

Rivista per la consulenza in agricoltura n. 45/2020

Come valutare e come fare la variazione del regime Iva agricolo

di Alberto Tealdi – dottore commercialista e revisore legale

L'inizio del periodo d'imposta porta spesso con sé delle valutazioni in materia di pianificazione fiscale dell'attività e anche il mondo agricolo non è del tutto estraneo da tali valutazioni.

Le considerazioni più importanti sicuramente riguardano la materia Iva e la valutazione se fuoriuscire o meno dal regime speciale *ex [articolo 34](#)*, D.P.R. 633/1972 riservato agli imprenditori agricoli per transitare nel regime Iva ordinario oppure se fare eventualmente il percorso inverso.

Per poter proseguire nella trattazione è bene prima fare un brevissimo riepilogo dei regimi Iva che possono adottare gli imprenditori agricoli di cui all'[articolo 2135](#), cod. civ..

Regime di esonero

È il regime riservato agli imprenditori agricoli che nell'anno precedente hanno conseguito un volume d'affari non superiore a 7.000 euro costituito per almeno 2/3 da cessioni di prodotti agricoli di cui alla Tabella A, [Parte I](#), allegata al D.P.R. 633/1972. Chi rientra nel regime di esonero non deve liquidare l'imposta né procedere al versamento della stessa, non deve tenere nessun tipo di contabilità se non numerare le fatture di acquisto e, con riferimento alle vendite, i soggetti cessionari o committenti di imprenditori agricoli in regime di esonero devono emettere autofattura per gli acquisti da loro effettuati. Su tale documento devono applicare un'aliquota Iva pari alla percentuale di compensazione applicabile al prodotto agricolo acquistato e una copia dell'autofattura deve essere rilasciata all'agricoltore cedente che ha l'obbligo di numerarla e conservarla. Normalmente la fuoriuscita da tale regime non è tanto legata a una valutazione di pianificazione fiscale ma al fatto che nell'anno precedente si è superata la soglia di 7.000 euro di volume d'affari o non si è rispettato il rapporto dei 2/3 di cessioni di prodotti agricoli. È comunque chiaramente consentito in ogni caso fuoriuscirne per scelta.

Regime speciale

Previsto dall'articolo 34, comma 1, D.P.R. 633/72 è il regime naturale di chi svolge l'attività agricola qualora siano verificati i requisiti soggettivi e oggettivi. Il primo è verificato se si è imprenditore agricolo

ai sensi dell'[articolo 2135](#), cod. civ. e il regime speciale si applica indipendentemente dalla struttura giuridica dell'impresa agricola sia essa una ditta individuale, una società semplice, una società di persone o di capitali, così come è indipendente dal volume d'affari realizzato. Per quanto riguarda invece i requisiti oggettivi il regime speciale si applica solamente per le cessioni di prodotti agricoli di cui alla Tabella A, [Parte I](#), allegata al D.P.R. 633/1972 che ricomprende anche qualche prodotto agricolo trasformato, derivante quindi da un'attività connessa.

Il regime speciale è caratterizzato dal fatto che l'Iva sugli acquisti è totalmente indetraibile ma in sede di liquidazione si determina l'Iva a credito applicando all'imponibile delle vendite di prodotti agricoli le percentuali di compensazione di cui alla Tabella A, Parte I del D.P.R. 633/1972. Per contro sulle vendite si applica sempre in fattura l'Iva con l'aliquota edittale prevista per il prodotto ceduto.

ESEMPIO 1

L'Azienda agricola Alfa ha venduto un prodotto agricolo per un imponibile di 10.000 euro con aliquota Iva 10% e questo prodotto ha una percentuale di compensazione pari al 7,95% (suini).

Alfa, in sede di liquidazione procederà nel seguente modo:

$$\text{Iva a debito} = 10.000 \times 10,00\% = 1.000$$

$$\text{Iva a credito} = 10.000 \times 7,95\% = 795$$

$$\text{Iva a debito V/Erario} = 1.000 - 795,00 = 205$$

Se l'imprenditore agricolo sui propri acquisti ha assolto un'Iva (indetraibile) inferiore a 795 euro, così come riconosciuta dal regime speciale, ha quella che comunemente si definisce rendita Iva. Vale a dire che se fosse stato in regime ordinario e avesse avuto dell'Iva a credito per 500 euro avrebbe versato all'Erario $(1.000 - 500) = 500$ invece di 205 euro; pertanto nel caso proposto avrebbe avuto una rendita Iva di 295 euro.

Il concetto della rendita Iva entrerà considerevolmente in gioco nella valutazione del cambio di regime di cui si dirà più avanti.

Regime ordinario

L'imprenditore agricolo determina l'Iva con le modalità ordinarie quando:

- opta per tale regime ai sensi dell'[articolo 34](#), comma 11, D.P.R. 633/1972;
- effettua cessioni di beni non indicati nella Tabella A, [Parte I](#), D.P.R. 633/1972.

L'opzione per l'applicazione del regime Iva ordinario avviene in sede di dichiarazione Iva dell'anno in cui si esercita l'opzione, in ogni caso vale il comportamento concludente. L'opzione ha un vincolo triennale e vale fino a revoca del contribuente.

L'opzione o la revoca di tale regime comportano delle operazioni di rettifica dell'Iva che concorrono pesantemente a condizionare la scelta. Nel caso in esame, di variazione del regime di detrazione dell'Iva, la rettifica è prevista al comma 3, [articolo 19-bis2](#), D.P.R. 633/1972, il quale prevede che, per i beni non ammortizzabili e per i servizi non ancora ceduti o utilizzati, il mutamento della detrazione rispetto a quella inizialmente operata comporta una rettifica in aumento o in diminuzione e per i beni ammortizzabili la rettifica si effettua per quinti (per decimi nel caso di beni immobili). La rettifica della detrazione è necessaria in quanto se un imprenditore agricolo opta per il regime ordinario si troverebbe, dopo aver venduto le eventuali giacenze, a dover versare un'Iva piena senza su quei beni aver potuto, con l'altro regime, essersi detratto l'imposta. Viceversa, in caso di revoca dell'opzione potrebbe trovarsi a usufruire, nel caso di cessione di prodotti agricoli, di una detrazione forfettaria sulla base delle percentuali di compensazione sulla cessione di beni la cui produzione aveva già usufruito della detrazione d'imposta generando una situazione di doppia detrazione.

Valutazione dell'opzione per il regime ordinario

L'imprenditore agricolo valuta la possibilità di fuoriuscire dal regime speciale tendenzialmente quando la percentuale di compensazione è bassa e/o quando effettua ingenti investimenti in beni ammortizzabili. Queste normalmente sono le 2 situazioni in cui si pensa a effettuare un calcolo di convenienza.

ESEMPIO 2

Imprenditore agricolo in regime speciale produce cereali per un fatturato annuo di 150.000 euro
Aliquota Iva 4%

Percentuale di compensazione 4%

Ha i seguenti acquisti:

- sementi, concimi, diserbanti, etc. per 30.000 euro (Iva 4%);
- carburante agricolo per 8.000,00 euro (Iva 10%);
- prestazioni di conto terzisti per 15.000 euro (Iva 10%);
- manutenzioni per 10.000 euro (Iva 22%).

L'imprenditore ha una rendita Iva di 300 euro perché se invece del regime speciale, che gli consente di compensare totalmente i 6.000 euro dell'Iva sulle cessioni ($150.000 \times 4\%$), fosse in regime ordinario detrarrebbe 5.700 euro di Iva sugli acquisti versandone 300 all'Erario.

Già in questa situazione in caso di annata con produzione più scarsa o di calo dei prezzi di vendita il regime speciale rischia di essere meno conveniente. Ma se a questo aggiungiamo, per esempio, l'acquisto di una trattice agricola e di un rimorchio per 130.000 euro (Iva 22%), con Iva pari a 28.600 euro, nonostante ci sia un periodo quinquennale di monitoraggio per via della rettifica della detrazione di cui sopra, si comprende subito come per l'imprenditore agricolo sia conveniente l'opzione per il regime ordinario.

ESEMPIO 3

Imprenditore agricolo in regime speciale, viticoltore, vende vino per un fatturato annuo di 150.000 euro
Aliquota Iva 22%

Percentuale di compensazione 12,30%

Ha i seguenti acquisti:

- concimi, diserbanti, etc. per 15.000 euro (Iva 4%);
- carburante agricolo per 8.000 euro (Iva 10%);
- prestazioni di conto terzisti per 15.000 euro (Iva 10%);
- manutenzioni per 18.000 euro (Iva 22%);
- acquisto di etichette, bottiglie, tappi, etc. per 10.000 euro (Iva 22%).

L'imprenditore ha una rendita Iva di 9.390 euro perché se invece del regime speciale, che gli consente di compensare 18.450 euro di Iva sulle cessioni ($150.000 \times 12,30\%$), fosse in regime ordinario detrarrebbe sugli acquisti 9.060 euro di Iva. La sua liquidazione Iva sarebbe a debito per 23.940 euro ($150.000 \times 22\% - 9.060$) contro i 14.550 euro che versa in regime speciale.

In questa situazione, data anche l'alta percentuale di compensazione del vino, si nota immediatamente come la rendita Iva sia importante. Anche se l'imprenditore vitivinicolo decidesse di costruire una cantina investendo, per esempio, un'imponibile di 400.000 euro (Iva 22%) con un'Iva di 88.000 euro considerando che per i beni immobili il periodo di monitoraggio è decennale, non risulterebbe conveniente optare per il regime ordinario in quanto, sulla base dell'esempio, in 10 anni la sua rendita Iva sarebbe pari a 93.900 euro che è superiore di quella che andrebbe a recuperare sull'investimento.

Valutazione per la revoca dell'opzione del regime ordinario

Analogamente alle situazioni nelle quali ci può essere una convenienza nel fuoriuscire dal regime speciale ci possono essere delle situazioni in cui può risultare conveniente revocare l'opzione per il regime ordinario e rientrare nel regime speciale. Tendenzialmente tale convenienza si manifesta quando l'opzione per il regime ordinario era stata fatta a seguito di ingenti investimenti che, ottenuto il rimborso o compensata l'Iva a credito e terminato il periodo di monitoraggio, rendono il regime speciale e la rendita Iva più vantaggiosi.

ESEMPIO 4

Imprenditore agricolo in regime speciale alleva suini in soccida non monetizzata, fattura la propria quota di riparto per 200.000 euro annui (Iva 10%), con una percentuale di compensazione del 7,95%. Ha i seguenti acquisti:

- carburante agricolo per 28.000 euro (Iva 10%);
- prestazioni di contoterzisti per 15.000 euro (Iva 10%);
- manutenzioni per 25.000 euro (Iva 22%).

L'imprenditore ha una rendita Iva di 6.100 euro perché se invece del regime speciale, che gli consente di trattenere 15.900 euro dell'Iva sulle cessioni, fosse in regime ordinario detrarrebbe 9.800 euro di Iva sugli acquisti versandone 10.200 ($200.000 \times 10\% - 9.800$) all'Erario invece dei 4.100 euro che versa in regime speciale. L'azienda necessita di un nuovo trattore, una botte spandiliquame e un aratro per complessivi 220.000 euro (Iva 22%) per un totale di Iva pari a 48.400 euro. In quel frangente si valuta di optare per il regime ordinario e di richiedere il rimborso Iva. Nel quinquennio l'azienda ha recuperato con tale opzione complessivamente 17.900 euro in quanto a fronte dei 48.400 euro ottenuti a rimborso, ci ha rimesso nei 5 anni 30.500 euro di rendita Iva. Trascorsi 5 anni però, non essendo previsti investimenti importanti, ritorna conveniente rientrare nel regime speciale onde evitare di lasciare per strada, ogni anno, la rendita Iva.

Adempimenti conseguenti all'opzione per il regime ordinario

Ai fini degli adempimenti e delle modalità di rettifica dell'Iva nel caso di cambio di regime, il D.P.R. 633/1972 non fornisce indicazioni operative che, invece, sono riportate nella [circolare n. 328/E/1997](#) e nella [circolare n. 154/E/1998](#).

Nel caso di opzione per il regime ordinario, la rettifica della detrazione risulta necessaria per evitare che l'imprenditore agricolo si trovi, una volta nel regime ordinario, a dover versare l'Iva al momento

della cessione dei prodotti agricoli ancora invenduti al momento dell'opzione, quando relativamente alla loro produzione non aveva detratto l'imposta.

Sono oggetto di rettifica i prodotti agricoli invenduti, le scorte di materie prime, l'acquisto di beni ammortizzabili, i frutti pendenti.

Risulta pertanto necessario un inventario delle rimanenze dell'azienda. I prodotti agricoli in giacenza (cereali, animali, vino, etc.) dovranno pertanto essere valutati sulla base del loro valore normale e a essi applicate le relative percentuali di compensazione.

Con riferimento invece alle materie prime oggetto di rimanenza (mangimi, concimi, sementi, etc.) l'imposta che si genera è determinata sulla base delle ultime fatture di acquisto, utilizzando una sorta di metodo FIFO per la loro valutazione.

Per i beni ammortizzabili invece l'imposta emerge sulla base dei quinti mancanti (decimi nel caso di beni immobili).

Per i frutti pendenti, in mancanza di specifiche indicazioni, la loro valutazione va fatta in base ai costi sostenuti fino alla data del cambio di regime recuperando l'Iva effettivamente sostenuta.

La somma dell'Iva che emerge dalle valutazioni di cui sopra genera all'imprenditore un credito da poter usufruire nella prima liquidazione utile, che andrà poi confermato nella dichiarazione Iva da redigersi l'anno successivo, nella quale verrà anche barrata l'opzione per il regime ordinario.

ESEMPIO 5

Al 31 dicembre viene inventariata nell'azienda agricola che intende optare per il regime ordinario, la seguente situazione:

- capi bovini per 400.000 euro (compensazione 7,65%);
- cereali invenduti o inutilizzati per 50.000 euro (compensazione 4%);
- materie prime quali mangimi per 20.000 euro (Iva 4%);
- medicinali per 3.000 euro (Iva 10%);
- frutti pendenti dati dal grano seminato in autunno con costi totali per 5.000 euro di cui:
 - a) 3.500 euro di sementi (Iva 4%) e
 - b) 1.500 euro di gasolio e contoterzisti (Iva 10%).

Inoltre, l'azienda ha acquistato 3 anni orsono un trattore con Iva indetraibile per 17.600 euro ai quali mancano 2 anni per raggiungere il quinquennio.

In questo caso l'azienda agricola genera un credito complessivo d'imposta pari a 41.030 euro: $[(400.000 \times 7,65\%) + (50.000 \times 4\%) + (20.000 \times 4\%) + (3.000 \times 10\%) + (3.500 \times 4\%) + (1.500 \times 10\%) + (17.600 / 5 \times 2)]$.

Adempimenti conseguenti alla revoca del regime ordinario e passaggio al regime speciale

Nel caso di revoca del regime ordinario, i passaggi da effettuare sono esattamente i medesimi del caso precedente di fuoriuscita dal regime speciale, si determina sempre con le medesime modalità l'Iva sui prodotti agricoli (sempre sulla base della loro percentuale di compensazione), sulle rimanenze di materie prime, sui frutti pendenti e sui beni ammortizzabili. L'Iva generata in questo caso sarà a debito e andrà riversata all'Erario.

SCHEDA DI SINTESI

Per gli imprenditori agricoli sono previsti sostanzialmente 3 regimi Iva: regime di esonero (per chi ha volume di affari sotto i 7.000 euro); regime speciale (che comporta la liquidazione dell'Iva sulla base delle percentuali di compensazione applicate alle cessioni di prodotti agricoli); regime ordinario (quello applicato dalla quasi totalità dei soggetti Iva con determinazione dell'imposta sulla base dell'Iva sulle vendite meno quella detraibile sugli acquisti).



La convenienza o meno del passaggio da un regime all'altro (da regime speciale a regime ordinario o viceversa) comporta una valutazione tenuto conto: della portata della rendita Iva che si genera nel regime speciale e della rettifica della detrazione qualora si sia detratta l'Iva su beni ammortizzabili, con un periodo di monitoraggio di 5 anni per i beni mobili e 10 anni per gli immobili.



La scelta di variare il regime comporta, oltre a un comportamento concludente e a una indicazione nella dichiarazione Iva dell'anno in cui è avvenuta la variazione, la predisposizione di un inventario dei prodotti agricoli, delle materie prime, dei frutti pendenti, dei beni ammortizzabili, etc. dell'azienda agricola al momento della variazione, al fine di poter generare l'Iva a credito (nel caso di opzione per il regime normale) o l'Iva a debito da riversare nel caso di revoca dell'opzione.