

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.