Servizio di documentazione tributaria

Ministero delle Finanze
DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE
DIR.CENTRALE: AFFARI GIURIDICI E CONTENZ. TRIBUTARIO

Risoluzione del 17/06/1998 n. 63

Oggetto:
I.V.A. - Art. 34 D.P.R. 26.10.1972 n. 633 - Applicazione nei periodi anteriori al 1998 della separazione facoltativa delle attivita' nell'ambito dell'attivita' agricola svolta da cooperative unitamente ad attivita' commerciali.

Sintesi:
Si forniscono chiarimenti in ordine all'applicazione del regime speciale agricolo ai fini IVA e sulla legittimita' della separazione delle attivita' con applicazione del regime normale ad una delle attivita' separate, relativamente a questioni anteriori al 1998 al fine di pervenire ad un indirizzo operativo univoco da parte degli uffici interessati.

Testo:
Con l'istanza di cui si allega copia, la Confederazione Cooperative Italiane ha chiesto alla scrivente di pronunciarsi su alcuni quesiti inerenti l'applicazione del regime speciale agricolo previsto ai fini dell'IVA prima del 1 gennaio 1998 - data di entrata in vigore delle nuove disposizioni contenute nel decreto legislativo 2 settembre 1997 n. 313 - dall'art. 34, 1 comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 e successive modificazioni, e sulla legittimita' della separazione delle attivita', effettuata ai sensi dell'art. 36, terzo comma, dello stesso decreto n. 633 e sulla conseguente applicazione, su opzione, del regime normale ad una delle attivita' separate, ai sensi del penultimo comma dello stesso articolo 34.

Si premette anzitutto che, a decorrere dal 1 gennaio 1998, data di entrata in vigore del nuovo regime speciale agricolo previsto dal decreto legislativo n. 313 del 1997, non e' piu' consentito, in via generale, di operare la separazione di attivita' ai sensi dell'art. 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, all'interno dell'impresa agricola esercitata, fatta eccezione per le cooperative agricole per le quali l'espresso divieto di separazione delle attivita', previsto dal comma 10 dell'art. 34 del D.P.R. n. 633 del 1972, nel testo in vigore dal 1 gennaio 1998, e' stato differito, dal decreto legislativo n. 56 del 23 marzo 1998, al 1 gennaio del 2000.

I chiarimenti che vengono di seguito forniti concernono questioni pregresse, in merito alle quali si rende necessario pervenire ad uniformi criteri interpretativi da parte degli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria anche per cio' che concerne l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 36, ultimo comma, relative alla contabilizzazione dei passaggi interni tra attivita' separate svolte dalle cooperative medesime.

In particolare, con le citate istanze, viene chiesto di conoscere:.

1 - Se una cooperativa agricola che svolge attivita' di commercializzazione di volatili da cortile conferiti dai soci, poteva operare ai sensi del primo comma dell'art. 34 del D.P.R. n. 633 del 1972.
2 - Se la stessa cooperativa, che oltre alla commercializzazione degli animali conferiti dai soci, svolgeva anche attivita' di macellazione di animali provenienti dai soci, di animali acquistati da terzi, attivita' di macellazione per conto terzi, sezionamento, confezionamento, surgelazione e vendita delle carni e frattaglie, potesse - per l'attivita' di macellazione e fasi successive - optare per la separazione delle attivita' ai sensi dell'art. 36, terzo comma, dello stesso D.P.R. n. 633 del 1972 e, sempre per detta attivita', optare a norma del penultimo comma del citato art. 34 per l'applicazione dell'imposta nel modo normale.

Al riguardo la confederazione istante ha fatto altresi' presente che l'attivita' di macellazione del prodotto acquistato dai soci, quella di macellazione del prodotto acquistato da terzi o macellato per conto terzi e le successive altre attivita' (confezionamento, surgelazione, ecc.) sono a suo parere oggettivamente inscindibili, "perche' una volta che gli animali sono

Servizio di documentazione tributaria

entrati nel macello non e' piu' possibile distinguere il prodotto dei soci da quello dei terzi." 3 -Se e' corretto che la cooperativa agricola, per l'attivita' posta in essere in regime agricolo ex art. 34, primo comma, fatturasse al valore normale i passaggi interni dei prodotti all'attivita' gestita a regime normale, ai sensi del penultimo comma dell'art. 34.

Analogo quesito e' stato trasmesso dall'Associazione nazionale tra i produttori di alimenti zootecnici - ASSALZOO -, con l'istanza di cui pure si acclude copia. In particolare quest'ultima Associazione prospetta in maniera generica il caso di una societa' cooperativa a r.l. che esercitava con gestione autonoma e con separata organizzazione, sia dal punto di vista amministrativo che fiscale, le seguenti attivita':.

a) produzione di mangimi (soggetta a regime normale);.
b) attivita' di allevamento di volatili (soggetta a regime speciale agricolo di cui all'art. 34 del D.P.R. n. 633 del 1972);
c) attivita' di macellazione degli animali allevati (soggetta a regime normale su opzione) e successiva commercializzazione.

Per quanto concerne le cessioni degli animali allevati in regime speciale di cui all'art. 34, primo comma, l'associazione precisa che veniva emessa fattura ai sensi dell'art. 21 del citato D.P.R. n. 633 del 1972 sulla base del valore normale degli animali ceduti e venivano eseguite le annotazioni di cui agli artt. 23 e 25 dello stesso decreto n. 633 del 1972, in quanto dette cessioni si realizzavano attraverso i passaggi interni dall'attivita' di allevamento all'attivita' di macellazione, ai sensi del richiamato art. 36, quinto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

In relazione all'ipotesi prospettata, l'ASSALZOO chiede conferma della possibilita' da parte delle aziende agricole associate, di potersi avvalere della separazione facoltativa delle attivita' nell'ambito della stessa impresa agricola sulla base di quanto precisato nella riunione degli Ispettori Compartimentali della soppressa Direzione Generale delle Tasse e II.II. sugli Affari del 20 e 21 aprile 1983 e di poter conseguentemente optare per il regime normale ai sensi dell'art. 34, penultimo comma, del medesimo decreto n. 633 del 1972, limitatamente ad una soltanto delle attivita' esercitate, quella gestita con contabilita' separata.

Al riguardo si osserva che i quesiti prospettati, seppure esposti in termini generici, presentano aspetti ed affrontano fattispecie in tutto simili a quelle gia' esaminate dalla scrivente con nota dell'11 luglio 96 - Prot. VI-13-426/96, di cui si allega copia, in relazione alla presunta attivita' di allevamento di volatili da cortile svolta da una societa' cooperativa agricola a r.l. con contabilita' separata rispetto alla attivita' di macellazione e commercializzazione delle relative carni e connessa fatturazione dei passaggi interni.

Si fa, pertanto, rinvio alle precisazioni fornite in tale sede dalla scrivente per la soluzione dei quesiti in esame - in particolare quelli prospettati dall'ASSALZOO - e per il necessario approfondimento che la materia richiede nell'applicazione pratica ai singoli casi concreti che possono verificarsi.

In particolare si sottolinea, relativamente al caso di specie rappresentato da detta Associazione, che non puo' configurarsi separazione dell'attivita' di allevamento da quella di macellazione all'interno dell'attivita' agricola svolta dalla cooperativa, qualora gli animali siano oggetto di conferimento da parte dei soci alla cooperativa per la successiva commercializzazione o macellazione per loro conto, essendo l'allevamento da parte dei soci necessaria fase propedeutica al conferimento stesso e non potendo l'allevamento degli stessi animali essere svolto contemporaneamente, per il medesimo periodo, da due soggetti giuridici diversi.

In ordine poi alla possibilita', sulla base delle disposizioni previgenti, di adottare la separazione facoltativa di una o piu' attivita' nell'ambito della stessa impresa agricola esercitata, fruendo dell'opzione di cui all'art. 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, si richiama, in linea di principio, quanto gia' precisato in passato dalla soppressa Direzione Generale delle Tasse e II.II. sugli Affari, sia in sede di riunione degli Ispettori Compartimentali del 20-21 aprile 1983, che con R.M. 396118 dell'8 giugno 1984.

In tali occasioni e' stato in sostanza precisato che la facolta' di cui all'art. 36, terzo comma, di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcune delle attivita' esercitate era

applicabile, qualora correttamente esercitata, anche nei confronti degli imprenditori agricoli di cui all'art. 34, purche' si trattasse di attivita' che, pur essendo svolte nell'ambito della stessa impresa agricola, fossero oggettivamente scindibili e, come tali, suscettibili di formare oggetto di autonomo esercizio di impresa (es. separazione dell'attivita' di produzione e trasformazione del latte dall'attivita' di allevamento di suini).

In questa sede si precisa' altresi' che particolare attenzione doveva essere posta nell'effettuare correttamente i successivi conferimenti all'una o all'altra delle attivita' gestite con contabilita' separata (in genere una in regime agricolo e l'altra in regime normale), tenendo unicamente conto della stretta connessione tra la natura delle singole attivita' separate e la destinazione dei prodotti conferiti dai soci come preventivamente stabilita (esempio: prodotti agricoli destinati alla vendita nello stato in cui sono conferiti ovvero destinati alla trasformazione o manipolazione).

Con riferimento poi ai quesiti prospettati dalla Confederazione Cooperative Italiane di cui in premessa, va anzitutto rilevato che rientra nell'ambito di applicazione del regime speciale di cui all'art. 34, 1 comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, in forza di quanto previsto alle voci n. 3,4 e 5 della Tabella A), parte I, allegata allo stesso D.P.R. n. 633 del 1972, l'attivita' di commercializzazione di volatili da cortile vivi conferiti dai soci e di trasformazione di animali vivi in morti (macellazione) e successiva commercializzazione delle relative carni, fresche o refrigerate, se effettuate per conto dei produttori soci o associati.

Con riguardo al punto 2 del quesito si precisa che le restanti attivita' svolte - commercializzazione previo congelamento o surgelazione delle carni degli animali conferiti, macellazione degli animali acquistati da terzi e successiva commercializzazione delle relative carni - in quanto attivita' industriali o commerciali ma non agricole nei sensi richiesti dall'art. 34 del citato decreto n. 633 del 1972, dovevano, per obbligo di legge e non per opzione, essere gestite in regime normale IVA con contabilita' separata rispetto all'attivita' agricola esercitata, ai sensi del quarto comma dell'art. 36 dello stesso decreto n. 633 del 1972. Ove poi risultasse difficile, all'interno dell'attivita' di macellazione, separare l'attivita' di macellazione del prodotto dei soci dall'attivita' di macellazione del prodotto acquistato da terzi, come rappresentato dalla confederazione istante, era possibile assoggettare al regime IVA normale l'intera attivita' di macellazione svolta dalla cooperativa, previa opzione ai sensi del penultimo comma dell'art. 34.

In ordine poi alla separabilita' dell'attivita' agricola di macellazione dei predetti animali conferiti dai soci, da "altra attivita' agricola" eventualmente svolta dalla societa' cooperativa, occorre precisare, sulla base dei chiarimenti gia' forniti e sopra richiamati, che la separazione facoltativa era consentita - e per le cooperative agricole lo sara' fino al 31 dicembre 1999 - solo ove detta "altra attivita' agricola" avesse realizzato in concreto uno svolgimento di attivita' intesa nei sensi richiesti dall'art. 34, 1 comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 e a detta separazione per opzione avesse conseguito una separazione effettiva contabile con imputazione alle diverse attivita' dei soli costi e ricavi a ciascuna di esse riferibili.

Piu' precisamente e con riferimento ai punti 2 e 3 del quesito prospettato dalla Confederazione, l'attivita' di macellazione poteva, su opzione (ex terzo comma art. 36) separarsi dall'attivita' di "commercializzazione di volatili vivi" se gli animali erano destinati ad essere "commercializzati", cioe' ceduti a terzi, restando preclusa detta separazione facoltativa ove la "commercializzazione" non si realizzasse nel senso proprio del termine, ma solo attraverso "passaggi" all'attivita' interna di macellazione svolta dallo stesso soggetto e sottoposta al regime normale IVA. Verrebbe altrimenti a mancare, per l'attivita' di "commercializzazione di volatili vivi", la condizione di "autonomo esercizio di impresa" richiesta dalle invocate pronunce ministeriali.

La Direzione Regionale in indirizzo e' pregata di portare a conoscenza delle Associazioni di categoria interessate il contenuto della presente risoluzione.

Servizio di documentazione tributaria