Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 16/03/2007 n. 54

Oggetto:
Istanza di interpello - DPR 26 ottobre 1972, n. 633 - l'ALFA S.r.l.

Testo:

La Direzione Regionale ha trasmesso un'istanza di interpello formulata ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, con cui l'ALFA S.r.l. (di seguito "la societa'") ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento tributario ai fini IVA della fattispecie di seguito esposta.

Quesito

La societa' istante chiede di conoscere il trattamento fiscale, ai fini IVA, che deve adottare per l'acquisto di un terreno edificabile di proprieta' di un produttore agricolo in regime di esonero IVA.

La societa' chiede inoltre quali siano per il cedente gli obblighi, ai fini delle imposte sui redditi, derivanti dalla predetta cessione.

Soluzione prospettata

L'istante intende, in considerazione delle precisazioni fornite dalle risoluzioni n. 450313 del 20/11/1992, n. 137 del 7/5/2002, e della Sentenza della Corte di Cassazione n. 10943 del 6/7/1999, adottare il seguente comportamento: una volta accertato il requisito della coincidenza tra la titolarita' dell'impresa agricola e la proprieta' del terreno, emettere autofattura ai sensi dell'art. 34, comma 6, del D.P.R. 633/72, con l'aliquota ordinaria del 20 per cento; versare al cedente l'imposta esposta nell'autofattura; effettuare l'annotazione separata del documento emesso nel registro degli acquisti e portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19, del D.P.R. 633/72, l'imposta versata al cedente.

Per quanto di competenza del cedente l'istante ritiene che lo stesso debba: trattenere l'imposta percepita; conservare l'autofattura emessa dal cessionario; continuare ad avvalersi del regime di esonero IVA previsto per i produttori agricoli; assoggettare a tassazione il reddito derivante dalla cessione, non ai sensi dell'art. 67, lettera b), del TUIR, come indicato nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 137 del 7 maggio 2002, in quanto la normativa e' stata novellata dall'art. 36, comma 7 bis del D.L. 223/06.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Con la risoluzione 7 maggio 2002, n. 137/E, in adesione al consolidato orientamento giurisprudenziale, si e' chiarito che la cessione del terreno edificabile appartenente ad un'impresa agricola deve essere assoggettato ad IVA a condizione che il terreno sia stato precedentemente destinato alla produzione agricola.

La vendita di un terreno solo parzialmente edificabile con pattuizione di un prezzo indistinto, al contrario, non e' soggetta all'IVA (vedi risoluzione 10 settembre 1991, prot. 430065).

Nell'esposizione del quesito non viene precisato se il terreno oggetto di cessione sia totalmente edificabile, ne' se sia stato utilizzato dal cedente nell'ambito della propria attivita' di produttore agricolo.

Solo al ricorrere di entrambe le predette condizioni, infatti, la cessione e' soggetta ad IVA. In caso contrario, scontera' l'imposta di registro in misura proporzionale.

Ove l'operazione rientri nel campo di applicazione dell'IVA, si pone la questione delle modalita' con cui tale imposta deve essere assolta, tenuto conto del fatto che il cedente si trova in regime di esonero.

Al riguardo si segnala che la disciplina del settore agricolo e' stata recentemente modificata dall'art. 2, comma 31, del decreto legge 2

Servizio di documentazione tributaria

ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286 (commentato nella circolare 19 gennaio 2007, n. 1/E, consultabile tramite il sito internet dell'Agenzia delle Entrate www.agenziaentrate.gov.it). In particolare, e' stato previsto un unico limite di volume di affari entro il quale opera il regime di esonero dei produttori agricoli, indipendentemente dall'ubicazione dell'attivita' agricola svolta dallo stesso contribuente e, nel contempo, e' stato abrogato il regime semplificato previsto dal terzo periodo del previgente comma 6 del citato articolo 34 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il novellato comma 6 dell'art. 34 del DPR 633 del 1972 prevede un regime di esonero dagli adempimenti IVA per i produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato (o, in caso di inizio di attivita', prevedono di realizzare) un volume d'affari non superiore a 7.000 euro (limite piu' elevato rispetto a quello precedentemente in vigore pari a 2.582,28 euro), costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella parte I della tabella A allegata al citato decreto n. 633 del 1972.

I produttori agricoli con tale volume d'affari, pertanto, sono esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili di fatturazione, registrazione, liquidazione periodica e presentazione della dichiarazione annuale IVA e della comunicazione annuale dei dati IVA. Resta fermo l'obbligo di numerazione e conservazione delle fatture e delle bollette doganali relative agli acquisti e alle importazioni, nonche' delle fatture di vendita emesse per loro conto dai cessionari o dai committenti. Inoltre e' prevista l'applicazione delle aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione (stabilite con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro per le politiche agricole) per l'espressa deroga contenuta nell'ultima parte del primo comma dell'art. 34 alla generale applicazione delle aliquote proprie dei beni ceduti.

Tale regime fiscale comporta per i cessionari e i committenti soggetti passivi d'imposta, che acquistano beni o utilizzano servizi dai produttori agricoli "esonerati", l'obbligo di emettere un'autofattura con le modalita' e nei termini dell'art. 21 del DPR n. 633 del 1972, indicandovi, unitamente al prezzo di vendita dei beni o dei servizi acquistati, l'imposta calcolata secondo l'aliquota corrispondente alle percentuali di compensazione dei prodotti agricoli.

Il cessionario o il committente dovranno pagare l'imposta, cosi' determinata, direttamente al produttore agricolo, procedendo a registrare la fattura a norma dell'art. 25 del DPR n. 633 del 1972, ed a consegnarne copia al produttore agricolo. L'agricoltore esonerato dall'obbligo di versamento dell'imposta, tratterra' l'imposta incassata a titolo di compensazione dell'imposta assolta sugli acquisti.

Con le risoluzioni ministeriali 13 gennaio 1981, n. 384076 e 20 novembre 1992, n. 450313 e' stato precisato che per gli acquisti di prodotti non compresi nella prima parte della tabella A (nella specie tartufi e beni strumentali - trattore - usati), presso produttori agricoli in regime d'esonero, il cessionario deve comunque emettere autofattura in luogo del cedente, con indicazione dell'aliquota di imposta propria dei beni oggetto della vendita.

Dunque nel caso in esame, qualora sussistano le condizioni per l'assoggettamento ad IVA della cessione del terreno in questione, il cessionario dovra' emettere autofattura ai sensi dell'art. 21, applicando l'aliquota ordinaria, e versare l'imposta al cedente.

Da parte sua, il produttore agricolo e' tenuto a versare l'imposta riscossa dal cessionario, dopo avere detratto l'IVA assolta all'acquisto dei beni non ammortizzabili e dei servizi esclusivamente afferenti le operazioni stesse.

Come chiarito nella circolare 24 dicembre 1997, n. 328/E, qualora l'ammontare delle operazioni diverse da quelle agricole superi, in corso d'anno, il terzo delle operazioni complessive effettuate dall'imprenditore agricolo, comprensive di quelle relative a beni ammortizzabili, cessa il regime di esonero, con la conseguenza che potrebbe derivarne un debito d'imposta relativo all'anno stesso, qualora tale superamento venga confermato a fine anno.

Al riguardo, ai fini degli adempimenti che ne possono derivare, e'

Servizio di documentazione tributaria

stato precisato che, ferma restando l'applicazione per l'intero anno solare delle aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione alle cessioni di prodotti agricoli e ittici effettuate e fermo restando altresi' l'obbligo di fatturazione da parte del cessionario o committente, qualora alla fine dell'anno si riscontri l'effettivo superamento di detto limite di un terzo ed a prescindere dal volume d'affari realizzato, l'agricoltore dovra' osservare i seguenti adempimenti:

1) annotazione riepilogativa in apposito registro tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, (totale imponibile e totale imposta - con estremi delle fatture di riferimento) distinta a seconda delle percentuali di compensazione applicate, delle fatture ricevute (autofatture) per le cessioni di prodotti agricoli e ittici effettuate nell'anno;

2) annotazione riepilogativa separata dalla precedente, in apposita sezione del medesimo registro di cui al punto 1) (ammontare complessivo imponibile distinto per aliquota d'imposta applicata e totale imposta) delle fatture ricevute con estremi delle fatture di riferimento (autofatture) per le operazioni diverse da quelle agricole effettuate nell'anno;

3) annotazione riepilogativa dell'ammontare imponibile dei corrispettivi e delle relative imposte, distinti secondo l'aliquota applicabile, relativi alle cessioni di prodotti agricoli nonche' alle cessioni di altri beni e alle prestazioni di servizi effettuate nell'anno nei confronti di privati consumatori senza emissione della fattura;

4) annotazione riepilogativa in altra sezione distinta del medesimo registro di cui al punto 1) delle fatture e bollette doganali relative agli eventuali acquisti e importazioni di beni e servizi esclusivamente utilizzati per l'effettuazione delle operazioni diverse, distinta per aliquota d'imposta assolta.

Tutte le suddette annotazioni devono essere effettuate entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale, cui e' tenuto il produttore agricolo.

Infatti, nel caso in cui tali operazioni diverse superino il terzo del totale delle operazioni l'agricoltore in esonero, pur mantenendo nell'anno la possibilita' di applicare le percentuali di compensazione nelle vendite di prodotti agricoli, deve annotare tutte le operazioni e deve presentare la dichiarazione IVA, inserendo nella sezione 1 del quadro VE (e' stato considerato il modello IVA 2007) le cessioni di prodotti agricoli e nella sezione 2 le operazioni diverse. Poi nel quadro VG indichera' al rigo VG50 l'ammontare imponibile e l'imposta delle cessioni di prodotti e servizi diversi da quelli agricoli (gia' compresi nella sezione 2 del quadro VE) e nel rigo VG62 la detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto di beni non ammortizzabili e servizi diretti esclusivamente alla realizzazione delle operazioni diverse e dovra' provvedere al versamento dell'imposta dovuta.

Relativamente al regime applicabile nell'anno successivo a quello di superamento del terzo, la circolare n. 328 del 1997 ha precisato che occorre sempre fare riferimento al volume d'affari complessivamente conseguito, tenendo presente, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 633 del 1972, che solo a tali fini devono ritenersi escluse le cessioni di beni ammortizzabili.

Si ricorda che i terreni, ancorche' edificabili, non rappresentano beni ammortizzabili come chiarito nella risoluzione 11 luglio 1996, n. 113/E.

Si precisa, infine, che alla cessione di terreni edificabili si applica, ai fini delle imposte sui redditi, la disciplina di cui all'art. 67, lett. b) del TUIR, che non e' stato novellato, sul punto, dal D.L. n. 223, del 2006.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza presentata alla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente, ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo del DM 26 aprile 2001, n. 209.