

Edizione di martedì 25 agosto 2015

ACCERTAMENTO

[Le cambiali non assolute stoppano il redditometro](#)

di **Maurizio Tozzi**

CONTABILITÀ

[Linea contabile di Confindustria sulla chiusura delle liti fiscali](#)

di **Fabio Landuzzi**

DIRITTO SOCIETARIO

[Quote di srl: particolari diritti](#)

di **Sandro Cerato**

AGEVOLAZIONI

[Il requisito della mutualità per le cooperative di produzione e lavoro](#)

di **Davide De Giorgi**

IVA

[Il passaggio dal regime speciale all'ordinario e viceversa – parte I](#)

di **Luigi Scappini**

ACCERTAMENTO

Le cambiali non assolute stoppano il redditometro

di **Maurizio Tozzi**

La Corte di Cassazione nel luglio scorso si è espressa con due interessanti sentenze in ordine all'argomento "difesa" dal redditometro, premiando sempre di più il lato costituzionalmente garantito della **corretta tassazione**. La problematica sicuramente più delicata riguarda l'impatto accertativo delle spese sostenute, che se in precedenza subivano una ripartizione in quinti (nell'anno di sostenimento della spesa e nei 4 precedenti, modalità applicata per i controlli fino a tutto il 2008), per gli accertamenti dal 2009 in poi sono **interamente imputate** nell'anno di sostenimento. Nel nuovo redditometro appare inutile sottolineare che proprio la componente "spesa sostenuta" è decisiva ai fini accertativi, dato che sul piano induttivo viene attribuito solo un ruolo marginale alle spese collegate ai c.d. "elementi certi" (in primis, auto e casa), essendo invece stata eliminata la rilevanza degli altri indicatori Istat.

Il parallelo "spesa sostenuta=reddito" non può che essere attestato ad un livello **presuntivo**, potendo il contribuente **fornire nel modo più ampio possibile** una valida prova contraria. D'altra parte, le spese possono essere sostenute in vario modo e non necessariamente con il reddito dichiarato, sia sufficiente considerare gli importi ricevuti a prestito (mutuo, leasing, etc), quelli ottenuti a seguito di donazione o successione, gli importi tassati in maniera separata o mediante imposizione sostitutiva o ancora forfettaria e via dicendo. Il limite all'accertamento è soprattutto rappresentato **dall'articolo 53 della Costituzione**, in forza del quale un contribuente non può vedersi attribuire un reddito superiore al reale; inoltre, sul fronte difensivo al contribuente non può essere richiesta una "prova" diabolica o superiore rispetto a quanto statuito dalla normativa, essendo sufficiente la **dimostrazione della disponibilità degli importi** utilizzati per le spese che hanno originato il controllo.

Due sono gli elementi da vagliare in rigida sequenza:

1. il reale sostenimento della spesa;
2. assodato il primo punto, la disponibilità degli importi per sostenere la spesa.

Quanto al primo elemento, la Corte di Cassazione ripetutamente ha evidenziato che bisogna far riferimento **all'effettivo esborso sostenuto**, non potendo formare la base accertativa gli ammontari che il contribuente ancora non provvede a pagare o che mai ha pagato nel tempo. È il caso, ad esempio, del c.d. atto simulato, circostanza in cui un evento (ad esempio, l'acquisto di un immobile o di quote societarie), in realtà non è mai avvenuto. Sul tema è utile richiamare, tra le decisioni recenti, la sentenza n. 21442 depositata il 10 ottobre 2014, che in relazione alle operazioni contestate attinenti versamenti effettuati per aumento di capitale di società partecipate con conseguente recupero reddituale, ha annullato l'accertamento

redditometrico essendosi in presenza di ***“fattispecie artatamente configurate al solo fine di accedere a contribuzioni erariali”***, con la conseguenza che *“gli aumenti di capitale erano privi di reale consistenza e di apprezzabili elementi reddituali non dichiarati”*, oppure l’ordinanza n. 17805 del 2012, in cui la Suprema Corte, pur ricordando che la sottoscrizione di un atto pubblico contenente la dichiarazione di pagamento di una somma di denaro da parte del contribuente, *“può costituire elemento sulla cui base determinare induttivamente il reddito da quello posseduto, in base all’applicazione di presunzioni semplici”*, sottolinea come sia sempre possibile per il contribuente fornire la dimostrazione **della mancanza di una disponibilità patrimoniale**, essendo questa meramente apparente.

In tale direzione si colloca la **sentenza n. 15289 depositata in cancelleria il 21 luglio 2015**, che ha accolto il ricorso del contribuente proprio sull’assunto che la spesa sostenuta era inferiore a quella accertata dall’Amministrazione finanziaria. In particolare, nel caso in questione l’acquisto di un’attività aziendale era stato effettuato parte in contanti e parte mediante cambiali, queste ultime però non assolute e poi cedute con acollo ad un nuovo acquirente, con conseguente richiesta del soggetto accertato di prendere in considerazione solo l’importo **realmente erogato** per l’acquisto. Nei seguenti termini si esprime la Suprema Corte: *“(…) non è sufficiente l’acquisto di un bene, ove lo stesso sia stato pagato in parte in contanti e in parte con emissione di cambiali; siffatto acquisto, invero, per la detta parte (...) non comporta un’attuale erogazione di spesa per incrementi patrimoniali e, dunque, non costituisce effettiva ed attuale espressione di capacità di economica; **il pagamento di un corrispettivo con cambiali non può infatti essere assimilato ad un pagamento in contanti**, in quanto le cambiali costituiscono una promessa di pagamento futuro di una somma di denaro di cui il soggetto al momento dell’emissione non dispone”*.

In relazione, invece, al soddisfacimento della prova difensiva, la posizione che si è sempre più consolidata dalla Corte di Cassazione è riassunta soprattutto nella sentenza n. 17663, depositata il 6 agosto 2014, (ma si rinvia anche alle sentenze n. 6396 n. 8995 del 2014), secondo cui:

– il contribuente non deve fornire nessuna prova circa l’effettiva destinazione della disponibilità economica all’incremento patrimoniale, **dovendo solo dimostrare l’esistenza della stessa**. Inoltre, non deve essere nemmeno provata la provenienza delle fonti utilizzate (sentenza n. 6396 del 2014);

– atteso il tenore letterale del precedente comma 6 dell’articolo 38 del DPR 600/73, secondo cui

“L’entità di tali redditi (ossia le disponibilità economiche utilizzate) e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione”, pur non esistendo uno specifico obbligo a dimostrare che dette disponibilità siano state utilizzate per la copertura delle spese contestate, comunque è necessaria la *“... prova documentale su circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto (o sia potuto accadere)”*. La citata previsione ha

“...l'indubbia finalità di ancorare a fatti oggettivi (di tipo quantitativo e temporale) la disponibilità di detti redditi per consentire la riferibilità della maggiore capacità contributiva accertata con metodo sintetico in capo al contribuente proprio a tali ulteriori redditi” (sentenza n. 8995 del 2014).

In perfetta sintonia con la richiamata posizione si colloca di recente **la sentenza n. 14885 depositata in cancelleria il 16 luglio 2015**, nel qual caso è stato respinto il ricorso dell'Amministrazione Finanziaria e confermata la tesi difensiva del contribuente, che aveva dimostrato in maniera adeguata che gli ammontari utilizzati per l'acquisto dell'immobile avvenuto nel 2008 erano stati ottenuti in forza di una precedente vendita di un capannone avvenuta nel 2006. Anche in questa ipotesi **non è stata ritenuta obbligatoria** la dimostrazione di aver utilizzato gli importi in questione, ritenendo comunque sufficiente la *“prova documentale su circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto (o sia potuto accadere)”*.

Il redditometro, in conclusione, deve essere inquadrato nella giusta misura: si tratta di una presunzione accertativa cui è possibile opporre una valida prova difensiva, non rigida bensì ampia fino all'attestazione della mera simulazione dell'atto posto a base del controllo, mentre sul fronte economico è sufficiente dimostrare la disponibilità degli importi realmente impiegati nell'acquisto. Fatto questo, l'accertamento non può più essere sostenuto.

CONTABILITÀ

Linea contabile di Confindustria sulla chiusura delle liti fiscali

di **Fabio Landuzzi**

Con la **Linea operativa contabile – 2** intitolata “**Gestione contabile delle fasi post verifica fiscale**” **Confindustria** fornisce indicazioni alle imprese riguardo alla rilevazione in contabilità generale della chiusura di una verifica fiscale anche mediante il ricorso ad uno degli **istituti deflativi** previsti dall’ordinamento, con il **pagamento a titolo definitivo** delle **imposte accertate**, delle **sanzioni** e **relativi accessori**. La Linea operativa in commento non tratta invece delle modalità di rilevazione dei pagamenti effettuati mediante “ravvedimento operoso” del contribuente.

Sotto il profilo tecnico, la Linea operativa richiama le indicazioni contenute nei **Principi contabili OIC 12 e OIC 25**. Pertanto, le somme corrisposte a titolo di imposte – dirette ed indirette – relative ad esercizi precedenti, inclusi gli oneri accessori per sanzioni ed interessi, devono essere rilevate fra gli “**oneri straordinari**” e quindi classificate alla **voce E21 del conto economico**. Tali somme possono derivare da **iscrizioni a ruolo**, da **avvisi di liquidazione**, da **avvisi di accertamento**, da **atti di contestazione di sanzioni** come pure da ogni altra fattispecie afferente una situazione di **contenzioso o pre-contenzioso tributario** con l’Amministrazione Finanziaria.

La contropartita patrimoniale sarà rispettivamente la **voce D12 (Debiti tributari)** se la passività in oggetto è certa, oppure la **voce B2 (Fondi per imposte)** se trattasi di un accantonamento effettuato in vista della probabilità che la passività potenziale venga a manifestarsi con l’estinzione della pendenza.

Le **scritture contabili** proposte dalla Linea operativa contabili sono quindi correttamente impostate in modo differente a seconda che si presentino **tre distinti scenari**.

1. Il **primo scenario**, in cui **nessun accantonamento** a fronte della passività sopravvenuta era stato effettuato negli esercizi anteriori. Si pensi al caso di una verifica fiscale compiuta nel 2014, con riferimento all’anno 2011, e definita con il pagamento di Euro 1.000 per imposte, di Euro 300 per sanzioni e di Euro 60 per interessi. Ebbene, in questa circostanza, nel 2015 l’intera somma corrisposta per la chiusura della vertenza (pari a 1.360 Euro) sarà rilevata fra le **sopravvenienze passive con contropartita i debiti tributari**; nelle scritture contabili, si suggerisce poi di dare **distinta evidenza** delle tre componenti: **imposte, sanzioni ed interessi**.
2. Il **secondo scenario**, in cui a fronte di un **accantonamento effettuato nell’anno precedente**, la **somma dovuta per la definizione della pendenza risulta essere maggiore**. Riprendendo l’esempio precedente, si immagina che nel 2014 la società

avesse accantonato al Fondo per imposte l'importo di Euro 1.000. Nel 2015, avendo corrisposto 1.360 Euro per la definizione della controversia, la scrittura contabile dovrà rilevare l'**azzeramento del Fondo per imposte** e, per l'eccedenza pari a 360 Euro, la **registrazione di una sopravvenienza passiva**.

3. Il **terzo scenario**, in cui invece il **fondo accantonato nell'esercizio precedente sia risultato maggiore di quanto corrisposto** per la chiusura della pendenza. Si pensi sempre ai dati dell'esempio, assumendo però che nel 2014 la società abbia stanziato un Fondo per imposte di 1.500 Euro. In questa circostanza, quindi, l'azzeramento del Fondo nel 2015 avrà come contropartita il debito tributario, sino all'importo di 1.360 Euro, e per il residuo ammontare di 140 Euro **una sopravvenienza attiva** (non imponibile).

Di interesse generale, poi, anche la chiosa finale che la Linea operativa contabile compie con riguardo al riflesso fiscale laddove precisa che per la parte riferita agli **interessi passivi**, la somma corrisposta sarà **fiscalmente deducibile** senza assoggettamento ai limiti di cui all'art. 96 del Tuir.

DIRITTO SOCIETARIO

Quote di srl: particolari diritti

di **Sandro Cerato**

Secondo l'art. 2468, co. 3, c.c., è sancita *“la possibilità che l'atto costitutivo preveda l'attribuzione a singoli soci di particolari diritti riguardanti l'amministrazione della società o la distribuzione degli utili”*. La previsione deve essere letta in diretta correlazione con uno dei cardini della disciplina delle srl, ossia la prevalenza della figura del socio. Con tale possibilità, infatti, è possibile confezionare un vestito su misura per il singolo socio, soddisfacendo esigenze di natura particolare del socio, evitando così la predisposizione di patti parasociali, spesso difficili da gestire. Il **privilegio connesso alla distribuzione degli utili** può manifestarsi in differenti modalità, come ad esempio le seguenti:

- **ad alcuni soci** può essere attribuita una **priorità nel percepimento degli utili**, nel senso cioè di escludere alcuni soci nel riparto fino a soddisfacimento di tali soci (ad esempio, al socio Rossi può essere attribuito il diritto di percepire prioritariamente gli utili fino ad euro 10.000, e per la quota eccedente concorre con gli altri soci in proporzione alla quota posseduta);
- in **presenza di soci con differenti percentuali di partecipazione** al capitale sociale (ad esempio, 10% al socio Bianchi, 45% al socio Verdi e 45% al socio Rossi), è possibile prevedere che gli utili siano ripartiti in modo proporzionale fino ad un determinato imposto, mentre per quello eccedente concorrano in modo equanime solamente i soci con partecipazione pari al 45%.

Relativamente ai **diritti “riguardanti l'amministrazione”**, è particolarmente calzante il contenuto della Massima n. I.I.12 del **Consiglio Notarile del Triveneto**, secondo cui rientrano in tale ambito:

1. il diritto di nomina e/o revoca di uno o più amministratori;
2. il diritto di nomina di uno o più sindaci e revisori;
3. il diritto di veto su determinate decisioni riguardanti l'amministrazione della società.

Ulteriori aspetti da evidenziare sono i seguenti:

1. l'attribuzione di particolari diritti **non comporta la creazione di particolari categorie di quote sociali** (Massima n. I.I.9 del Consiglio Notarile del Triveneto), atteso che è necessario individuare nominativamente nello statuto i soci destinatari dei particolari diritti, ovvero individuarli per appartenenza a categorie omogenee (ad esempio, ai titolari di una determinata partecipazione di minoranza o di maggioranza, ai soci persone giuridiche, ai soci residenti all'estero, ecc.);

2. la **modifica dei particolari diritti** attribuiti ai soci possono essere modificati, salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo, solo con il consenso unanime di tutti i soci;
3. se l'atto costitutivo prevede la **modifica di tali diritti a maggioranza**, è garantito al socio che non acconsente alla modifica, il diritto di recesso;
4. **non è possibile attribuire ai soci particolari diritti connessi all'esercizio del diritto di voto**, il quale è sempre proporzionale alla partecipazione al capitale sociale, con la conseguenza che non è legittima una clausola che escluda dal diritto di voto uno o più soci.

Una questione alquanto dibattuta in dottrina è quella relativa alla **sorte dei "particolari diritti" all'atto del trasferimento della partecipazione**. In particolare, è necessario chiarire, se possibile, se tali diritti si trasferiscono "automaticamente" in capo al cessionario in occasione della cessione della partecipazione. Sul punto, è opportuno evidenziare che **i particolari diritti non sono una prerogativa della partecipazione**, bensì sono direttamente riferibili alla persona del socio. Se si accetta tale impostazione, appare evidente la conclusione secondo cui in occasione del **trasferimento della partecipazione**, tali particolari diritti non siano trasferibili al cessionario ma cesserebbero automaticamente. Tuttavia, se tale conclusione appare pacifica nel silenzio dell'atto costitutivo, altrettanto non può dirsi laddove tale atto preveda la **trasferibilità dei diritti particolari unitamente alla partecipazione del socio cui sono stati attribuiti**. Su tale aspetto significativa è la posizione espressa dal **Consiglio Notarile di Milano** con la Massima n. 39 del 19.11.2004, secondo cui l'atto costitutivo può stabilire liberamente la sorte dei diritti di cui all'art. 2468, co. 3, c.c., nell'ipotesi di alienazione totale o parziale della partecipazione del socio cui sono riferiti tali particolari diritti.

Appare evidente che la **disciplina statutaria in ordine alla trasferibilità di tali particolari diritti** deve essere gestita con attenzione e puntualità, tenendo altresì conto che vi possono essere particolari diritti più facilmente trasferibili ed altri che, al contrario, non si prestano facilmente, soprattutto laddove la partecipazione sia ceduta in modo frazionato, ossia a favore di più cessionari. Sulla stessa lunghezza d'onda del **Consiglio Notarile di Milano**, si segnalano anche le seguenti posizioni espresse dal **Comitato Triveneto dei notai**. In particolare:

– **Massima n. I.I.10**: nel silenzio dell'atto costitutivo, all'atto del trasferimento della partecipazione dotata dei particolari diritti, quest'ultimi si estinguono, ovvero, in ipotesi di alienazione parziale della partecipazione, rimangono in capo al socio alienante. Tuttavia, è possibile che l'atto costitutivo regoli la sorte di tali diritti, anche prevedendo il trasferimento in capo al cessionario della partecipazione, prescindendo dall'entità della quota trasferita;

– **Massima n. I.I.11**: poiché i particolari diritti sono collegati alla figura personale del socio, non è possibile che tali diritti possano appartenere a chi non riveste più la qualifica di socio, ovvero a chi debba ancora diventarlo. È quindi illegittima una previsione statutaria che disponga diversamente.

AGEVOLAZIONI

Il requisito della mutualità per le cooperative di produzione e lavoro

di **Davide De Giorgi**

Le **cooperative di produzione e lavoro**, e cioè “*le cooperative nelle quali il rapporto mutualistico abbia ad oggetto la prestazione di attività lavorative da parte del socio, sulla base di previsioni di regolamento che definiscono l'organizzazione del lavoro dei soci*” (cfr. Legge 3 aprile 2001, n. 142), a **mutualità prevalente** e i **loro consorzi beneficiano**, da un lato, dell'**esenzione parziale** dalle **imposte sul reddito** prevista dall'**articolo 12** della Legge **n. 904** del 1977 in relazione alle somme destinate a **riserve indivisibili**, e dall'altro, ricorrendone i presupposti, delle **esenzioni** previste dal titolo III del D.P.R. **n. 601** del 1973.

In **Italia**, le cooperative di produzione e lavoro si sono sviluppate, **da un lato**, come **forma di cooperazione tra artigiani**, la **prima** è sorta nel **1855** tra produttori di vetro ad **Altare**, e, **dall'altro**, come una **forma di organizzazione** che **raggruppa addetti a lavori manuali senza qualifiche particolari**. Queste ultime sono state create, la **prima** nel **1883** a **Ravenna**, allo scopo di migliorare l'accesso all'occupazione dei soci che subiscono la disoccupazione strutturale o stagionale, inizialmente soprattutto nel settore dei lavori di costruzione ed edili ma più di recente nell'ambito di attività di varia natura.

In una società cooperativa di produzione e lavoro, uno degli **obblighi principali** che incombe sui **membri** è la **prestazione** della **loro opera** in **maniera continua**. Il valore aggiunto sociale realizzato dal lavoro di un socio della società cooperativa che supera le retribuzioni che gli vengono versate rimane alla società. Sotto il profilo economico, il **surplus** che non viene retribuito e che il socio è chiamato a lasciare al patrimonio della società ha la natura di un conferimento di capitale.

I **requisiti** della **mutualità** si ritengono sussistenti quando negli **statuti** sono espressamente e inderogabilmente previste le condizioni indicate nell'**art. 26** del decreto legislativo 14 dicembre 1947, **n. 1577**, e tali **condizioni** sono state **in fatto osservate** nel periodo di imposta e nei cinque precedenti, ovvero nel minor periodo di tempo trascorso dall'approvazione degli statuti stessi.

Tra le **agevolazioni** stabilite nel citato titolo III del **D.P.R. n. 601** del 1973 rientra quella contenuta nell'articolo 11 in base alla quale “*I redditi conseguiti dalle **società cooperative di produzione e lavoro** e **loro consorzi** sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi se l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità, comprese le somme di cui all'ultimo comma,*

non è inferiore al cinquanta per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie. Se l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al cinquanta per cento ma non al venticinque per cento dell'ammontare complessivo degli altri costi l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi sono ridotte alla metà".

L'art. 11, comma 1, del D.P.R. n. 601/1973 dunque, esenta il reddito imponibile di una società cooperativa di produzione e lavoro, interamente o parzialmente, in base all'importanza del lavoro dei soci nella creazione del valore economico nel quadro delle attività di tale società.

Con la **circolare n. 34/E del 2005**, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che la norma è **applicabile esclusivamente** alle **cooperative di produzione e lavoro**, e deve essere coordinata con le limitazioni stabilite nel comma 462 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, secondo cui le cooperative di produzione e lavoro che presentano un ammontare di retribuzioni corrisposte ai soci non inferiore al 50 per cento del totale degli altri costi escluse materie prime e sussidiarie, beneficiano dell'esenzione da IRES relativamente alla quota parte di reddito corrispondente all'IRAP iscritta a conto economico.

L'agevolazione stabilita nell'articolo 11 in esame è applicabile esclusivamente ai fini IRES, avendo tale imposta sostituito l'IRPEG con il decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, e non anche ai fini IRAP, posto che, come ribadito con la **risoluzione n. 130/E del 2005**, l'esenzione dall'imposta locale sui redditi contenuta nell'articolo 11 **"non può essere intesa come un'esenzione dall'imposta sulle attività produttive"**.

Successivamente, con la **risoluzione n. 80/E del 2009**, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che *"la disposizione contenuta nel citato comma 462 non si applica però alle cooperative sociali, in quanto il successivo comma 463 della legge n. 311 stabilisce che le previsioni di cui ai commi da 460 a 462 non si applicano alle cooperative sociali e loro consorzi di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381"*. In altri termini, la cooperativa sociale può beneficiare dell'esenzione in esame **a condizione** che rientri anche tra quelle di produzione e lavoro.

In tale ipotesi, la presenza contemporanea dei requisiti previsti dalla legge n. 381 del 1991 per le cooperative sociali, e dalla legge n. 142 del 2001 per le cooperative di produzione e lavoro, determina l'applicazione dell'agevolazione di cui all'articolo 11 del DPR n. 601 del 1973, senza che operino peraltro le limitazioni introdotte dal citato comma 462 della legge n. 311 del 2004.

Da ultimo, con la **risoluzione n. 104/E del 2011**, l'Amministrazione finanziaria, in risposta ad interpello, ha avuto modo di esprimersi in merito alla sussistenza del **requisito di mutualità prevalente** in capo alle società cooperative disciplinate dagli artt. 2512 e 2513 del codice civile, con particolare riferimento alle società cooperative di produzione e lavoro, **qualora** queste si avvalgano dell'**opera di terzi**, tramite contratti di **appalto**, per lo svolgimento dell'attività sociale.

In questa circostanza è stato chiarito che:

1. nel devono essere le altre forme di lavoro, stabilite con “” diversi dal contratto di lavoro subordinato, come quelle di o di , a condizione che abbiano un con l’attuazione del . Conseguentemente, per individuare il requisito della prevalenza, amministratori e sindaci dovranno considerare sia il costo delle prestazioni lavorative dei soci espresso al punto B9 del conto economico come previsto dall’art. 2425 c.c., sia quello relativo alle altre forme di lavoro dei soci riportato nelle voce B7 dello stesso articolo;
2. in presenza di contratti di , i relativi alle prestazioni eseguite da dipendenti o collaboratori dell’impresa appaltatrice ai fini del del previsto dall’del D.P.R. n. 601 del 1973 e ai fini della determinazione del prevalente di cui agli artt. 2512 e 2513 c.c..

IVA

Il passaggio dal regime speciale all'ordinario e viceversa – parte I

di **Luigi Scappini**

Il **regime speciale** delineato dall'articolo 34 DPR n. 633/72 per il mondo agricolo, rappresenta il regime ordinario, volendo intendere che esso opera in modo naturale una volta rispettati i **requisiti soggettivi** (essere produttori agricoli come definiti ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 34) e **oggettivi** (cedere prodotti agricoli e ittici ricompresi nella prima parte della tabella A allegata al DPR n. 633/1972 e quindi prodotti che si ricavano dall'agricoltura senza necessità di alcuna manipolazione o trasformazione per essere commercializzati, ovvero, qualora queste manipolazioni o trasformazioni siano necessarie o volute, esse sono tali da rientrare nell'esercizio normale dell'agricoltura) ivi indicati.

Tuttavia, sempre l'articolo 34, al comma 11 prevede la possibilità, per il produttore agricolo, di **optare per il regime ordinario** invece di quello speciale e viceversa. L'opzione vincola per un triennio.

In particolare, il comma 11 richiamato, prevede che il regime speciale delineato dall'articolo 34 per il mondo agricolo non si applica *“ai soggetti di cui ai commi precedenti che optino per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari dandone comunicazione all'ufficio secondo le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442”*.

Ai sensi dell'articolo 1 DPR n. 442/1997 *“L'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. La validità dell'opzione e della relativa revoca è subordinata unicamente alla sua **concreta attuazione** sin dall'inizio dell'anno o dell'attività. È comunque consentita la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative.”*.

Il successivo articolo 2 del DPR n. 442/1997 prevede che *“Il contribuente è obbligato a comunicare l'opzione di cui all'articolo 1 **nella prima dichiarazione annuale IVA** da presentare successivamente alla scelta operata”,* tuttavia, ai sensi del successivo comma 3 *“Resta ferma la validità dell'opzione anche nelle ipotesi di omessa, tardiva o irregolare comunicazione, sanzionabili secondo le vigenti disposizioni.”*.

L'Agenzia delle Entrate, con la C.M. n.209/E/98, commentando la disciplina introdotta con il DPR n. 442/1997, ha precisato che *“L'articolo 1 del regolamento in esame indica le nuove modalità di esercizio delle opzioni e delle revoche di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili.”*

Deve evidenziarsi che con la norma in esame viene modificato il tradizionale concetto di opzione.

Infatti, mentre la validità dell'opzione veniva finora basata esclusivamente sulla formalità della comunicazione fatta all'Ufficio, in base alla nuova disciplina la comunicazione non rileva più ai fini della validità dell'opzione ma la sua omissione comporta riflessi esclusivamente ai fini sanzionatori.

*A tale riguardo, viene data esclusiva rilevanza **al comportamento concreto del contribuente**, precisando che l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente stesso o dalla modalità di tenuta delle scritture contabili e che la validità dell'opzione e della revoca è subordinata esclusivamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività. Circa la decorrenza della concreta attuazione nell'ipotesi di modifica del sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative, si fa rinvio ai chiarimenti forniti nel successivo paragrafo 5.*

È opportuno precisare che per comportamento concludente si intende l'effettuazione da parte del contribuente di adempimenti che presuppongono inequivocabilmente la scelta di un determinato regime, osservandone i relativi obblighi, in luogo di quello operante come regime di base; ciò, ferma restando la sussistenza dei presupposti soggettivi e oggettivi per avvalersi del regime opzionale.”.

In linea anche **l'indirizzo giurisprudenziale** di legittimità. A tal fine vedasi, ad esempio, la recente sentenza n.20421/2014 ove è stato affermato che “In tema di IVA, l'omessa dichiarazione di opzione per l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario può essere surrogata da comportamenti concludenti del contribuente, poiché, ai sensi dell'art. 1, comma 1, del d.P.R. 10 novembre 1997, n. 442 – applicabile, in base alla norma interpretativa di cui all'art. 4 della legge 21 novembre 2000, n. 342, anche alle condotte anteriori alla data di entrata in vigore del citato d.P.R. – **i comportamenti concludenti del contribuente o le modalità di tenuta delle scritture contabili costituiscono elementi da cui desumere il regime applicabile in concreto**”.

Ne deriva che il produttore agricolo che opti per il regime ordinario o che, al contrario, essendo in regime ordinario decida, in presenza dei presupposti soggettivi e oggettivi richiesti, di confluire nel regime speciale ex articolo 34 DPR n. 633/72, dovrà esercitare la propria opzione in sede di presentazione della dichiarazione Iva e, nel caso ciò non avvenisse, sarà passibile di sanzione amministrativa.

Il passaggio da un regime a un altro implica l'obbligo di procedere a **rettifica** secondo quanto previsto dall'articolo 19bis2 del DPR n. 633/72.