Servizio di documentazione tributaria

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 16/02/2005 n. 6

Oggetto:
IVA - Regime di detrazione forfettizzata previsto dall'articolo 34-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

Sintesi:
La circolare fornisce chiarimenti in merito all'applicazione dell'IVA al settore agricolo, fornendo criteri di coordinamento fra il regime di detrazione forfettizzata di cui all'articolo 34-bis del DPR n. 633 del 1972 con quello speciale di detrazione di cui all'art. 34 del citato DPR n. 633 del 1972.
L'art. 34-bis al DPR n 633 del 1972 introduce un regime di detrazione IVA per gli imprenditori agricoli che svolgono le attivita' dirette alla produzione di beni ed alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, basato su una percentuale di detrazione forfettizzata pari al 50 per cento dell'imposta applicata sulle operazioni imponibili.
L'Agenzia delle Entrate chiarisce che una interpretazione estensiva del citato art. 34- bis,volta ad estendere la forfetizzazione da esso prevista alle cessioni di prodotti diversi da quelli elencati nella tabella A, parte I, allegata al DPR n. 633 del 1972, sarebbe incompatibile con la disciplina IVA comunitaria. Infatti, l'articolo 25 della sesta direttiva del Consiglio CEE n. 388/77 del 17 maggio 1977, limita l'applicazione del regime speciale, introdotto nel nostro ordinamento con l'art. 34 del DPR n. 633 del 1972 e fondato sulla detrazione forfetaria dell'IVA a credito mediante l'applicazione di determinate percentuali di detrazione sull'imposta incassata a valle alle sole operazioni imponibili specificatamente elencate nell'allegato A alla stessa direttiva.
Ne deriva che il regime introdotto dall'articolo 34-bis del decreto IVA si ritiene applicabile soltanto alle attivita' di fornitura di servizi svolte mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attivita' agricola esercitata.
La circolare, inoltre, fornisce alcune istruzioni di carattere operativo: l'obbligo di tenuta della contabilita' separata a norma dell'art. 36 del DPR n. 633 del 1972, in caso di esercizio congiunto di attivita' agricola soggetta al regime speciale di cui all'art. 34 e di attivita' di fornitura di servizi soggetta al regime di detrazione forfettizzata ai sensi dell'art. 34-bis; l'obbligo di procedere alla rettifica della detrazione ai sensi dell'art. 19-bis2 nella dichiarazione IVA annuale per il 2004 nel caso di passaggio al regime di detrazione forfettizzata.

Testo:

L'articolo 2, comma 7, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (legge finanziaria 2004) ha istituito un regime di detrazione IVA forfettizzato per gli imprenditori agricoli che svolgono le "attivita' dirette alla produzione di beni ed alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile".

Tale regime, la cui disciplina e' contenuta nell'articolo 34-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si basa su una percentuale di detrazione forfettizzata pari al 50 per cento dell'imposta applicata sulle operazioni imponibili.

Relativamente al suo ambito di applicazione, si formulano le considerazioni che seguono.

Occorre considerare, per quanto riguarda l'applicazione dell'Iva al settore agricolo, che i produttori agricoli risultano gia' destinatari del regime speciale di detrazione basato sulle percentuali di compensazione

Servizio di documentazione tributaria

disciplinato dall'articolo 34 del citato decreto Iva.

Tale regime, che e' previsto a livello comunitario dall'articolo 25 della sesta direttiva del Consiglio CEE n. 388/77 del 17 maggio 1977, si fonda sulla detrazione forfettaria dell'Iva a credito effettuata applicando, sull'imposta incassata a valle sulle operazioni imponibili elencate nell'allegato A alla direttiva, determinate percentuali di compensazione.

Le percentuali di compensazione sono state fissate, nella legislazione nazionale, con i decreti ministeriali del 12 maggio 1992 e del 30 dicembre 1997, tenendo conto dei dati macroeconomici del settore e in misura tale da produrre un'equivalenza fra l'ammontare dell'imposta accordata in detrazione agli agricoltori e l'"onere dell'imposta sul valore aggiunto a monte" (vedi articolo 25 della sesta direttiva), che e' pari al totale dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi effettuati dal complesso delle imprese agricole soggette al regime speciale.

In presenza del descritto regime speciale di detrazione, una eventuale interpretazione della norma recata dal citato articolo 34-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, volta ad estendere la forfettizzazione della detrazione IVA alle cessioni di prodotti diversi da quelli elencati nella tabella A, parte I, allegata al DPR n. 633 del 1972, sarebbe incompatibile con la normativa comunitaria perche' in contrasto con la limitazione prevista all'articolo 25 della sesta direttiva CEE di attribuire un regime speciale ai soli beni e servizi elencati negli allegati alla medesima direttiva.

Si ritiene, quindi, che il regime introdotto dall'articolo 34-bis del decreto Iva si applichi soltanto alle attivita' di fornitura di servizi svolte "mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attivita' agricola esercitata" (cfr. l'ultima parte del comma 3 dell'articolo 2135 del codice civile).

Per quanto riguarda il regime contabile, si precisa che nel caso di esercizio congiunto di attivita' agricola soggetta al regime speciale di cui al citato articolo 34 e di attivita' di fornitura di servizi soggetta al regime di detrazione forfettizzata previsto dall'articolo 34-bis, sussiste l'obbligo di adottare la contabilita' separata a norma dell'articolo 36 del decreto Iva, fatta eccezione per il caso in cui il contribuente decida di optare, relativamente ad entrambe le attivita', per l'applicazione dell'imposta nei modi normali.

Inoltre, si fa presente che le istruzioni contenute nel paragrafo 3.3.1 della circolare n. 3 del 17 gennaio 2001, a suo tempo emanate in relazione al regime di detrazione forfettizzata per le imprese agrituristiche previsto dall'articolo 5 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si applicheranno anche in rapporto alla coesistenza del regime speciale per l'agricoltura di cui all'articolo 34 con il regime di detrazione forfettizzata di cui all'articolo 34-bis.

Si precisa che il regime di detrazione forfettizzata torna applicabile anche nell'ipotesi in cui siano effettuate prestazioni di servizi in via occasionale; in questo caso si dovra' procedere ad un'annotazione separata delle operazioni in questione e alla determinazione dell'imposta detraibile, con riferimento alle stesse operazioni, sulla base delle disposizioni contenute nell'articolo 34-bis e non secondo il regime della c.d. "impresa mista" disciplinato dall'articolo 34, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Giova ricordare, inoltre, che il passaggio al regime di detrazione forfettizzata comporta l'obbligo, ai sensi dell'articolo 19-bis2, comma 3, del decreto Iva, di eseguire la rettifica della detrazione dell'imposta gia' effettuata nei modi ordinari per i beni (compresi quelli ammortizzabili) acquistati da terzi e non ancora ceduti o utilizzati alla data del 1 gennaio 2004; tale rettifica dovra' essere operata in sede di dichiarazione Iva annuale per il 2004, secondo quanto disposto dall'articolo 19-bis2, comma 9, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Si evidenzia, inoltre, che i contribuenti i quali, nel periodo antecedente all'emanazione della presente circolare, abbiano applicato il regime in questione in difformita' a quanto sopra indicato, dovranno procedere ad una liquidazione corretta dell'imposta in sede di dichiarazione annuale per l'anno 2004.

Per quanto concerne la compilazione della dichiarazione annuale Iva, in analogia con quanto previsto per le imprese che svolgono attivita'

agrituristiche, si segnala che va compilato un distinto modulo; tale modulo dovra' contenere i dati contabili relativi all'attivita' soggetta al regime forfettario di cui all'articolo 34-bis ed indicare al rigo VG63 l'ammontare dell'imposta ammessa in detrazione in misura forfettizzata.

Qualora, invece, l'effettuazione di operazioni soggette al regime forfetario in questione sia solo occasionale, considerata l'assenza di una contabilita' separata, non sorge l'obbligo di compilare moduli distinti.

Infine, si fa presente che la comunicazione relativa all'eventuale opzione per l'applicazione dell'imposta nel modo normale va effettuata barrando la casella 5 posta in corrispondenza del rigo VO3.

Servizio di documentazione tributaria