del 30 in caso contrario.

L’acconto dell’IRPEF e dell’IRAP dovuto sui redditi dell’anno in corso deve essere versato in due rate delle quali:

* la prima, pari al 40% dell’acconto dovuto, entro il 30 giugno ovvero il 30 luglio con la maggiorazione dello 0,4%; per i soggetti Ires, l’acconto dell’IRES e dell’IRAP va versato entro l’ultimo giorno del 6° mese successivo alla chiusura dell’esercizio o del periodo di gestione ovvero entro il 30° giorno successivo corrispondendo anche gli interessi nella misura fissa dello 0,4%; è possibile beneficiare della rateazione;
* la seconda, pari al 60% dell’acconto dovuto, entro il 30 novembre (per i soggetti IRES, entro l’ultimo giorno dell’11° mese dell’esercizio o del periodo di gestione successivo).

150 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

L’acconto dovuto complessivamente è pari al 100% dell’IRPEF dovuta per il precedente periodo d’im- posta, al netto delle detrazioni, dei crediti d’imposta e delle ritenute d’acconto.

Le stesse regole valgono per l’IRAP.

Nel calcolo dell’acconto è possibile considerare il minor reddito imponibile presunto e le variazioni intervenute per maggiori oneri deducibili o detrazioni o crediti d’imposta.

|  |
| --- |
| L’acconto delle imposte può essere versato in una o due rate secondo le seguenti articolazioni:   * fino a € 103 della prima rata: nessun acconto; * da € 103 a € 257: 100% entro il 30 novembre; * oltre € 257: 100% ripartito in due rate di cui il 40% entro il 30 giugno ed il 60% entro il 30 novembre. |

I soggetti IRES eseguono il versamento del primo acconto e del saldo dell’IRES e dell’IRAP entro l’ul- timo giorno del 6° mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta; se, in base a norma di legge, approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura del periodo d’imposta, eseguono il versamento entro il mese successivo a quello di approvazione del bilancio. Se il bilancio non è approvato entro il termine, previsto dalla normativa, di 180 giorni dalla chiusura dell’esercizio, il versamento va effettuato entro l’ultimo giorno del mese successivo a quello sopra indicato. Ad esempio, se il bilancio per l’anno 2018 è approvato il 30 giugno 2019, il pagamento va effettuato entro il 31 luglio; lo stesso dicasi se a tale data il bilancio non è approvato.

## 15.

Gli obblighi contabili

#### L’obbligo contabile

L’obbligo contabile presenta le seguenti articolazioni:

* imprenditore agricolo esonerato ai fini IVA;
* imprenditore agricolo non esonerato ai fini IVA;
* imprenditore commerciale che esercita un’attività agricola;
* società in nome collettivo ed in accomandita semplice che esercita l’attività agricola, anche in manie- ra accessoria;
* società di capitali od equiparata che esercita l’attività agricola, anche in maniera accessoria;
* altro soggetto passivo IRES, diverso dalle società di capitali e dagli enti commerciali, che esercita anche un’attività agricola.

I redditi fondiari sono determinati in ogni caso secondo le regole catastali, per cui l’obbligo contabile nel settore perde quelle caratteristiche rilevanti ai fini dell’accertamento che sono presenti nel settore commerciale.

#### L’agricoltore esonerato ai fini IVA

L’art. 18, comma 4, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, esclude l’obbligo di tenuta delle scritture contabili esclusivamente per l’imprenditore agricolo che è esonerato ai fini dell’applicazione dell’IVA ai sensi dell’art. 34 e dall'art. 34-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (vedasi la parte sull’IVA) nonché dall’art. 1, comma 699, della L. 30 dicembre 2018, n. 145.

#### Il produttore agricolo non esonerato ai fini dell’IVA

L’agricoltore deve tenere i soli registri IVA (d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) e i documenti contabili di supporto (vedasi la parte sull’IVA).

152 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

I problemi operativi della fattura elettronica

L’esonero: i soli produttori agricoli che sono esonerati dagli obblighi contabili (art. 34, sesto comma) non devono emettere la fattura elettronica.

Le autofatture per omaggi o per autoconsumo: vanno emesse come fatture elettroniche e inviate al SdI. L’agricoltore esonerato:

1. se è superato il limite di € 7.000 di volume d’affari annuo, il regime di esonero cessa a decorrere dall’anno successivo, a condizione che i “beni diversi” dai prodotti agricoli non siano superiori a 1/3; in tale ultimo caso, le fatture emesse e ricevute vanno annotate in apposito registro; sulle cessioni di prodotti agricoli si applicano le percentuali di compensazione e sulle “operazioni diverse” le aliquote IVA;
2. le autofatture emesse dai cessionari/committenti e le fatture di acquisto transitano dal SdI per cui nell’anno in questione il produttore non deve emettere la fattura.

I passaggi alla contabilità separata: il passaggio tra contabilità separate obbliga ad emettere la fattura da inviare al SdI.

La vendita all’esportatore abituale: gli estremi della lettera d’intento ricevuta vanno indicati in uno dei campi facoltativi (ad es., nel campo “causale”).

La cooperativa che emette la fattura per conto dei soci: se nella fattura emessa dalla cooperativa per conto del socio è riportato l’indirizzo telematico di questi, il SdI consegna la fattura a tale indirizzo, salvo il caso in cui il cessionario/committente abbia utilizzato il servizio di registrazione presente nel portale “Fatture e corrispettivi”.

La fattura emessa verso una partita IVA:

1. inesistente (o un codice fiscale inesistente), il SdI scarta la fattura che non è conforme all’art. 21;
2. cessata (o un codice fiscale di soggetto deceduto) ma esistente nell’anagrafe tributaria, il SdI non scarta la fattura (che è sta emessa correttamente) ma l’Agenzia delle entrate potrà effettuare controlli.

I moduli polivalenti ricevute/fatture fiscali utilizzati per l’attività di agriturismo: a decorrere dal 1°.1.2019 non può essere utilizzato il modello polivalente (ovvero la “fattura-ricevuta fiscale”) dovendo emettere soltanto le fatture elettroniche. Tuttavia, l’uso può permanere soltanto da chi è esonerato da tale obbligo (ad es., chi applica il c.d. “regime forfettario” di cui all’art. 1, commi da 54 a 89, della L. 23 dicembre 2014, n. 190).

Fattura di acquisto cartacea emessa nel 2018 ma ricevuta nel 2019: il documento non è soggetto all’obbligo di fatturazione elettronica, a differenza dell’eventuale nota di variazione emessa nel 2019.

La fattura differita: è possibile emettere la “fattura elettronica differita” entro il giorno 15 del mese successivo a quello della cessione dei beni. Ad esempio, se l’operazione è avvenuta il 12 maggio 2019, la fattura può essere emessa entro il 15 giugno dovendo:

1. emettere al momento della consegna o spedizione (12 maggio) il documento di trasporto (o altro documento equipollente) ai sensi del D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472;
2. emettere la fattura elettronica entro il 15 giugno riportandovi il numero e la data del documento di trasporto;
3. considerare l’Iva nella liquidazione del mese di maggio.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

153

Le operazioni fuori dal campo di applicazione dell’IVA: per tali operazioni (ad es., interessi di mora, ecc.) e per le operazioni “monofase” di cui all’art. 74 (ad es., periodici, libri, ecc.) l’operatore non ha l’obbligo di emettere la fattura, neppure in forma elettronica.

Il ricevimento di fattura per beni o servizi mai acquistati: l’operatore può rifiutarla o contestarla comunicando direttamente al cedente (ad es., via e-mail, telefono, ecc.) ma non può rivolgersi al SdI. Le prestazioni di servizi rese: è possibile emettere la fattura differita entro il 15 del mese successivo a quello di incasso del corrispettivo a condizione che sia stato emesso un documento (ad. es., la c.d. “fattura pro-forma”) che contenga la data di effettuazione e la descrizione dell’operazione e le parti contraenti.

Le operazioni intracomunitarie: la fatturazione elettronica non esclude l’obbligo di presentare i modelli INTRA, a differenza di quanto è previsto per le operazioni er le quali è emessa la bolletta doganale. Tuttavia, l’operatore può decidere di adottare tale formalità al fine di restare escluso dall’obbligo di comunicare i dati (c.d. “esterometro) relativi alle sole fatture emesse, fermo restando l’esclusione, in qualsiasi caso, per le importazioni.

L’indirizzo dedicato: anziché utilizzare l’indirizzo PEC iscritto nel registro delle imprese, l’operatore può scegliere anche di trasmettere e/o ricevere le fatture tramite l’indirizzo del suo intermediario o di un soggetto terzo ovvero altro proprio indirizzo registrato nel portale “Fatture e corrispettivi”,

I registri sezionali: non è necessario adottare registri sezionali per registrare fatture elettroniche (emesse verso soggetti stabiliti in Italia) e fatture analogiche (emesse nei confronti di soggetti esteri o, su opzione, per operazioni intracomunitarie o esportazioni), avvalendosi di differenti modalità di conservazione. La numerazione può essere univoca per cui le fatture 1 e 2 possono essere elettroniche, la 3 analogica, la 4 elettronica, ecc. sena dover utilizzare registri distinti.

Le autofatture in regime di reverse charge (o inversione contabile):

1. per gli acquisti intracomunitari e gli acquisti di servizi extracomunitari, l’operatore deve inviare la comunicazione “ “esterometro”
2. per gli acquisti interni, la fattura ricevuta indica la natura “N6” per cui va integrata con l’IVA e an- notata nei registri delle fatture e degli acquisti.

La circolare 2 luglio 2018, n. 13/E, consente, in alternativa, di predisporre un altro documento (c.d. “autofattura”) da inviare al SdI.

La quietanza: dal 1° luglio 2019 la fattura deve indicare la “data in cui è effettuata la cessione dei beni o la prestazione dei servizi ovvero data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, sempreché tale data sia diversa dalla data di emissione della fattura” (art. 21, comma 2, lett. g-bis). Il rilascio della quietanza (art. 1199 c.c.), che ha solo rilevanza commerciale e non anche fiscale, può essere sostituito dalla ricevuta POS o dal rilascio dello scontrino/ricevuta fiscale (ovvero dal c.d. “documento commer- ciale” nel caso di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi ai sensi dell’art. 2 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 127).

Il cliente consumatore finale: va emessa la fattura elettronica di cui copia analogica o elettronica va consegnata al cliente, salvo che questi vi rinunci. Nel caso di discordanza tra i due documenti, la fattura elettronica e non quella digitale ha rilevanza fiscale.

154 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

La fattura elettronica preceduta dall’emissione dello scontrino o dalla ricevuta fiscale (o, nel caso di trasmissione telematica dei corrispettivi, dal “documento commerciale”): nella fattura vanno riportati gli estremi identificativi cioè l’indicazione del tipo di documento, l’estremo identificativo alfanumerico, il numero progressivo e la data del documento già richiamato.

I conferimenti alle cooperative agricole: la cooperativa può emettere la fattura per ogni singolo socio utilizzando una numerazione distinta per ciascun conferente (ad es., 1/Cop …, 2/Cop .., ecc.) in modo che le fatture, per ciascun socio, sono progressive e distinte dalle fatture che l’interessato emette per altre operazioni (oggetto di diversa numerazione). La cooperativa deve valorizzare i blocchi “Terzo intermediario o Soggetto emittente” e “Soggetto emittente”, inserendo i dati della cooperativa e indicando che l’emittente è il Cessionario/committente”; nel documento va inserito il proprio indirizzo telematico (ad es., l’indirizzo PEC o il codice destinatario) come destinatario della fattura e va comunicato al produttore agricolo di aver messo la fattura trasmettendogli (tramite e-mail o altro strumento) il duplicato del file XML della fattura elettronica o copia in formato PDF della fattura (eventualmente con la relativa ricevuta di consegna pervenuta dal SdI), ricordando che il socio può consultare o scaricare la fattura elettronica anche nella propria area riservata “Fatture e Corrispettivi”.

L’imposta di bollo: la marca da bollo non va applicata fisicamente sulla fattura elettronica ma sul documento va indicato che il tributo è dovuto virtualmente. Al termine di ogni trimestre l’Agenzia delle entrate rende noto, sul proprio sito, l’importo dovuto da pagare con addebito sul proprio conto corrente bancario (o postale) o mediante il Mod. F24 predisposto appositamente (D.M. 28 dicembre 2018).

|  |  |
| --- | --- |
| **L’obbligo dell'imposta di bollo** | |
| Tipo di fattura | Imposta |
| Contribuenti minimi e in regime forfetario, se la fattura è di importo:  - superiore a 77,47 €  - fino a 77,47 € | SI NO |
| Fatture esenti da IVA d'importo:  - superiore a 77,47 €  - fino a 77,47 € | SI NO |
| Fatture in regime di reverse charge | NO |
| Fatture in regime di split payament | NO |
| Fattura per cessioni intracomunitarie | NO |
| Fattura per esportazione di beni (art. 8, lettere a) e b)) Fattura emessa nei confronti di esportatori abituali (art.8, lettera c)):  - superiore a 77,47 €  - fino a 77,47 € | NO  SI NO |

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

155

#### La semplificazione contabile

Chi esercita l’agriturismo (art. 5 della l. 31 dicembre 1991, n. 413) e le attività agricole connesse forfetizzate (art. 56-bis del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) deve tenere i soli registri previsti in materia di IVA (art. 18-ter del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

#### Le imprese di allevamento

Le imprese che, fuori dell’ipotesi di cui all’art. 32 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, svolgono l’attività di allevamento di animali devono tenere un registro cronologico di carico e scarico degli animali allevati, distintamente per specie e ciclo di allevamento, indicando gli incrementi e i decrementi che, per qualsiasi causa, si sono verificati nel periodo di imposta.

#### 15.6 L’imprenditore commerciale

1. La qualificazione

È considerato imprenditore commerciale chi esercita:

* un’attività diretta all’allevamento di animali o alla manipolazione, alla trasformazione ed all’alie- nazione di prodotti agricoli e zootecnici che esulano dall’ambito applicativo dell’art. 32, lett. c), del

d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;

* un’attività diretta allo sfruttamento di miniere, di cave, di torbiere, di saline, di laghi, di stagni e di altre acque interne;
* un’attività di allevamento di animali non ammessi alla determinazione forfetaria del reddito di cui all’art. 56, comma 5, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;
* un’attività di allevamento di cui all’art. 56, comma 4, precitato al fine di usufruire dell’opzione per la determinazione analitica del reddito di allevamento;
* un’attività di agriturismo a determinazione non forfetaria.

Questi operatori vengono distinti in imprenditori minori ed in imprenditori obbligati alla tenuta della contabilità ordinaria, a seconda del volume dei ricavi.

In qualsiasi caso, sono produttive di reddito d’impresa le attività agricole esercitate dalle società di capi- tali e dagli altri soggetti IRES e dalle società in nome collettivo ed in accomandita semplice.

1. Gli imprenditori minori

Le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell’art. 55 del d.P.R. 22 dicembre 1986,

n. 917, le società di persone e gli enti che esercitano un’attività commerciale non in maniera principale od esclusiva sono considerati imprenditori minori se i ricavi conseguiti in un anno non hanno superato l’ammontare di € 400.000 per le attività di prestazioni di servizi e € 700.000 per le attività diverse. A decorrere dal periodo d’imposta 2017 il reddito non è più determinato secondo il criterio di competenza (cioè ricavi meno costi maturati nel periodo d’imposta) ma applicando il criterio di cassa (cioè ricavi

156 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

incassati e costi pagati) ai sensi dell’art. 1, comma 22, della l. 11 dicembre 2016, n. 232.

1. *La regola ordinaria*

L’impresa minore deve tenere un registro nel quale, cronologicamente, devono essere annotati i ricavi percepiti indicando:

* l’importo;
* le generalità e l’indirizzo di chi effettua il pagamento;
* gli estremi della fattura.

La stessa regola va osservata, in altro registro, per le spese sostenute.

I componenti positivi (ad es., interessi attivi, contributi ricevuti, ecc.) e negativi diversi (ad es., premi di assicurazione, valori bollati, ecc.) devono essere annotati entro il termine di presentazione della dichia- razione dei redditi.

Vanno tenuti i registri IVA ove vanno annotate anche le operazioni rilevanti, entro i termini previsti dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Va tenuto il registro dei beni ammortizzabili per dedurre le quote di ammortamento.

1. *La tenuta dei soli registri IVA*

I registri tenuti ai fini dell’IVA sostituiscono i suddetti registri cronologici a condizione che vi siano annotate anche le operazioni rilevanti ai fini delle imposte sui redditi.

In luogo delle singole operazioni di incasso e di pagamento, se l’incasso o pagamento non è avvenuto nell’anno dell’annotazione, nei registri deve essere riportato l’importo complessivo dei mancati incassi e pagamenti indicando gli estremi delle relative fatture. Tali importi devono essere annotati in maniera separata nei registri nel periodo di imposta in cui avviene l’incasso o il pagamento indicando gli estremi della fattura già annotata ai fini dell’IVA.

1. *La valenza dei registri IVA*

Previa opzione, che costituisce vincolo per almeno un triennio, il contribuente può tenere i soli registri IVA senza dover annotare gli incassi e i pagamenti ma con l’obbligo di iscrivere, separatamente, le ope- razioni rilevanti ai fini delle imposte sui redditi.

In tale ipotesi, “si presume che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è avve- nuto il relativo incasso o pagamento” (art. 18, quinto comma).

1. *L’opzione per la contabilità ordinaria*

Il superamento del limite obbliga a tenere la contabilità ordinaria a decorrere dall’anno successivo con la redazione della situazione patrimoniale al giorno 1° gennaio (o prospetto delle attività e passività) entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi per l’anno precedente osservando i criteri indicati nel d.P.R. 23 dicembre 1974, n. 689.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

157

**NORMATIVA**

**Attività di prestazioni di servizi: d.m. 17 gennaio 1992**

Ai fini dell’applicazione dell’imposta sul valore aggiunto e in esecuzione di quanto disposto dal comma 1, lett. a), ultimo periodo, dell’art. 10 della l. 30 dicembre 1991, n. 413, per attività consistenti nella prestazione di servizi si intendono quelle che hanno per oggetto le operazioni indicate nei commi da 1 a 3 dell’art. 3 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e succ. modif. Ai fini dell’applicazione delle imposte sui redditi, per attività consistenti nella prestazione di servizi di cui al citato comma 1 dell’art. 4 della l. 30 dicembre 1992, n. 413, si intendono, oltre a quelle indicate nei commi da 1 a 3 dell’art. 3 del decreto di cui al precedente comma, le prestazioni elencate nel comma 4 dello stesso art. 3, nelle lett. a), b), c), e), f) e h).

**IVA (d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) Art. 3 - *Prestazioni di servizi***

1. Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d’opera, appalto, trasporto,

mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.

1. Costituiscono inoltre prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo:

1), 2), 3) *(omissis)*;

* 1. le somministrazioni di alimenti e bevande;
  2. le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto.

1. Le prestazioni indicate nei commi 1 e 2, sempreché l’imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile, costituiscono per ogni operazione di valore superiore a euro 25,82 prestazioni di servizi anche se effettuate per l’uso personale o familiare dell’imprenditore, ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all’eser- cizio dell’impresa, ad esclusione delle somministrazioni nelle mense aziendali e delle prestazioni di trasporto, didattiche, educative e ricreative, di assistenza sociale e sanitaria, a favore del personale dipendente, nonché delle operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle attività istituzionali di enti e associazioni che senza scopo di lucro perseguono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale, nonché delle organizza- zioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e delle diffusioni di messaggi, rappresentazioni, immagini o comunicazioni di pubblico interesse richieste o patrocinate dallo Stato o da enti pubblici. Le assegnazioni indicate al n. 6) dell’art. 2 sono considerate prestazioni di servizi quando hanno per oggetto cessioni, concessioni o licenze di cui ai nn. 1), 2) e 5) del comma precedente. Le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario.

**Imposte sui redditi (d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917)**

Oltre alle attività indicate nei primi tre commi dell’art. 3 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sono considerate prestazioni di servizi:

a), b), c), d), e), f), e h) *(omissis)*.

1. Gli imprenditori in contabilità ordinaria

Deve tenere la contabilità ordinaria l’imprenditore commerciale che ha superato il volume dei ricavi indicato ovvero chi, pur non avendolo superato, ha esercitato l’opzione per la contabilità ordinaria (art. 18, comma 6, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), con efficacia fino a revoca (e almeno per un anno), da attivare dal 1° gennaio e da segnalare nella successiva dichiarazione annuale IVA.

Le società di persone (escluse e società semplici) devono tenere le scritture contabili ai fini fiscali secondo le regole previste per l’imprenditore commerciale. Tuttavia gli obblighi di natura civilistica devono essere sempre rispettati.

158 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

Le società di capitali e gli enti commerciali (art. 73, comma 1, lett. a) e b), d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) devono tenere sempre la contabilità ordinaria.

#### La contabilità ordinaria

La contabilità ordinaria obbliga a tenere, ai fini fiscali:

* il libro giornale (art. 14);
* il libro degli inventari (art. 14);
* i registri IVA (art. 14);
* le scritture ausiliarie da cui emergono le registrazioni degli elementi patrimoniali e reddituali, rag- gruppati in categorie omogenee, in modo da desumere chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi di reddito (art. 14);
* le scritture ausiliarie di magazzino (art. 14);
* il registro dei beni ammortizzabili (art. 16); tuttavia, ai sensi dell’art. 3, comma 1, del d.P.R. 9 dicem- bre 1996, n. 695, le annotazioni possono essere eseguite nel libro degli inventari (ovvero, per chi è in contabilità semplificata, nel registro degli acquisti tenuto ai fini dell’IVA);
* per le imprese di allevamento, il libro di carico e di scarico (art. 18-bis);
* avendo dipendenti, il libro unico del lavoro (art. 39 del d.l. 25 giugno 2008, n. 112).

|  |
| --- |
| **Avvertenze** |
| 1. Ai sensi dell’art. 12 del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, chi è in contabilità ordinaria ha la facoltà di non tenere i registri prescritti ai fini dell’IVA dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ed il registro dei beni ammortizzabili di cui all’art. 16 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, a condizione che le annotazioni siano eseguite nel libro giornale nei termini previsti dalle relative discipline e che su richiesta dell’Amministrazione finanziaria siano forniti, in forma sistematica, gli stessi dati che sarebbe stato necessario annotare nei registri citati. 2. Le annotazioni da effettuare in tale registro possono essere eseguite anche nel libro degli inventari, ovvero per chi è in contabilità semplificata nel registro degli acquisti tenuto ai fini dell’IVA (art. 3, comma 1, del d.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695). 3. Chi è in contabilità semplificata può non tenere il registro dei beni ammortizzabili; su richiesta dell’Amministrazione finanziaria, deve fornire, ordinati in forma sistematica, gli stessi dati previsti dall’art. 16 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (art. 13 del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435). |

Le società di capitali devono tenere anche i libri obbligatori prescritti dal codice civile in materia socie- taria.

Vanno tenuti i registri previsti da norme speciali (ad esempio, infortuni, smaltimento dei rifiuti, ecc.). Per le regole di tenuta delle scritture contabili, si rimanda alla parte sull’IVA.

I libri contabili vanno conservati per la durata di 10 anni (art. 2220 c.c.), regola valida anche per le fatture emesse e ricevute e le lettere ed i telegrammi spediti e ricevuti. Il termine di 10 anni decorre dalla data di emissione per i documenti, dell’ultima registrazione per i libri contabili e dall’ultimo verbale o dell’ultima annotazione per i libri sociali.

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

159

Ai fini fiscali le scritture vanno conservate fino al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di avvenuta presentazione della dichiarazione dei redditi, elevato di un anno nel caso di omessa dichiara- zione. Dal 1° gennaio 2016 il termine è elevato al quinto anno successivo ovvero al settimo nel caso di dichiarazione omessa (art. 1, commi 131 e 132, della l. 28 dicembre 2015, n. 208). Nel caso di presen- tazione della dichiarazione integrativa di cui all’art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e agli artt. 2, comma 8, e 8, comma 6-bis, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, i termini per l’accertamento degli elementi integrativi apportati ai fini delle imposte sui redditi e dell’IVA decorrono dalla presentazione di tale dichiarazione. Tuttavia, le scritture devono essere conservate fino al momento in cui non sono definiti gli accertamenti relativi al periodo di imposta corrispondente, per cui, eventualmente, anche oltre tale termine salvo il disposto di cui all’art. 2457 c.c.

L’aggiornamento delle scritture cronologiche deve avvenire entro 60 giorni, mentre ai fini dell’IVA vanno osservati i termini stabiliti dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

L’art. 8 della l. 18 ottobre 2001, n. 383, ha soppresso l’obbligo di numerazione e bollatura dei libri conta- bili obbligatori indicati agli artt. 2215 c.c., 39 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di IVA, e 22 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in materia di imposte sui redditi.

1. Il codice civile

Prima di essere messi in uso, i libri contabili devono essere numerati progressivamente in ogni pagina (art. 2215 c.c.).

Il libro giornale e il libro degli inventari vanno numerati progressivamente e non sono soggetti a bolla- tura né a vidimazione iniziale o annuale.

I libri sociali indicati agli artt. 2421 e 2478 c.c. (cioè i libri dei soci, delle adunanze e delle delibere delle assemblee, ecc.) sono soggetti all’obbligo della bollatura (al pari di ogni altro libro e registro previsto da leggi speciali), ma non alla vidimazione annuale. L’obbligo della bollatura o della vidimazione è assolto come segue: i libri vanno bollati in ogni foglio dall’Ufficio del Registro delle imprese (o da un notaio, secondo le disposizioni di legge) che deve dichiarare, nell’ultima pagina, il numero dei fogli che com- pongono il libro.

È ammessa la bollatura facoltativa dei libri contabili.

**NORMATIVA**

**Codice civile - Art. 2215-bis - Documentazione informatica Testo in vigore dal 13 luglio 2011**

I libri, i repertori, le scritture e la documentazione la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento o che sono richiesti dalla natura o dalle dimensioni dell’impresa possono essere formati e tenuti con strumenti informatici. Le registrazioni contenute nei documenti di cui al comma 1 debbono essere rese consultabili in ogni momento con i mezzi messi a disposizione dal soggetto tenutario e costituiscono informazione primaria e originale da cui è possibile effettuare, su diversi tipi di supporto, riproduzioni e copie per gli usi consentiti dalla legge.

160 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

Gli obblighi di numerazione progressiva e di vidimazione previsti dalle disposizioni di legge o di regolamento per la tenuta dei libri, repertori e scritture sono assolti, in caso di tenuta con strumenti informatici, mediante apposizione, almeno una volta all’anno, della marcatura temporale e della firma digitale dell’imprenditore o di altro soggetto dal medesimo delegato.

Qualora per un anno non siano state eseguite registrazioni, la firma digitale e la marcatura temporale devono essere apposte all’atto di una nuova registrazione e da tale apposizione decorre il periodo annuale di cui al comma 3.

I libri, i repertori e le scritture tenuti con strumenti informatici, secondo quanto previsto dal presente articolo, hanno l’efficacia probatoria di cui agli artt. 2709 e 2710 c.c.

Per i libri e per i registri la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento di natura tributaria, il termine di cui al comma 3 opera secondo le norme in materia di conservazione digitale contenute nelle medesime disposizioni.

**Avvertenze**

1. Articolo aggiunto dall’art. 16, comma 12-bis, d.l. 29 novembre 2008, n. 185. Testo risultante dopo le modifiche apportate dall’art. 6 del d.l. 13 maggio 2011, n. 70.
2. Per la bollatura di documenti informatici, cfr. art. 7 del d.m. 23 gennaio 2004.
3. L’imposta di bollo e le tasse sulle concessioni governative

Per il libro giornale e il libro degli inventari tenuti da imprese individuali, società di persone ed enti non commerciali, che non assolvono in modo forfetario la tassa di concessione governativa sulla bollatura e numerazione dei registri ai sensi dell’art. 23 della tariffa allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, l’imposta di bollo di € 32,00 per ogni 100 pagine o frazione va assolta prima di eseguire le registrazioni sulla prima pagina. Per le società di capitali l’imposta è di € 16,00. Il tributo può essere versato mediante marche ovvero con il Mod. F23 (codice tributo 458-T), i cui estremi vanno riportati nella prima pagina di ciascun libro o registro.

Sono esenti dall’imposta di bollo i registri previsti dalle norme fiscali.

|  |
| --- |
| Le società di capitali e gli enti commerciali corrispondono la tassa di concessione governativa di € 309,87 (l’importo è elevato a € 516,46 se il capitale sociale o il fondo di dotazione al giorno 1° gennaio è superiore a  € 516.456,89), a prescindere dal numero di pagine dei registri. Il versamento va eseguito con il Mod. F24, con il codice tributo 7085, entro il termine previsto per versare l’IVA annuale dovuta, cioè il 16 marzo. Chi inizia l’attività versa il tributo al momento della richiesta del numero di partita IVA con il bollettino di conto corrente postale n. 6007, intestato all’Ufficio del Registro Tasse CC.GG. - Roma - Libri sociali.  Il libro unico del lavoro deve essere tenuto ai sensi della legislazione sul lavoro. |

1. Le sanzioni

L’irregolare o omessa tenuta dei registri e delle scritture contabili è punita con la sanzione da € 1.000 a €

8.000 (art. 9, comma 1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471). La violazione dell’obbligo di numerazione,

«se riconducibile a un profilo di irregolare tenuta delle scritture contabili che sia di pregiudizio per l’at- tività di accertamento, è sanzionabile» (c.m. 22 ottobre 2001, n. 92).

Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni chiun- que, al fine di evadere le imposte sui redditi o l’IVA, ovvero di consentire l’evasione a terzi, occulta o distrugge, in tutto o in parte, le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione,

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

161

in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d’affari (art. 10 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74).

#### Le opzioni

L’opzione e la revoca dei regimi di determinazione delle imposte o dei regimi contabili sono desunti dal comportamento concludente del contribuente (d.P.R. 10 novembre 1997, n. 442) per cui:

1. la validità dell’opzione (e della revoca) si desume solo dalla concreta osservanza delle regole di attua- zione dall’inizio dell’anno (o dell’attività);
2. la tenuta della contabilità ordinaria non è condizionata dall’espressa opzione (segnalata nella di- chiarazione annuale successiva) ma dall’assoggettamento alla numerazione dei prescritti registri (ad esempio il libro giornale e inventari) dall’inizio d’anno (o dell’attività per i nuovi soggetti);
3. è consentita la variazione dell’opzione (e della revoca) già esercitata se sopraggiungono nuove norme.

L’esercizio dell’opzione (o della revoca) va segnalato nella prima dichiarazione annuale IVA che deve esse- re presentata successivamente, compilando il quadro VO.

L’opzione (e la revoca) del regime di determinazione dell’imposta o del regime contabile è un vincolo per almeno un triennio, e per un anno nel caso di regimi contabili. Sono salvi i termini più ampi previsti da altre disposizioni di legge.

Decorso il periodo minimo nel regime prescelto l’opzione resta valida per ciascun anno successivo fino a quando permane l’applicazione concreta della scelta operata.

# Appendice

### Decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto

(G.U. 11 novembre 1972, n. 292)

**Tabella A - Parte I [Beni e servizi soggetti ad aliquota ridotta] Parte I - Prodotti agricoli e ittici**

1. Cavalli, asini, muli e bardotti, vivi (v.d. 01.01);
2. animali vivi della specie bovina, compresi gli animali del genere bufalo, suina, ovina e caprina (v.d. 01.02 - 01.03

- 01.04);

1. volatili da cortile vivi, volatili da cortile morti, commestibili, freschi e refrigerati (v.d. 01.05 - ex 02.02);
2. conigli domestici, piccioni, lepri, pernici, fagiani, rane ed altri animali vivi destinati all’alimentazione umana, api e bachi da seta (v.d. ex 01.06);
3. carni, frattaglie e parti di animali di cui ai nn. 3) e 4), fresche, refrigerate, salate o in salamoia, secche o affumicate (v.d. ex 02.02 - ex 02.03 - ex 02.04 - ex 02.06);
4. grasso di volatili non pressato né fuso, fresco o refrigerato, salato o in salamoia, secco o affumicato (v.d. ex 02.05);
5. pesci freschi (vivi o morti), refrigerati, semplicemente salati o in salamoia, secchi o affumicati, esclusi il salmone e lo storione affumicati (v.d. ex 03.01 - ex 03.02), derivanti dalla pesca in acque dolci e dalla piscicoltura;
6. crostacei o molluschi, compresi i testacei (anche separati dal loro guscio o dalla loro conchiglia), freschi, refrige- rati, secchi, salati o in salamoia, crostacei non sgusciati semplicemente cotti in acqua (v.d. ex 03.03), derivanti dalla pesca in acque dolci e da allevamento;
7. latte e crema di latte freschi non concentrati né zuccherati (v.d. 04.01);
8. burro, formaggi e latticini (v.d. 04.03 - 04.04);
9. uova di volatili in guscio, fresche o conservate (v.d. ex 04.05);
10. miele naturale (v.d. 04.06);
11. bulbi, tuberi, radici tuberose, zampe e rizomi, allo stato di riposo vegetativo, in vegetazione o fioriti; altre piante e radici vive, comprese le talee e le marze (v.d. 06.01 - 06.02);
12. fiori e boccioli di fiori, recisi, per mazzi o per ornamenti, freschi, fogliami, foglie, rami ed altre parti di piante, erbe, muschi e licheni, per mazzi o per ornamenti, freschi (v.d. ex 06.03 - ex 06.04);
13. ortaggi e piante mangerecce, esclusi i tartufi, freschi, refrigerati o presentati immersi in acqua salata, solforata o addizionata di altre sostanze atte ad assicurarne temporaneamente la conservazione, ma non specialmente preparati per il consumo immediato (v.d. ex 07.01 - ex 07.03);
14. legumi da granella, secchi, sgranati, anche decorticati o spezzati (v.d. 07.05);
15. radici di manioca, d’arrow-root e di salep, topinambur, patate dolci ed altre simili radici e tuberi ad alto tenore di amido o d’inulina, anche secchi o tagliati in pezzi; midollo della palma a sago (v.d. 07.06);
16. frutta commestibili, fresche o secche, o temporaneamente conservate (v.d. da 08.01 a 08.09 - 08.11 - 08.12);
17. scorze di agrumi e di meloni, fresche, escluse quelle congelate, presentate immerse nell’acqua salata, solforata o addizionata di altre sostanze atte ad assicurarne temporaneamente la conservazione, oppure secche (v.d. ex 08.13);

164 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

20) spezie (v.d. da 09.04 a 09.10);

1. cereali (escluso il riso pilato, brillato, lucidato e spezzato) (v.d. da 10.01 a 10.05 - ex 10.06 - 10.07);
2. semi e frutti oleosi, esclusi quelli frantumati (v.d. ex 12.01);
3. semi, spore e frutti da sementa (v.d. 12.03);
4. barbabietole da zucchero, anche tagliate in fettucce, fresche o disseccate (v.d. ex 12.04);
5. radici di cicoria, fresche o disseccate, anche tagliate non torrefatte (v.d. ex 12.08);
6. coni di luppolo (v.d. ex 12.06);
7. piante, parti di piante, semi e frutti, delle specie utilizzate principalmente in profumeria, in medicina o nella pre- parazione di insetticidi, antiparassitari e simili, freschi o secchi anche tagliati, frantumati o polverizzati (v.d. 12.07);
8. carrube fresche o secche; noccioli di frutta e prodotti vegetali impiegati principalmente nell’alimentazione uma- na, non nominati né compresi altrove (v.d. ex 12.08);
9. paglia e lolla di cereali, gregge, anche trinciate (v.d. 12.09);
10. barbabietole da foraggio, navoni-rutabaga, radici da foraggio, fieno, erba medica, lupinella, trifoglio, cavoli da foraggio, lupino, veccia ed altri simili prodotti da foraggio (v.d. 12.10);
11. vimini, canne comuni, canne palustri e giunchi, greggi, non pelati, né spaccati, né altrimenti preparati; saggina e trebbia (v.d. ex 14.01 - ex 14.03);

32) alghe (v.d. ex 14.05);

1. olio d’oliva, morchie e fecce d’olio d’oliva (v.d. ex 15.07 - ex 15.17);
2. cera d’api greggia (v.d. ex 15.15);
3. mosti di uve parzialmente fermentati anche mutizzati con metodi diversi dalla aggiunta di alcole; mosti di uve fresche anche mutizzati con alcole (v.d. ex 20.07 - 22.04 - ex 22.05);
4. vini di uve fresche con esclusione di quelli liquorosi ed alcoolizzati e di quelli contenenti più del ventidue per cento in volume di alcole (v.d. ex 22.05);
5. sidro, sidro di pere e idromele (v.d. ex 22.07);
6. aceto di vino (v.d. ex 22.10);
7. panelli, sansa di olive ed altri residui dell’estrazione dell’olio di oliva, escluse le morchie (v.d. ex 23.04);
8. fecce di vino, tartaro greggio (v.d. 23.05);
9. prodotti di origine vegetale del genere di quelli utilizzati per la nutrizione degli animali, non nominati né com- presi altrove (v.d. 23.06);
10. tabacchi greggi o non lavorati; cascami di tabacco (v.d. 24.01);
11. legna da ardere in tondelli, ceppi, ramaglie o fascine; cascami di legno compresa la segatura (v.d. 44.01);
12. legno rozzo anche scortecciato o semplicemente sgrossato (v.d. 44.03);
13. legno semplicemente squadrato, escluso il legno tropicale (v.d. ex 44.04);
14. sughero naturale greggio e cascami di sughero, sughero frantumato, granulato o polverizzato (v.d. 45.01);
15. bozzoli di bachi da seta atti alla trattura (v.d. 50.01);
16. lane in massa sudice o semplicemente lavate; cascami di lana e di peli (v.d. ex 53.01 - 53.03);
17. peli fini o grossolani, in massa, greggi (v.d. ex 53.02);
18. lino greggio, macerato, stigliato; stoppe e cascami di lino (v.d. ex 54.01);
19. ramiè greggio (v.d. ex 54.02);
20. cotone in massa; cascami di cotone non pettinati né cardati (v.d. 55.01 - 55.03);
21. canapa (cannabis sativa) greggia, macerata, stigliata, stoppa e cascami di canapa (v.d. ex 57.01);
22. abaca greggia; stoppa e cascami di abaca (v.d. ex 57.02);

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

165

1. sisal greggia (v.d. ex 57.04);
2. olio essenziale non deterpenato di mentha piperita (v.d. ex 33.01).

**Parte II - Beni e servizi soggetti all’aliquota del 4 per cento**

[1) Abrogato;]

[2) Abrogato;]

1. latte fresco, non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al mi- nuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie;
2. burro, formaggi e latticini (v.d. 04.03 - 04.04);
3. ortaggi e piante mangerecce, esclusi i tartufi, freschi, refrigerati, presentati immersi in acqua salata, solforata o addizionata di altre sostanze atte ad assicurarne temporaneamente la conservazione, ma non specialmente preparati per il consumo immediato; disseccati, disidratati o evaporati, anche tagliati in pezzi o in fette, ma non altrimenti preparati (v.d. ex 07.01 - ex 07.03 - ex 07.04);
4. ortaggi e piante mangerecce, anche cotti, congelati o surgelati (v.d. 07.02);
5. legumi da granella, secchi, sgranati, anche decorticati o spezzati (v.d. 07.05);
6. frutta commestibili, fresche o secche o temporaneamente conservate; frutta, anche cotte, congelate o surgelate senza aggiunta di zuccheri (v.d. da 08.01 a 08.03 - ex 08.04 - da 08.05 a 08.12);
7. frumento, compreso quello segalato, segala; granturco; riso; risone; orzo, escluso quello destinato alla semina; avena, grano saraceno, miglio, scagliola, sorgo ed altri cereali minori, destinati ad uso zootecnico (v.d. 10.01 - 10.02

- ex 10.03 - ex 10.04 - 10.05 - ex 10.06 - ex 10.07);

1. farine e semole di frumento, granturco e segala; farine di orzo; farine di avena, farine di riso e di altri cereali minori destinate ad uso zootecnico (v.d. ex 11.01 - ex 11.02);
2. frumento, granturco, segala e orzo, spezzati o schiacciati; riso, avena ed altri cereali minori, spezzati o schiacciati, destinati ad uso zootecnico (v.d. ex 10.06 - ex 11.02);
3. germi di mais destinati alla disoleazione (v.d. ex 11.02 G II); semi e frutti oleosi destinati alla disoleazione, esclusi quelli di lino e di ricino e quelli frantumati (v.d. ex 12.01);

[12-bis) Abrogato;]

1. olio d’oliva, oli vegetali destinati all’alimentazione umana od animale, compresi quelli greggi destinati diretta- mente alla raffinazione per uso alimentare (v.d. ex 15.07);
2. margarina animale o vegetale (v.d. ex 15.13);
3. paste alimentari; crackers e fette biscottate; pane, biscotto di mare e altri prodotti della panetteria ordinaria anche contenenti ingredienti e sostanze ammessi dal titolo III della legge 4 luglio 1967, n. 580, senza aggiunta di zuccheri, miele, uova o formaggio;
4. pomidoro pelati e conserve di pomodoro; olive in salamoia (v.d. ex 20.02);
5. crusche, stacciature ed altri residui della vagliatura, della molitura o di altre lavorazioni dei cereali e dei legumi (v.d. 23.02);
6. giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri, periodici, anche in scrittura braille e su supporti audio-magnetici per non vedenti e ipovedenti, ad esclusione dei giornali e periodici pornografici e dei cataloghi diversi da quelli di informazione libraria, edizioni musicali a stampa e carte geografiche, compresi i globi stampati; carta occorrente per la stampa degli stessi e degli atti e pubblicazioni della Camera dei deputati e del Sena- to della Repubblica; materiale tipografico e simile attinente alle campagne elettorali se commissionato dai candidati o dalle liste degli stessi o dai partiti o dai movimenti di opinione politica;

166 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

1. fertilizzanti di cui alla legge 19 ottobre 1984, n. 748; organismi considerati utili per la lotta biologica in agricol- tura;
2. mangimi semplici di origine vegetale; mangimi integrati contenenti cereali e/o relative farine e/o zucchero; mangimi composti semplici contenenti, in misura superiore al 50 per cento, cereali compresi nella presente parte della tabella;
3. case di abitazione ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ancorché non ultimate, purché permanga l’originaria destinazione, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all’articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. In caso di dichiarazione mendace nell’atto di acquisto, ovvero di rivendita nel quinquennio dalla data dell’atto, si applicano le disposizioni indicate nella predetta nota;

21-bis) costruzioni rurali destinate ad uso abitativo del proprietario del terreno o di altri addetti alle coltivazioni dello stesso o all’allevamento del bestiame e alle attività connesse, cedute da imprese costruttrici, ancorché non ultimate, purché permanga l’originaria destinazione, sempre che ricorrano le condizioni di cui all’articolo 9, comma 3, lettere c) ed e), del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133;

[22) Abrogato;]

[23) Abrogato;]

24) beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione, anche in economia, dei fabbricati di cui all’articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni, delle costruzioni rurali di cui al numero 21-bis) e, fino al 31 dicembre 1996, quelli forniti per la realizzazione degli interventi di recupero del patrimonio pubblico e privato danneggiato dai movimenti sismici del 29 aprile, del 7 e dell’11 maggio 1984;

[25) Abrogato;]

26) assegnazioni, anche in godimento, di case di abitazione di cui al numero 21), fatte a soci da cooperative edilizie e loro consorzi;

[27) Abrogato;]

[28) Abrogato;]

[29) Abrogato;]

1. apparecchi di ortopedia (comprese le cinture medico-chirurgiche); oggetti ed apparecchi per fratture (docce, stecche e simili); oggetti ed apparecchi di protesi dentaria, oculistica ed altre; apparecchi per facilitare l’audizione ai sordi ed altri apparecchi da tenere in mano, da portare sulla persona o da inserire nell’organismo, per compensare una deficienza o una infermità (v.d. 90.19);
2. poltrone e veicoli simili per invalidi anche con motore o altro meccanismo di propulsione (v.d. 87.11), intenden- dosi compresi i servoscala e altri mezzi simili atti al superamento di barriere architettoniche per soggetti con ridotte o impedite capacità motorie; motoveicoli di cui all’articolo 53, comma 1, lettere b), c) ed f), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, nonché autoveicoli di cui all’articolo 54, comma 1, lettere a), c) ed f), dello stesso decreto, di cilindrata fino a 2000 centimetri cubici se con motore a benzina, e a 2800 centimetri cubici se con motore diesel, anche prodotti in serie, adattati per la locomozione dei soggetti di cui all’articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104, con ridotte o impedite capacità motorie permanenti, ceduti ai detti soggetti o ai familiari di cui essi sono fiscal- mente a carico, nonché le prestazioni rese dalle officine per adattare i veicoli, anche non nuovi di fabbrica, compresi i relativi accessori e strumenti necessari per l’adattamento, effettuate nei confronti dei soggetti medesimi; autoveicoli di cui all’articolo 54, comma 1, lettere a), c) ed f), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, di cilindrata fino a 2000 centimetri cubici se con motore a benzina, e a 2800 centimetri cubici se con motore diesel, ceduti a soggetti non vedenti e a soggetti sordomuti, ovvero ai familiari di cui essi sono fiscalmente a carico;

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

167

1. gas per uso terapeutico; reni artificiali;
2. parti, pezzi staccati ed accessori esclusivamente destinati ai beni indicati ai precedenti nn. 30, 31 e 32; [34) Abrogato;]
3. prestazioni relative alla composizione, montaggio, duplicazione, legatoria e stampa, anche in scrittura braille e su supporti audio-magnetici per non vedenti e ipovedenti, dei giornali e notiziari quotidiani, libri, periodici, ad esclusione dei giornali e periodici pornografici e dei cataloghi diversi da quelli di informazione libraria, edizioni musicali a stampa, carte geografiche, atti e pubblicazioni della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica;
4. canoni di abbonamento alle radiodiffusioni circolari con esclusione di quelle trasmesse in forma codificata; prestazioni di servizi delle radiodiffusioni con esclusione di quelle trasmesse in forma codificata aventi carattere prevalentemente politico, sindacale, culturale, religioso, sportivo, didattico o ricreativo effettuate ai sensi dell’art. 19, lettere b) e c), della legge 14 aprile 1975, n. 103;
5. somministrazioni di alimenti e bevande effettuate nelle mense aziendali ed interaziendali, nelle mense delle scuole di ogni ordine e grado, nonché nelle mense per indigenti anche se le somministrazioni sono eseguite sulla base di contratti di appalto o di apposite convenzioni;

[38) Abrogato;]

39) prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati di cui all’articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni effettuate nei confronti di soggetti che svolgono l’attività di costruzione di immobili per la successiva vendita, ivi comprese le cooperative edilizie e loro consorzi, anche se a proprietà indivisa, o di soggetti per i quali ricorrono le condizioni richiamate nel numero 21), nonché alla realizzazione delle costruzioni rurali di cui al numero 21-bis);

[40) Abrogato;]

[41) Abrogato;] [41-bis) Abrogato;]

41-ter) prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione delle opere diretta- mente finalizzate al superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche;

41-quater) protesi e ausili inerenti a menomazioni di tipo funzionale permanenti

**Parte II-bis - Beni e servizi soggetti all’aliquota del 5 per cento**

1) Le prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell’articolo 10, primo comma, rese in favore dei soggetti indicati nello stesso numero 27-ter) da cooperative sociali e loro consorzi;

1-bis) basilico, rosmarino e salvia, freschi, origano a rametti o sgranato, destinati all’alimentazione; piante allo stato vegetativo di basilico, rosmarino e salvia (v. d. ex 12.07) .

**Parte III - Beni e servizi soggetti all’aliquota del 10 per cento**

1. Cavalli, asini, muli e bardotti, vivi, destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari;
2. animali vivi della specie bovina, compresi gli animali del genere bufalo, suina, ovina e caprina (v. d. 01.02, 01.03; 01.04);
3. carni e parti commestibili degli animali della specie equina, asinina, mulesca, bovina (compreso il genere bufalo), suina, ovina e caprina, fresche, refrigerate, congelate o surgelate, salate o in salamoia, secche o affumicate (v. d. ex 02.01 - ex 02.06);
4. frattaglie commestibili degli animali della specie equina, asinina, mulesca, bovina (compreso il genere bufalo), suina, ovina e caprina, fresche, refrigerate, congelate o surgelate, salate o in salamoia, secche o affumicate (v. d. ex 02.01 - ex 02.06);

168 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

1. volatili da cortile vivi; volatili da cortile morti commestibili, freschi, refrigerati, congelati o surgelati (v. d. 01.05

- ex 02.02);

1. carni, frattaglie e parti di animali di cui al n. 5, fresche, refrigerate, salate o in salamoia, secche o affumicate, con- gelate o surgelate (v. d. ex 02.02 - 02.03);
2. conigli domestici, piccioni, lepri, pernici, fagiani, rane ed altri animali vivi destinati all’alimentazione umana; loro carni, parti e frattaglie, fresche, refrigerate, salate o in salamoia, secche o affumicate; api e bachi da seta; pesci freschi (vivi o morti), refrigerati, congelati o surgelati, destinati all’alimentazione (v.d. ex 01.06, ex 02.04, ex 02.06 e ex 03.01);
3. carni, frattaglie e parti commestibili, congelate o surgelate di conigli domestici, piccioni, lepri, pernici e fagiani (v. d. ex 02.04);
4. grasso di volatili non pressato nè fuso, fresco, refrigerato, salato o in salamoia, secco, affumicato, congelato o surgelato (v. d. ex 02.05);
5. lardo, compreso il grasso di maiale non pressato nè fuso, fresco, refrigerato, congelato o surgelato, salato o in salamoia, secco o affumicato (v. d. ex 02.05);

10-bis) pesci freschi (vivi o morti), refrigerati, congelati o surgelati, destinati all’alimentazione; semplicemente salati o in salamoia, secchi o affumicati (v.d. ex 03.01-03.02). Crostacei e molluschi compresi i testacei (anche separati dal loro guscio o dalla loro conchiglia), freschi, refrigerati, congelati o surgelati, secchi, salati o in salamoia, esclusi astici e aragoste e ostriche; crostacei non sgusciati, semplicemente cotti in acqua o al vapore, esclusi astici e aragoste (v.d. ex 03.03);

1. yogurt, kephir, latte fresco, latte cagliato, siero di latte, latticello (o latte battuto) e altri tipi di latte fermentati o acidificati (v. d. ex 04.01);
2. latte conservato, concentrato o zuccherato (v. d. ex 04.02);
3. crema di latte fresca, conservata, concentrata o non, zuccherata o non (v. d. ex 04.01 - ex 04.02);
4. uova di volatili in guscio, fresche o conservate (v. d. ex 04.05);
5. uova di volatili e giallo di uova, essiccati o altrimenti conservati, zuccherati o non, destinati ad uso alimentare (v. d. 04.05);
6. miele naturale (v. d. 04.06);
7. budella, vesciche e stomachi di animali, interi o in pezzi, esclusi quelli di pesci, destinati all’alimentazione umana od animale (v. d. ex 05.04);
8. ossa gregge, sgrassate o semplicemente preparate, acidulate o degelatinate, loro polveri e cascami, destinati all’a- limentazione degli animali (v. d. ex 05.08);
9. prodotti di origine animale, non nominati nè compresi altrove, esclusi tendini, nervi, ritagli ed altri simili casca- mi di pelli non conciate (v. d. ex 05.15);
10. bulbi, tuberi, radici tuberose, zampe e rizomi, allo stato di riposo vegetativo, in vegetazione o fioriti, altre piante e radici vive, comprese le talee e le marze, fiori e boccioli di fiori recisi, per mazzi o per ornamenti, freschi, fogliami, foglie, rami ed altre parti di piante, erbe, muschi e licheni, per mazzi o per ornamenti, freschi (v.d. ex 06.01 - 06.02. ex 06.03 - 06.04);

20-bis) tartufi freschi, refrigerati o presentati immersi in acqua salata, solforata o addizionata di altre sostanze atte ad assicurarne temporaneamente la conservazione, ma non specialmente preparati per il consumo immediato;

1. ortaggi e piante mangerecce macinati o polverizzati, ma non altrimenti preparati; radici di manioca, d’arrow- root e di salep, topinambur, patate dolci ed altre simili radici e tuberi ad alto tenore di amido o di inulina, anche secchi o tagliati in pezzi; midollo della palma a sago (v.d. ex 07.04 e 07.06);

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

169

1. uva da vino (v. d. ex 08.04);
2. scorze di agrumi e di meloni, fresche, escluse quelle congelate, presentate immerse nell’acqua salata, solforata o addizionata di altre sostanze atte ad assicurarne temporaneamente la conservazione, oppure secche (v. d. ex 08.13); 24) tè, mate (v.d. 09.02-09.03);

25) spezie (v. d. da 09.04 a 09.10);

1. orzo destinato alla semina; avena, grano saraceno, miglio, scagliola, sorgo ed altri cereali minori, destinati ad usi diversi da quello zootecnico (v.d. ex 10.03, ex 10.04 e ex 10.07);
2. farine di avena e di altri cereali minori destinate ad usi diversi da quello zootecnico (v. d. ex 11.01);
3. semole e semolini di orzo, avena e di altri cereali minori; cereali mondati, perlati, in fiocchi; germi di cereali anche sfarinati (v.d. ex 11.02);
4. riso, avena, altri cereali minori, spezzati o schiacciati, destinati ad usi diversi da quello zootecnico (v.d. ex 10.06 e ex 11.02);
5. farine dei legumi da granella secchi compresi nella v. d. 07.05 o della frutta comprese nel capitolo 8 della Tariffa Doganale; farine e semolini di sago e di radici e tuberi compresi nella v. d. 07.06; farina, semolino e fiocchi di patate (v. d. 11.04 - 11.05);
6. malto, anche torrefatto (v. d. 11.07);
7. amidi e fecole; inulina (v. d. 11.08);
8. glutine e farina di glutine, anche torrefatti (v. d. 11.09 - ex 23.03);
9. semi di lino e di ricino; altri semi e frutti oleosi non destinati alla disoleazione, esclusi quelli frantumati (v. d. ex 12.01);
10. farine di semi e di frutti oleosi, non disoleate, esclusa la farina di senapea (v. d. 12.02);
11. semi, spore e frutti da sementa (v. d. 12.03);
12. barbabietole da zucchero, anche tagliate in fettucce, fresche o disseccate (v. d. ex 12.04);
13. coni di luppolo (v. d. ex 12.06); [38-bis) Abrogato;]

[39) Abrogato;]

1. radici di cicoria, fresche o disseccate, anche tagliate, non torrefatte; carrube fresche o secche; noccioli di frutta e prodotti vegetali impiegati principalmente nell’alimentazione umana, non nominati nè compresi altrove (v. d. ex 12.08);
2. paglia e lolla di cereali, gregge, anche trinciate (v. d. 12.09);
3. barbabietole da foraggio, navoni-rutabaga, radici da foraggio; fieno, erba medica, lupinella, trifoglio, cavoli da foraggio, lupino, veccia ed altri simili prodotti da foraggio (v. d. 12.10);
4. succhi ed estratti vegetali di luppolo; manna (v. d. ex 13.03); [44) Abrogato;]

45) alghe (v. d. ex 14.05);

1. strutto ed altri grassi di maiale pressati o fusi, grasso di oca e di altri volatili, pressato o fuso (v. d. ex 15.01);
2. sevi (delle specie bovina, ovina e caprina), greggi o fusi, compresi i sevi detti “primo sugo”, destinati all’alimen- tazione umana od animale (v. d. ex 15.02);
3. stearina solare, oleostearina, olio di strutto e oleomargarina non emulsionata, non mescolati nè altrimenti pre- parati, destinati all’alimentazione umana od animale (v. d. ex 15.03);
4. grassi ed oli di pesci e di mammiferi marini, anche raffinati, destinati all’alimentazione umana od animale (v. d. ex 15.04);

170 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

1. altri grassi ed oli animali destinati alla nutrizione degli animali; oli vegetali greggi destinati all’alimentazione umana od animale (v. d. ex 15.06 - ex 15.07);
2. oli e grassi animali o vegetali parzialmente o totalmente idrogenati e oli e grassi animali o vegetali solidificati o induriti mediante qualsiasi altro processo, anche raffinati, ma non preparati, destinati all’alimentazione umana od animale (v. d. ex 15.12);
3. imitazioni dello strutto e altri grassi alimentari preparati (v. d. ex 15.13);
4. cera d’api greggia (v. d. ex 15.15); [54) Abrogato;]
5. salsicce, salami e simili di carni, di frattaglie o di sangue (v. d. ex 16.01);
6. altre preparazioni e conserve di carni o di frattaglie ad esclusione di quelle di fegato di oca o di anatra e di quelle di selvaggina (v. d. ex 16.02);
7. estratti e sughi di carne ed estratti di pesce (V. d. 16.03);
8. preparazioni e conserve di pesci, escluso il caviale e i suoi succedanei; crostacei e molluschi (compresi i testacei), esclusi astici, aragoste ed ostriche, preparati o conservati (v.d. ex 16.04-ex 16.05);
9. zuccheri di barbabietola e di canna allo stato solido, esclusi quelli aromatizzati o colorati (v.d. ex 17.01);
10. altri zuccheri allo stato solido, esclusi quelli aromatizzati o colorati; sciroppi di zuccheri non aromatizzati nè colorati; succedanei del miele, anche misti con miele naturale; zuccheri e melassi caramellati, destinati all’alimenta- zione umana od animale (v. d. ex 17.02);
11. melassi destinati all’alimentazione umana od animale, esclusi quelli aromatizzati o colorati (v. d. ex 17.03);
12. prodotti a base di zucchero non contenenti cacao (caramelle, boli di gomma, pastigliaggi, torrone e simili) in confezione non di pregio, quali carta, cartone, plastica, banda stagnata, alluminio o vetro comune (v. d. 17.04);
13. cacao in polvere non zuccherato (v. d. 18.05);
14. cioccolato ed altre preparazioni alimentari contenenti cacao in confezioni non di pregio, quali carta, cartone, plastica, banda stagnata, alluminio o vetro comune (v.d. ex 18.06);
15. estratti di malto; preparazioni per l’alimentazione dei fanciulli, per usi dietetici o di cucina, a base di farine, semoli- ni, amidi, fecole o estratti di malto, anche addizionate di cacao in misura inferiore al 50 per cento in peso (v. d. 19.02);
16. tapioca, compresa quella di fecola di patate (v. d. 19.04);
17. prodotti a base di cereali; ottenuti per soffiatura o tostatura: ‘’puffed-rice’’, ‘’corn-flakes’’ e simili (v.d. 19.05);
18. prodotti della panetteria fine, della pasticceria e della biscotteria, anche addizionati di cacao in qualsiasi propor- zione (v. d. 19.08);
19. ortaggi, piante mangerecce e frutta, preparati o conservati nell’aceto o nell’acido acetico, con o senza sale, spezie, mostarda o zuccheri (v. d. 20.01);
20. ortaggi e piante mangerecce preparati o conservati senza aceto o acido acetico (v. d. ex 20.02);
21. frutta congelate, con aggiunta di zuccheri (v. d. 20.03);
22. frutta, scorze di frutta, piante e parti di piante, cotte negli zuccheri o candite (sgocciolate, diacciate, cristallizzate) (v. d. 20.04);
23. puree e paste di frutta, gelatine, marmellate, ottenute mediante cottura, anche con aggiunta di zuccheri (v. d. 20.05);
24. frutta altrimenti preparate o conservate, anche con aggiunta di zuccheri (v. d. ex 20.06); [75) Abrogato;]

76) cicoria torrefatta e altri succedanei torrefatti del caffè e loro estratti; estratti o essenze di caffè, di tè, di mate e di camomilla; preparazioni a base di questi estratti o essenze (v. d. 21.02 - ex 30.03);

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

171

1. farina di senape e senape preparate (v. d. 21.03);
2. salse; condimenti composti; preparazioni per zuppe, minestre, brodi; zuppe, minestre, brodi, preparati; prepara- zioni alimentari composte omogeneizzate (v.d. 21.04-21.05);
3. lieviti naturali, vivi o morti, lieviti artificiali preparati (v. d. 21.06);
4. preparazioni alimentari non nominate nè comprese altrove (v.d. ex 21.07), esclusi gli sciroppi di qualsiasi natura;
5. acqua, acque minerali (v. d. ex 22.01); 82) birra (v. d. 22.03);

[83) abrogato;]

[84) abrogato;]

1. aceto di vino; aceti commestibili non di vino e loro succedanei (v. d. 22.10);
2. farine e polveri di carne e di frattaglie, di pesci, di crostacei, di molluschi, non adatte all’alimentazione umana e destinate esclusivamente alla nutrizione degli animali; ciccioli destinati all’alimentazione umana od animale (v. d. ex 23.01);
3. polpe di barbabietole, cascami di canne da zucchero esaurite ed altri cascami della fabbricazione dello zucchero; avanzi della fabbricazione della birra e della distillazione degli alcoli; avanzi della fabbricazione degli amidi ed altri avanzi e residui simili (v. d. ex 23.03);
4. panelli, sansa di olive ed altri residui dell’estrazione dell’olio di oliva, escluse le morchie; panelli ed altri residui della disoleazione di semi e frutti oleosi (v. d. 23.04);
5. fecce di vino, tartaro greggio (v. d. 23.05);
6. prodotti di origine vegetale del genere di quelli utilizzati per la nutrizione degli animali, non nominati nè com- presi altrove (v. d. 23.06);
7. foraggi melassati o zuccherati; altre preparazioni del genere di quelle utilizzate nell’alimentazione degli animali, esclusi gli alimenti per cani o gatti condizionati per la vendita al minuto (v.d. ex 23.07);
8. tabacchi greggi o non lavorati; cascami di tabacco (v. d. 24.01);
9. lecitine destinate all’alimentazione umana od animale (v. d. ex 29.24); [94) abrogato;]

[95) abrogato;]

[96) abrogato;]

[97) abrogato;]

98) legna da ardere in tondelli, ceppi, ramaglie o fascine; cascami di legno, compresa la segatura, esclusi i pellet (v. d. 44.01);

[99) abrogato;]

[100) abrogato;]

[101) abrogato;]

[102) abrogato;]

103) energia elettrica per uso domestico; energia elettrica e gas per uso di imprese estrattive, agricole e manifatturie- re comprese le imprese poligrafiche, editoriali e simili; energia elettrica per il funzionamento degli impianti irrigui, di sollevamento e di scolo delle acque, utilizzati dai consorzi di bonifica e di irrigazione; energia elettrica fornita ai clienti grossisti di cui all’articolo 2, comma 5, del decreto legislativo 16 marzo 1999, n. 79; gas, gas metano e gas petroliferi liquefatti, destinati ad essere immessi direttamente nelle tubazioni delle reti di distribuzione per essere successivamente erogati, ovvero destinati ad imprese che li impiegano per la produzione di energia elettrica;

104) oli minerali greggi, oli combustibili ed estratti aromatici impiegati per generare, direttamente o indirettamente,

172 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

energia elettrica, purché la potenza installata non sia inferiore ad 1 Kw; oli minerali greggi, oli combustibili (ad ecce- zione degli oli combustibili fluidi per riscaldamento) e terre da filtro residuate dalla lavorazione degli oli lubrificanti, contenenti non più del 45 per cento in peso di prodotti petrolici, da usare direttamente come combustibili nelle cal- daie e nei forni; oli combustibili impiegati per produrre direttamente forza motrice con motori fissi in stabilimenti industriali, agricolo-industriali, laboratori, cantieri di costruzione; oli combustibili diversi da quelli speciali destina- ti alla trasformazione in gas da immettere nelle reti cittadine di distribuzione; oli minerali non raffinati provenienti dalla distillazione primaria del petrolio naturale greggio o dalle lavorazioni degli stabilimenti che trasformano gli oli minerali in prodotti chimici di natura diversa, aventi punto di infiammabilità (in vaso chiuso) inferiore a 55°C, nei quali il distillato a 225°C sia inferiore al 95 per cento in volume ed a 300°C sia almeno il 90 per cento in volume, destinati alla trasformazione in gas da immettere nelle reti cittadine di distribuzione;

[105) Abrogato;]

106) prodotti petroliferi per uso agricolo e per la pesca in acque interne; [107) Abrogato;]

[108) Abrogato;]

[109) Abrogato;]

1. prodotti fitosanitari;
2. seme per la fecondazione artificiale del bestiame;
3. principi attivi per la preparazione ed integratori per mangimi;
4. omissis;
5. medicinali pronti per l’uso umano o veterinario, compresi i prodotti omeopatici; sostanze farmaceutiche ed articoli di medicazione di cui le farmacie devono obbligatoriamente essere dotate secondo la farmacopea ufficiale; [115) Abrogato;]

[116) Abrogato;]

[117) dischi, nastri e cassette registrati;] [118) Abrogato;]

1. omissis;
2. omissis;
3. somministrazioni di alimenti e bevande, effettuate anche mediante distributori automatici; prestazioni di servi- zi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto forniture o somministrazioni di alimenti e bevande;
4. prestazioni di servizi e forniture di apparecchiature e materiali relativi alla fornitura di energia termica per uso domestico attraverso reti pubbliche di teleriscaldamento o nell’ambito del contratto servizio energia, come definito nel decreto interministeriale di cui all’articolo 11, comma 1, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 agosto 1993, n. 412, e successive modificazioni; sono incluse le forniture di energia prodotta da fonti rinnovabili o da impianti di cogenerazione ad alto rendimento; alle forniture di energia da altre fonti, sotto qualsiasi forma, si applica l’aliquota ordinaria;
5. omissis;

[123-bis) Abrogato;] [123-ter) Abrogato;] 123-quater) omissis; [124) Abrogato;]

125) prestazioni di servizi mediante macchine agricole o aeromobili rese a imprese agricole singole o associate; [126) Abrogato;]

CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

173

127) omissis;

127-bis) somministrazione di gas metano usato per combustione per usi civili limitatamente a 480 metri cubi annui; somministrazione, tramite reti di distribuzione, di gas di petrolio liquefatti per usi domestici di cottura cibi e per produzione di acqua calda, gas di petroli liquefatti contenuti o destinati ad essere immessi in bombole da 10 a 20 kg in qualsiasi fase della commercializzazione;

[127-ter) Abrogato;]

127-quater) prestazioni di allacciamento alle reti di teleriscaldamento realizzate in conformità alla vigente normati- va in materia di risparmio energetico;

127-quinquies) opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell’art. 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall’art. 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865; linee di trasporto metropolitane tramviarie ed altre linee di trasporto ad impianto fisso; impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elet- trica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica; impianti di depurazione destinati ad essere collegati a reti fognarie anche intercomunali e ai relativi collettori di adduzione; edifici di cui all’art. 1 della legge 19 luglio 1961, n. 659, assimilati ai fabbricati di cui all’art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 e successive modificazioni;

127-sexies) beni, escluse materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione delle opere e degli impianti di cui al n. 127-quinquies);

127-septies) prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere e degli im- pianti di cui al n. 127-quinquies);

[127-octies) Abrogato;] 127-novies) omissis; 127-decies) omissis;

127-undecies) case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, anche se assegnate in proprietà o in godi- mento a soci da cooperative edilizie e loro consorzi, ancorché non ultimate, purché permanga l’originaria destina- zione, qualora non ricorrano le condizioni richiamate nel n. 21) della parte seconda della presente tabella; fabbricati o porzioni di fabbricato, diversi dalle predette case di abitazione, di cui all’art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 e successive modificazioni ed integrazioni, ancorché non ultimati, purché permanga l’originaria destinazione, ceduti da imprese costruttrici;

127-duodecies) prestazioni di servizi aventi ad oggetto la realizzazione di interventi di manutenzione straordinaria di cui all’articolo 31, primo comma, lettera b), della legge 5 agosto 1978, n. 457, agli edifici di edilizia residenziale pubblica;

127-terdecies) beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi di recupero di cui all’art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma, dello stesso articolo;

127-quaterdecies) prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abita- zione di cui al n. 127-undecies) e alla realizzazione degli interventi di recupero di cui all’art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo;

127-quinquiesdecies) omissis;

127-sexiesdecies) omissis;

127-septiesdecies) omissis;

127-duodevicies) locazioni di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito gli interventi di cui all’articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell’edilizia di cui al

174 CATERINA DELL’ERBA – IVA E REGIME FISCALE IN AGRICOLTURA

decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, e locazioni di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale

n. 146 del 24 giugno 2008; [127-undevicies) Abrogato;]

### Decreto Ministero delle finanze 12 maggio 1992 Modificazioni delle percentuali di compensazione determinate con decreto ministeriale 19 gennaio 1989, ai sensi dell’art. 34, comma 1, del decreto del

Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, concernente istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto

(G.U. 18 giugno 1992, n. 142)

1. Le percentuali di compensazione di cui all’art. 34 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972,

n. 633, e successive modificazioni, sono stabilite per i seguenti prodotti o gruppi di prodotti nelle diverse misure a fianco di ciascuno di essi indicate:

1. animali vivi della specie bovina, compresi gli animali del genere bufalo, e suina, di cui al n. 2 della tabella A, parte prima, allegata al decreto n. 633; latte fresco non concentrato né zuccherato e non condizionato per la vendita al minuto esclusi yogurt, kephir, latte cagliato, siero di latte, latticello (o latte battuto) e altri tipi di latte fermentati o acidificati; prodotti di cui ai numeri 9 escluso il latte fresco indicato nella lettera c), 11, 12, 34, 36, 47, 48, 49, 56, della stessa tabella A, parte prima 9%;
2. animali vivi della specie ovina e caprina, di cui al n. 2 della citata tabella A, parte prima; prodotti di cui ai numeri 1, 3, 4 escluse le rane, 5, 6 della stessa tabella A, parte prima 8,50%;
3. prodotti compresi nella citata tabella A, parte prima, derivanti dalla pesca in acque dolci e dalla piscicoltura, dalla mitilicoltura, dalla ostricoltura e dall’allevamento di rane e altri molluschi e crostacei; latte fresco non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie; altri prodotti compresi nella citata tabella A, parte prima, diversi da quelli indicati nelle lettere precedenti e nella successiva lettera d) 4%;
4. prodotti di cui ai numeri 43, 44, 45, 46, della citata tabella A, parte prima 2%.
5. Le disposizioni del presente decreto hanno effetto dal 1° luglio 1992.

### Decreto Ministero delle finanze 30 dicembre 1997

Modificazioni delle percentuali di compensazione stabilite con d.m. 12 maggio 1992, ai sensi dell’art. 34, primo comma, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

(G.U. 31 dicembre 1997, n. 303)

1. Le percentuali di compensazione di cui all’articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972,

n. 633, e successive modificazioni sono stabilite per i seguenti prodotti o gruppi di prodotti nelle misure a fianco di ciascuno indicate:

1. cavalli, asini, muli e bardotti, vivi (v.d. 01.01); animali vivi della specie suina (v.d. 01.03), ovina e caprina (v.d. 01.04); volatili da cortile vivi; volatili da cortile morti, commestibili, freschi e refrigerati (v.d. 01.05 - ex 02.02); conigli domestici, piccioni, lepri, pernici, fagiani e altri animali vivi destinati all’alimentazione umana, api e bachi da seta (v.d. ex 01.06) 7,50%;
2. animali vivi della specie bovina, compresi gli animali del genere bufalo (v.d. 01.02) 7%;
3. vini di uve fresche, compresi i vini spumanti con esclusione di quelli liquorosi ed alcolizzati e di quelli contenenti più del 22% in volume di alcole (v.d. ex 22.05) 12,5%.
4. Le disposizioni del presente decreto hanno effetto dal 1° gennaio 1998.
5. Omissis

### Decreto Ministero dell’economia e delle finanze 23 dicembre 2005 Rideterminazione di alcune percentuali di compensazione applicabili ai prodotti agricoli, da adottare ai sensi dell’articolo 10, comma 3, del d.l. 14 marzo 2005,

n. 35, convertito, con modificazioni, dalla l. 14 maggio 2005, n. 80 (G.U. 31 dicembre 2005, n. 304)

**Art. 1. Percentuali di compensazione per le cessioni di prodotti agricoli.**

Le percentuali di compensazione di cui all’art. 34 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sono stabilite per i seguenti prodotti o gruppi di prodotti, compresi nella tabella A, parte prima, allegata allo stesso decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, nelle diverse misure a fianco di ciascuno di essi indicate:

1. prodotti di cui ai numeri 1) e 2), esclusi gli animali vivi della specie bovina e del genere bufalo, e n. 4), esclusi le rane ed il pollame indicato all’art. 2, punto 2, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 3 marzo 1993,

n. 587, e successive modificazioni: 7,30%;

1. prodotti di cui al n. 5), escluse le carni, frattaglie e parti di pollame indicate all’art. 2, punto 2, lettera a), del de- creto del Presidente della Repubblica 3 marzo 1993, n. 587. 8,30%;
2. latte fresco non concentrato né zuccherato e non condizionato per la vendita al minuto, esclusi yogurt, kephir, latte cagliato, siero di latte, latticello (o latte battuto) e altri tipi di latte fermentati o acidificati; prodotti di cui al

n. 9), escluso il latte fresco non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie, nonché ai numeri 11), 12), 34), 47), 48), 49), 56): 8,80%;

1. prodotti di cui al n. 36): 12,30%.

**Art. 2. Efficacia della disposizione**

Le disposizioni del presente decreto hanno effetto dal 1° gennaio 2006.

### Decreto Ministero dell’economia e delle finanze, 26 gennaio 2016 Innalzamento delle percentuali di compensazione applicabili alle cessioni di taluni prodotti del settore lattiero-caseario e di animali vivi delle specie bovina e suina

(G.U. 17 febbraio 2016, n. 39)

**Art. 1. Percentuali di compensazione per le cessioni di prodotti agricoli**

1. Le percentuali di compensazione di cui all’articolo 34 del decreto n. 633 del 1972, e successive modificazioni, sono stabilite per i seguenti prodotti o gruppi di prodotti, compresi nel n. 9) della tabella A, parte prima, allegata allo stesso decreto n. 633 del 1972, nella misura a fianco di ciascuno di essi indicata:
2. latte fresco non concentrato né zuccherato e non condizionato per la vendita al minuto, esclusi yogurt, kephir, latte cagliato, siero di latte, latticello (o latte battuto) e altri tipi di latte fermentati o acidificati: 10 per cento;
3. gli altri prodotti compresi nel citato n. 9), escluso il latte fresco non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie: 10 per cento.
4. Per gli anni 2016, 2017 e 2018 le percentuali di compensazione di cui all’articolo 34 del decreto n. 633 del 1972, e successive modificazioni, sono stabilite per i seguenti prodotti o gruppi di prodotti, compresi nel n. 2) della tabella A, parte prima, allegata allo stesso decreto n. 633 del 1972, nelle diverse misure a fianco di ciascuno di essi indicate:
5. animali vivi della specie bovina, compresi gli animali del genere bufalo: 7,65 per cento;
6. animali vivi della specie suina: 7,95 per cento.

**Art. 2. Efficacia**

1. Le disposizioni del presente decreto hanno effetto dal 1° gennaio 2016.

### Decreto Ministero dell’economia e delle finanze 27 gennaio 2017 Proroga dell’innalzamento delle percentuali di compensazione applicabili

alle cessioni di animali vivi delle specie bovina e suina (G.U. 17 marzo 2017, n. 64)

**Art. 1. Proroga di talune percentuali di compensazione**

1. All’art. 1, comma 2, del decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, emanato di concerto con il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, del 26 gennaio 2016, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repub- blica italiana n. 39 del 17 febbraio 2016, le parole «Per l’anno 2016» sono sostituite dalle seguenti: «Per gli anni 2016 e 2017».

**Art. 2. Efficacia**

1. Le disposizioni del presente decreto hanno effetto dal 1° gennaio 2017.

### Decreto Ministero dell’economia e delle finanze 2 febbraio 2018 Innalzamento delle percentuali di compensazione applicabili alle cessioni

di animali vivi della specie bovina e suina, ai sensi dell’articolo 1, comma 506, legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018)

### (G.U. 17 marzo 2018, n. 64)

**Art. 1. Proroga di talune percentuali di compensazione**

1. All’art. 1, comma 2, del decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, emanato di concerto con il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, del 26 gennaio 2016, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repub- blica italiana n. 39 del 17 febbraio 2016, le parole «Per gli anni 2016 e 2017» sono sostituite dalle seguenti: «Per gli anni 2016, 2017 e 2018».

**Art. 2. Efficacia**

1. Le disposizioni del presente decreto hanno effetto dal 1° gennaio 2018.