

IVA

L'impresa mista

di Luigi Scappini

Il **regime speciale Iva** di cui agli articoli 34 e 34-bis del DPR n. 633/1972, richiede la sussistenza di un requisito **soggettivo**, essere produttori agricoli, e **oggettivo**, cedere **prodotti agricoli e ittici** compresi nella **prima parte** della **tabella A** allegata al DPR n. 633/1972.

Si ricorda come la prima parte della tabella A) **individui prodotti** agricoli e ittici **provenienti dall'agricoltura che non necessitano** di alcuna **manipolazione o trasformazione** ai fini della loro successiva cessione, ovvero, nel caso di interventi di manipolazione o trasformazione essi siano tali da rientrare nell'esercizio normale dell'agricoltura.

Il requisito oggettivo comporta la possibilità che uno stesso soggetto metta in atto cessioni rientranti a pieno titolo nel regime speciale e altre che, al contrario, comportano l'applicazione delle regole ordinarie.

In questo caso, l'**articolo 34, comma 5** DPR n. 633/1972 prevede che “*Se il contribuente, nell'ambito della stessa impresa, ha effettuato anche operazioni imponibili diverse da quelle indicate nel comma 1, queste sono registrate distintamente e indicate separatamente in sede di liquidazione periodica e di dichiarazione annuale*”.

Attenzione però che le **operazioni** non rientranti nel regime speciale Iva **devono** essere **occasionali** e **accessorie** all'attività agricola svolta dall'imprenditore in quanto, **se** svolte **sistematicamente**, determinano l'esercizio di una **attività diversa** da gestire con contabilità separata, a norma dell'articolo 36 DPR n.633/1972.

Ma **quali sono le operazioni diverse** da quelle previste dal regime speciale Iva?

Sono tali, ad esempio, la **cessione** di un **bene strumentale**, della **frutta e/o dei pesci congelati o surgelati**, dei volatili da cortile morti e surgelati, di **carni macellate** di animali della specie bovina, ovina e caprina, di **insaccati**, di **marmellate** e di tutti gli altri beni indicati nella Parte II e III della tabella A, qualora vengano ceduti nell'ambito dell'impresa agricola e siano ottenuti mediante l'esercizio di una delle attività connesse.

Anteriormente al 2004 anche le **prestazioni di servizi** svolte occasionalmente caratterizzavano l'**impresa mista**, ma, con la riscrittura dell'articolo 2135 codice civile da parte del D.Lgs. n. 228/2001 e la previsione, tra le attività connesse, anche dei servizi tramite l'utilizzo prevalente di attrezzature e risorse normalmente impiegate nell'attività agricola principale, il Legislatore tributario ha introdotto, tramite l'articolo 2, comma 7 della Legge n. 350/2003 (la

cd. Finanziaria per il 2004), l'**articolo 34bis** disciplinante le **prestazioni di servizi**. Di conseguenza, non determinano più un'impresa mista le prestazioni di aratura dei terreni, di trebbiatura del grano o di molitura delle olive per conto di altri soggetti.

La prima parte del comma 5 dell'articolo 34 DPR n. 633/1972 richiede che le **operazioni "diverse"** siano **registerate distintamente, considerate separatamente** in sede di **liquidazione periodica** e indicate a parte nella **dichiarazione annuale**.

Il secondo periodo del comma 5 dell'articolo 34 dispone che, dall'imposta relativa alle operazioni diverse, è **ammessa in detrazione l'Iva** relativa agli **acquisti** e alle **importazioni** di **beni non ammortizzabili** e ai **servizi utilizzati esclusivamente** per la produzione dei **beni** che formano oggetto delle operazioni stesse.

È quindi differente la modalità di **detrazione** dell'imposta assolta in riferimento ai beni non ammortizzabili e ai servizi utilizzati in via esclusiva per la produzione dei beni e dei servizi che formano oggetto delle operazioni diverse.

Peraltro, la previsione per cui è detraibile solamente l'imposta relativa a beni non ammortizzabili e servizi esclusivamente utilizzati per la realizzazione dell'operazione diversa, determina l'indetraibilità, secondo le regole ordinarie, di quella assolta sulle spese generali.

Sul punto, tuttavia, con la **C.M. n. 328/E/97** è stata ammessa la **detrazione proporzionale** dell'Iva assolta sui **beni e servizi utilizzati promiscuamente**.

In ragione di quanto fin qui detto, in sede di liquidazione Iva periodica e di compilazione della dichiarazione annuale, le operazioni dovranno essere suddivise in:

1. acquisti di beni (diversi da quelli ammortizzabili) e di servizi relativi a operazioni diverse con imposta integralmente detraibile;
2. acquisti di beni non ammortizzabili e di servizi utilizzati promiscuamente con imposta detraibile proporzionalmente e
3. acquisti di beni strumentali, di beni e servizi relativi a cessioni di prodotti ex articolo 34, comma 1 DPR n. 633/1972 e acquisti di spese generali con imposta indetraibile.