



**REGIONE AUTONOMA VALLE D'AOSTA
ASSESSORATO AGRICOLTURA
E RISORSE NATURALI**

**DIREZIONE PRODUZIONI VEGETALI
E SERVIZI FITOSANITARI**

Ufficio formazione professionale e aggiornamento

CORSO PER LA VENDITA DIRETTA DEI PRODOTTI AGRICOLI ASPETTI FISCALI

Dott. Davide FERRE' - Commercialista

**ATTIVITA' FINANZIATA DALL'ART. 59 comma a)
DELLA LR 32/2007**

ASPETTI FISCALI

1. DEFINIZIONE DI IMPRENDITORE AGRICOLO

La definizione di imprenditore agricolo è contenuta nell'articolo 2135 del Codice Civile, così come modificato dalla cosiddetta "Legge di orientamento" (D.Lgs. 18 maggio 2001 n. 228).

Sulla base di tali disposizioni, l'imprenditore agricolo è colui che esercita un'attività diretta:

- alla coltivazione del fondo
- alla silvicoltura
- all'allevamento del bestiame
- all'esercizio di attività connesse alle precedenti.

Si considerano "connesse" alle precedenti le attività, svolte dallo stesso imprenditore agricolo, dirette alla:

- manipolazione che abbiano ad oggetto
- conservazione prodotti ottenuti
- trasformazione prevalentemente dalla
- commercializzazione coltivazione del fondo o
- valorizzazione del bosco o dall'allevamento

Vi rientrano, inoltre, le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata.

2. IMPOSTE SUL REDDITO

I redditi dei terreni rientrano nella categoria dei redditi fondiari di cui agli articoli da 25 a 43 del nuovo T.U.I.R. (D.P.R. 917/86).

Essi si dividono in:

- reddito dominicale (che va imputato al proprietario del terreno, ovvero al soggetto che possiede un diritto reale su di esso)
- reddito agrario (che va imputato, invece, al soggetto che esercita l'impresa agricola - imprenditore individuale o società semplice - ai sensi dell'articolo 2135 del Codice Civile)

Esempi:

Reddito dominicale risultante al catasto: € 500 (come da visura catastale)

Rivalutazione pari all'80% : € 400

Reddito dominicale imponibile: € 900 (€ 500 + € 400)

Reddito agrario risultante al catasto: € 300 (come da visura catastale)

Rivalutazione pari al 70% : € 210

Reddito agrario imponibile: € 510 (€ 300 + € 210)

Sono considerate agricole (e tassate con il reddito agrario) le attività di:

- allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno;

- produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste;

- le attività connesse di cui all'articolo 2135 Codice civile con riferimento ai beni individuati, ogni due anni, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Se dalle attività connesse sono ottenuti prodotti diversi da quelli indicati nel D.M. 19.03.2004 e nel D.M. 11.07.2007, il reddito relativo, che è da considerarsi reddito d'impresa, è determinato (salvo opzione) in misura pari al 15% (art. 56-bis T.U.I.R.) dei corrispettivi registrati ai fini IVA.

Per esempio:

- produzione e vendita di carne ottenuta da bestiame allevato: reddito agrario

- produzione e vendita di *boudin* : reddito pari al 15% dei corrispettivi

- acquisto e vendita di carne: reddito di impresa analitico.

La fornitura di servizi viene considerata connessa a quella agricola se svolta da imprenditore agricolo con utilizzo prevalente delle attrezzature normalmente impiegate nell'attività agricola: il reddito è pari al 25% dei corrispettivi IVA di tali operazioni (Es. sgombero neve con trattore utilizzato in agricoltura).

3. IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (I.V.A.)

In sintesi, la disciplina IVA applicabile agli imprenditori agricoli, contenuta nell'articolo 34 del D.P.R. 633/72, prevede i seguenti regimi:

- regime speciale

- regime di esonero

- regime ordinario (regime opzionale)

Regime speciale

Si tratta di un regime speciale di detrazione dell'IVA. In particolare, la detrazione dell'IVA viene calcolata in via forfetaria mediante l'applicazione delle percentuali di compensazione sull'ammontare delle cessioni di prodotti agricoli. L'IVA assolta sugli acquisti è pertanto indetraibile e non si può mai andare a credito d'IVA.

Esempio:

Si supponga il caso di un agricoltore che ha ceduto il latte prodotto per un ammontare pari a 5.000 € esclusa IVA.

Aliquota IVA: 10%

Percentuale di compensazione: 8,8 %

IVA relativa alle operazione imponibili: $5.000 \times 10\% = 500 \text{ €}$

IVA detraibile $5.000 \times 8,8\% = 440 \text{ €}$

IVA da versare $500 - 440 = 60 \text{ €}$

Il regime speciale IVA non si applica relativamente alle seguenti operazioni:

- cessioni di prodotti agricoli di cui alla Parte I della Tabella A del D.P.R.

633/72, qualora l'acquisto derivi da atto non assoggettato a IVA (es. acquisto azienda);

- cessioni di beni diversi da quelli inclusi nella Tabella A, Parte I;

- prestazioni di servizi;

- cessione di beni inclusi nella Tabella A, Parte I, acquistati da terzi, qualora i prodotti acquisiti da terzi siano superiori a quelli di produzione propria.
Tale regime si applica a tutti gli agricoltori che non abbiano optato per il regime ordinario.

Regime di esonero

Il regime di esonero riguarda gli agricoltori che esercitano attività di piccolissime dimensioni e consiste in un completo esonero dagli obblighi documentali e contabili (fatturazione, registrazione, liquidazione periodica, versamento e dichiarazione IVA). Il regime di esonero si applica ai produttori agricoli con volume d'affari (somma degli imponibili delle fatture di vendita e delle vendite al dettaglio), costituito per almeno 2/3 da cessioni di prodotti inclusi nella Parte I della Tabella A, non superiore ad euro 7.000,00 a prescindere dal luogo in cui esercitano l'attività.

Nel computo del volume d'affari sono escluse le cessioni di beni ammortizzabili.

Gli imprenditori in regime di esonero devono conservare le fatture e le bollette doganali relative agli acquisti e alle importazioni e le autofatture emesse dai clienti.

Alle cessioni e ai conferimenti di prodotti agricoli compresi nella Tabella A, Parte I effettuati in regime di esonero, si applicano le percentuali di compensazione.

Gli agricoltori che rinunciano al regime di esonero rientrano automaticamente nel regime speciale, a meno che non optino per il regime ordinario.

Regime ordinario (regime opzionale)

Tutti gli agricoltori possono optare per il regime ordinario e determinare l'IVA applicando le normali regole valide per tutti i soggetti passivi IVA.

L'IVA da versare = IVA sulle cessioni – IVA sugli acquisti.

Con il regime ordinario si può andare a credito d'IVA se l'IVA sugli acquisti è maggiore dell'IVA sulle vendite.

L'opzione per il regime ordinario è vincolante per un triennio.

Passaggio dal regime speciale a quello ordinario

Il passaggio dal regime speciale a quello ordinario comporta la necessità di effettuare la rettifica della detrazione (art. 19-bis2 del D.P.R. 633/72) limitatamente ai beni (compresi i beni ammortizzabili) presenti in azienda e non ancora ceduti. Tali beni devono risultare da apposito inventario, da redigersi senza particolari formalità. Il credito IVA che ne deriva può essere utilizzato a partire dalla prima liquidazione periodica dell'anno.

Il cambio di regime può essere fatto soltanto dal 1° gennaio di ogni anno.

Passaggio dal regime ordinario a quello speciale

Nel caso di passaggio dal regime ordinario a quello speciale, sui beni giacenti (compresi i beni ammortizzabili) deve essere determinata l'IVA detratta nel regime ordinario per effettuare il calcolo della rettifica della detrazione.

A tal fine, il calcolo dell'IVA si effettua applicando le percentuali di compensazione (per i prodotti agricoli di cui alla Tabella A, parte I) vigenti al momento della rettifica.

La differenza che ne deriva deve essere conteggiata a debito nella prima liquidazione periodica utile.

Il cambio di regime può essere fatto soltanto dal 1° gennaio di ogni anno.

Svolgimento di attività non agricole

Quando vengono poste in essere cessioni o prestazioni non rientranti nelle attività agricole si deve distinguere tra:

- a. svolgimento di operazioni singole non agricole (ad esempio, cessioni di prodotti agricoli non compresi nella Tabella A, Parte I – vedi sotto Azienda agricola mista);
- b. svolgimento di attività non agricole (es. attività artigianale): in questo caso, se per l'attività agricola è applicato il regime speciale, è obbligatoria ai fini IVA la separazione delle attività a norma dell'articolo 36 D.P.R. 633/72;
- c. lo svolgimento di attività connesse non rientranti nel regime speciale dell'articolo 34 D.P.R. 633/72 per le quali è stato introdotto dal 2004 il nuovo articolo 34-bis D.P.R. 633/72 – vedi sotto Attività agricole connesse.

Azienda agricola mista

Lo svolgimento di singole operazioni non agricole comporta l'obbligo di applicare l'IVA su tali operazioni secondo le regole normali dell'IVA, quindi senza detrazione forfetaria, ma detraendo dall'IVA applicata a tali operazioni l'IVA relativa agli acquisti di beni e servizi direttamente connessi, con esclusione di quella sulle spese generali e sui beni strumentali.

Le operazioni non agricole devono essere distintamente annotate nel registro delle fatture e separatamente evidenziate nella dichiarazione annuale.

Attività agricole connesse

Per le attività agricole connesse l'articolo 34-bis D.P.R. 633/72 concede la possibilità di determinare in via forfetaria l'IVA dovuta riducendo della metà l'IVA applicata sui corrispettivi di tali attività. E' comunque consentita l'opzione per il regime normale IVA.

In sintesi:

- per la cessione di prodotti (Tabella A, Parte I) ottenuti prevalentemente da propria produzione dell'imprenditore agricolo anche utilizzando beni acquisiti da terzi, si può applicare il regime speciale (art. 34) salvo opzione per il regime ordinario;
- per la semplice commercializzazione di beni di terzi, anche se svolta dall'imprenditore agricolo, si applicano le norme relative all'azienda agricola mista (no percentuali di compensazione);
- per la fornitura di servizi a terzi mediante l'utilizzo prevalente a tale scopo di attrezzature impiegate normalmente nell'attività agricola (es. sgombero neve con trattore) si applica il regime forfetario del 50% (art. 34-bis);
- la fornitura di tali servizi con attrezzature acquistate appositamente non può quindi beneficiare delle norme dell'articolo 34-bis e l'IVA si determina nel modo normale (Iva sulle prestazioni – Iva sugli acquisti).

Conferimenti alle cooperative

Regime IVA del socio

Regime IVA della Cooperativa

Fatturazione del conferimento con Momento di emissione della fattura ⁽¹⁾ Aliquote IVA normali % di Compensazione

Note: ⁽¹⁾ Le cooperative possono emettere, anche se sono in regime normale, la fattura per conto del socio in regime speciale che ha effettuato il conferimento.

⁽²⁾ Salvo applicazione delle disposizioni del D.M. 15.11.1975 (fatturazione dopo l'assemblea che determina il prezzo di conferimento alla cooperativa) in caso di cessione di beni con prezzo da determinare.

Scontrino fiscale

Sono esonerate dall'obbligo di emissione dello scontrino fiscale o della ricevuta le cessioni al dettaglio di prodotti agricoli ovunque effettuate (nel fondo e fuori del fondo) da parte dei produttori agricoli in regime speciale e di esonero.

Comunicazione di inizio attività di vendita al dettaglio

L'inizio dell'attività di vendita diretta di prodotti agricoli è subordinata alla presentazione al Comune competente di una semplice comunicazione (D.Lgs. 18.05.2001, n. 228).

L'attività di vendita può essere avviata decorsi trenta giorni dalla presentazione al Comune della comunicazione di inizio attività. Non sarà quindi necessario attendere il rilascio da parte del Comune di uno specifico titolo autorizzatorio.

Per la determinazione del Comune territorialmente competente a ricevere la comunicazione si deve tenere conto dei seguenti criteri:

1. se si tratta di vendita in forma itinerante, ovvero in forma di commercio elettronico, competente è il Comune ove ha sede l'azienda agricola di produzione;
2. se si tratta di vendita su area pubblica o in locali aperti al pubblico, competente è il Comune ove si intende esercitare l'attività di vendita.

La comunicazione deve contenere le seguenti indicazioni:

- le generalità del richiedente;
- gli estremi dell'iscrizione nel Registro delle Imprese;
- gli estremi di ubicazione dell'azienda agricola;
- la specificazione dei prodotti di cui si intende praticare la vendita;
- le modalità in cui si intende effettuare la vendita (in forma itinerante, su area pubblica, a posto fisso in locali aperti al pubblico, commercio elettronico).

Se si tratta di vendita su area pubblica, la comunicazione di inizio attività deve anche contenere la richiesta al Comune di assegnazione del posteggio e l'esercizio della vendita è condizionato alla sua effettiva individuazione da parte della stessa autorità comunale.

N.B. Dal 10 gennaio 2006 per la vendita al dettaglio esercitata su superfici all'aperto nell'ambito dell'azienda agricola o di altre aree private di cui gli imprenditori agricoli abbiano la disponibilità non è richiesta la comunicazione di inizio attività.

4. IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE (I.R.A.P.)

Relativamente all'I.R.A.P. sono previste specifiche disposizioni per i produttori agricoli, in particolar modo con riferimento alla determinazione della base imponibile ed alle aliquote applicabili.

La base imponibile I.R.A.P. (art. 9 D.Lgs. 446/97) per gli agricoltori è costituita dalla differenza tra:

- i corrispettivi soggetti a registrazione ai fini I.V.A. e
- gli acquisti inerenti all'attività agricola, soggetti a registrazione ai fini I.V.A..

5. AGRITURISMO

Formalità

Per poter esercitare l'attività agrituristica è necessario ottenere:

- l'iscrizione nell'elenco degli operatori agrituristici (elenco regionale);
- l'apposita autorizzazione comunale all'esercizio dell'attività agrituristica.

Imposte dirette sul reddito

Gli imprenditori individuali, le società di persone e assimilate, gli enti non commerciali (limiti soggettivi) che svolgono l'attività di agriturismo, beneficiano di una particolare disciplina in base alla quale il reddito derivante dall'attività di agriturismo si determina forfetariamente applicando il coefficiente di redditività del 25% ai ricavi (al netto dell'IVA) conseguiti.

Per il regime forfetario non è previsto alcun limite dei ricavi. Inoltre tale regime è naturale, cioè trova diretta applicazione, salvo opzione per il regime ordinario.

Esempio:

Corrispettivi (IVA inclusa) € 110.000,00

- IVA sui corrispettivi € 10.000,00

Ricavi € 100.000,00

Reddito (25% dei ricavi) € 25.000,00

Imposte indirette

L'aliquota IVA prevista per la fornitura di prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande è del 10%.

Coloro che svolgono le attività di agriturismo applicano un regime speciale ai fini IVA.

L'IVA dovuta è determinata riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari al 50% del suo ammontare, a titolo di detrazione forfetaria dell'imposta afferente agli acquisti e alle importazioni.

Tale regime è naturale salvo opzione per il regime ordinario e non prevede alcuna limitazione soggettiva.

Esempio:

IVA sui corrispettivi € 10.000,00

- Detrazione forfetaria del 50% € 5.000,00

IVA dovuta € 5.000,00

N.B.: i due regimi speciali suindicati consentono di determinare le imposte dirette e

indirette senza tenere conto dell'effettivo ammontare dei costi sostenuti e dell'IVA assolta sugli acquisti e le importazioni.

Non consentono però di transigere agli adempimenti contabili di fatturazione, annotazione ecc. L'imprenditore deve, in ogni caso, tenere le scritture contabili previste per la determinazione del reddito d'impresa.

Particolarità contabili

Ai fini IVA, l'agriturismo deve essere gestito con registri separati rispetto a quelli utilizzati per l'attività agricola principale.

Per ciò che attiene la certificazione dei corrispettivi, occorre emettere alternativamente o la ricevuta fiscale o lo scontrino con le consuete modalità, salvo richiesta della fattura da parte del cliente.

I passaggi interni di merci e materie dall'attività agricola a quella agrituristica devono essere documentati con l'emissione di apposita fattura.

Opzione per il regime ordinario

E' possibile optare per l'applicazione del regime ordinario IVA. L'opzione deve essere espressa nella dichiarazione annuale IVA per l'anno precedente. L'opzione, valida fino a revoca, è vincolante, anche ai fini delle imposte sui redditi, per un triennio.

6. REGISTRI IVA

I soggetti Iva sono obbligati a tenere (salvo eccezioni) i seguenti registri:

- registro IVA degli ACQUISTI
- registro IVA delle FATTURE EMESSE
- registro CORRISPETTIVI (per chi effettua vendite al minuto).

Gli imprenditori agricoli in regime di esonero sono esclusi dall'obbligo di tenuta dei suddetti registri.

7. DOCUMENTO DI TRASPORTO (D.d.t.)

Il principio generale di non obbligatorietà di documenti di accompagnamento incontra due eccezioni:

- fatturazione differita
- movimentazione di beni a titolo non traslativo (es. reso merce, merce in conto lavorazione ecc.)

Il D.d.t. deve essere emesso almeno in duplice copia e deve contenere l'indicazione:

- della data
- del numero progressivo
- delle generalità del cedente
- delle generalità del cessionario
- dell'eventuale impresa incaricata del trasporto (vettore)
- della natura, qualità e quantità dei beni trasportati. La quantità può essere espressa solo in cifre.

8. FATTURA

I requisiti obbligatori della fattura sono:

- data di emissione
- numero progressivo
- ditta/ denominazione/ragione sociale/cognome e nome, residenza o domicilio delle parti contraenti
- partita IVA dell'emittente
- natura, qualità e quantità dei beni ceduti e servizi prestati
- base imponibile (prezzo senza IVA)
- valore normale di beni ceduti a titolo di sconto, premio, abbuono o omaggio
- aliquota % e ammontare dell'IVA
- articolo di legge per le operazioni non soggette, non imponibili o esenti
- partita IVA del cessionario del bene o del committente del servizio qualora sia debitore dell'IVA in luogo del cedente o del prestatore, con l'indicazione della relativa norma
- annotazione che la fattura è stata compilata dal cliente ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un terzo
- numero e data dei relativi documenti di trasporto in caso di fattura differita
- estremi dichiarazione intento per le cessioni ad esportatori abituali
- numero identificativo IVA attribuito dallo Stato estero al cessionario o committente per operazioni intracomunitarie
- eventuale indicazione “fattura ad esigibilità immediata” per operazioni con lo Stato ed altri enti pubblici.

Principali tipi di fattura:

- fattura accompagnatoria: è un particolare tipo di documento che assolve contemporaneamente le funzioni di documento di trasporto e di fattura.
 - fattura/ricevuta fiscale: assolve contemporaneamente la funzione della fattura e della ricevuta fiscale. La sua emissione in luogo della fattura normale, su richiesta esplicita del cliente, non è più obbligatoria.
 - fattura immediata: va emessa entro lo stesso giorno di effettuazione dell'operazione (entro le ore 24 del giorno in cui si considera effettuata) ed il documento deve essere consegnato o spedito all'altra parte.
 - fattura differita: per le cessioni documentate da documento di trasporto o da altro documento idoneo ad identificare i soggetti contraenti, la fattura deve essere emessa entro il 15° giorno del mese successivo a quello di consegna o spedizione e deve contenere la data ed il numero dei documenti cui si riferisce.
- E' possibile emettere una sola fattura riepilogativa per tutte le cessioni effettuate nel mese solare precedente fra gli stessi soggetti.
- Le principali operazioni **non** soggette a fatturazione:
- agricoltori in regime di esonero

- cessione di terreni non edificabili
- cessione di azienda

9. SCONTRINO FISCALE

Nel caso di esercizio congiunto di commercio al dettaglio (es. punto vendita con vendita al consumatore finale) ed all'ingrosso (es. conferimento in cooperativa) lo scontrino va emesso per le sole vendite al dettaglio (per le vendite all'ingrosso va emessa la fattura).

Gli agricoltori in regime speciale e gli agricoltori in regime di esonero sono esonerati dall'obbligo di emissione dello scontrino fiscale. Gli agricoltori in regime speciale devono comunque tenere il registro dei corrispettivi sul quale va annotato giornalmente (entro il giorno non festivo successivo) l'importo complessivo delle vendite al dettaglio effettuate.

Soltanto gli agricoltori che hanno optato per il regime ordinario sono obbligati ad emettere lo scontrino fiscale. La somma giornaliera degli scontrini fiscali emessi va annotata (entro il giorno non festivo successivo) sul registro dei corrispettivi.

Lo scontrino va rilasciato al verificarsi del primo tra i seguenti eventi:

- per le somministrazioni di bevande ed alimenti:

- 1) ultimazione della prestazione
- 2) pagamento totale o parziale del corrispettivo

- per le cessioni di beni:

- 1) consegna o spedizione dei beni
- 2) pagamento totale o parziale del corrispettivo
- 3) fatturazione anticipata

E' possibile utilizzare scontrino o ricevuta fiscale senza necessità di opzione.

L'agricoltore può anche emettere scontrino per alcune operazioni e ricevuta fiscale per altre (es. partecipazioni a fiere), a propria discrezione.

Anche la somma delle ricevute fiscali emesse deve essere annotata sul registro dei corrispettivi.

Anche il prelievo merce e l'effettuazione di prestazioni a titolo di autoconsumo per finalità estranee all'esercizio di impresa sono soggetti all'emissione dello scontrino fiscale o della ricevuta fiscale con l'indicazione del prezzo normalmente praticato con successiva annotazione sul registro dei corrispettivi.

Per la cessione in omaggio di beni il cui commercio sia oggetto dell'attività dell'impresa va emesso lo scontrino fiscale. Tale obbligo non sussiste per le cessioni in omaggio di beni di costo unitario fino ad euro 25,82 che non siano oggetto dell'attività dell'impresa.

Per maggiori approfondimenti:

- Codice Civile – articolo 2135
- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – articoli 19-bis2, 34, 34-bis e 36
- D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.) – articoli da 25 a 43, 56 e 56-bis
- D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 – articolo 9
- D.L. 03 ottobre 2006, n. 262

- Legge 26 febbraio 1994, n. 133
- Legge 18 maggio 2001, n. 228
- Decreto Ministeriale 19 marzo 2004
- Decreto Ministeriale 11 luglio 2007
- Circolare Ministeriale 14 maggio 2002, n. 44/E
- Circolare Ministeriale 15 novembre 2004, n. 44/E
- Circolare Ministeriale 16 febbraio 2005, n. 6/E
- Risoluzione Ministeriale 5 marzo 2002, n. 74/E
- Circolare Ministeriale 17 gennaio 2006, n. 1/E

