

AGEVOLAZIONI

Non sempre obbligatorie le fatture per passaggi interni in agricoltura

di **Alberto Rocchi, Luigi Scappini**

In **agricoltura** è frequente che l'impresa eserciti **più attività**. Può accadere infatti che, accanto alle **cessioni di beni** compresi nella [Tabella A](#) allegata al **D.P.R. 633/1972** (prodotti agricoli allo stato naturale), vengano esercitate anche altre attività, sia di cessioni di beni che di **prestazioni di servizio**.

Una volta appurato che tali operazioni sono compiute in **modo sistematico** e configurano una vera e propria **attività autonoma**, si pone il **problema** di come **gestire** l'attività diversa da quella agricola.

Alcuni **esempi** di contemporaneo esercizio di **attività diverse rispetto a quella agricola** di base sono i seguenti:

- gestione di **agriturismo**;
- rivendita di **prodotti** acquistati **da terzi** (mero commercio);
- vendita di **prodotti manipolati o trasformati**;
- produzione di **energia elettrica** da risorse agroforestali o fotovoltaiche.

In tutti questi casi, si pone il **problema** di come impostare, ai fini Iva, la **contabilità**.

Il riferimento normativo è contenuto nell'[articolo 36 D.P.R. 633/1972](#).

Questa norma ci dà una prima regola generale nella disposizione di apertura al [comma 1](#), ai sensi del quale ***“Nei confronti dei soggetti che esercitano più attività, l'imposta si applica unitariamente e cumulativamente per tutte le attività con riferimento al volume d'affari complessivo”***.

Tale **regola** viene **derogata** in tre casi:

- **prima deroga obbligatoria** - è il caso dell'**esercizio contemporaneo** di attività di **impresa e arte o professione**: le due attività vanno separate e l'imposta va applicata secondo le rispettive disposizioni;
- **seconda deroga obbligatoria** - si tratta delle **ipotesi** elencate al [comma 4](#) dell'**articolo 36 D.P.R. 633/1972**, per le quali ***“l'imposta si applica in ogni caso separatamente”*** e per le **attività** di cui all'[articolo 34](#) **D.P.R. 633/1972**, per le quali la **detrazione** prevista

dall'[articolo 19](#) sia applicata forfettariamente;

- **terza deroga facoltativa** - a norma del [comma 2](#), i soggetti che esercitano **più imprese o più attività** nell'ambito della **stessa impresa**, hanno facoltà di **optare** per l'applicazione **separata** dell'imposta su **opzione**, che vincola per **almeno un triennio**.

Riguardo alle **regole** della separazione delle attività, esse **cambiano a seconda** che tale separazione sia **obbligatoria** o **facoltativa**.

Infatti, in caso di separazione **obbligatoria**, la **detrazione** è **ammessa** per l'imposta relativa ai **beni** e ai **servizi** utilizzati **promiscuamente** nei **limiti** della parte imputabile all'attività a detrazione "piena".

Al contrario, quando la separazione è **facoltativa**, la **detrazione** spetta **a condizione** che l'attività sia gestita con **contabilità separata** ed è **esclusa** per l'imposta relativa ai **beni non ammortizzabili** utilizzati **promiscuamente**.

Vediamo ora le **regole** relative ai **passaggi interni**.

Le disposizioni di riferimento sono contenute al [comma 4](#) che detta regole **diverse** per i casi di:

- passaggi di **servizi verso l'attività a detrazione ridotta o forfettaria**: essi costituiscono prestazioni di servizi e si considerano effettuate, in base al valore normale, nel momento in cui sono rese;
- passaggi interni di **beni**: qui la legge opera un **generico rinvio** all'[articolo 21 D.P.R. 633/1972](#), con riferimento al valore normale.

Il disposto normativo era da sempre apparso piuttosto lacunoso, nella misura in cui **imponessa al contribuente comportamenti diversi** nel caso dei **passaggi interni di beni e di quelli di servizi**.

La materia è stata affrontata in modo organico di recente dall'Agenzia delle Entrate, nella [circolare 19/E/2018](#).

Parlando di conseguenze dell'opzione per il **gruppo Iva delle società**, il documento interpretativo si è soffermato, al **§ 7.1.4**, sulla **disciplina dei passaggi interni** in ipotesi di **separazione delle attività** e, coniugando i **riferimenti normativi unionali** con quelli domestici, ha fornito **istruzioni** complete e dettagliate.

Intanto, l'Agenzia delle entrate ha sposato il principio, desumibile dalla **Direttiva 2006/112/CE**, secondo cui i **passaggi interni** di beni e servizi **rilevano** ai fini Iva **soltanto in quanto** funzionano come **meccanismo correttivo** volto a evitare salti d'imposta e lesioni della neutralità.

Ciò si verifica in particolare **quando** il **bene** o **servizio** (per la cui produzione o acquisto

l'impresa ha beneficiato di una detrazione “piena”) venga **destinato** a un'**attività che non conferisce** (o conferisce in misura limitata) il diritto alla **detrazione** dell'Iva.

In questi casi, infatti, il **mancato assoggettamento a imposta “dell’ingresso” del bene o servizio** nella sfera dell'attività forfettaria o speciale, porterebbe qui a un suo **utilizzo senza la limitazione della detrazione**.

Al contrario, **quando** il bene o servizio **passa** dall'attività con **limitazione** o **esclusione** della detrazione, **all'attività a detrazione piena**, non vi sarebbe tale **effetto distorsivo** e la rilevanza impositiva sarebbe esclusa in tutti i casi di passaggio del bene o servizio, provenendo da attività in cui è precluso o limitato il diritto alla detrazione.

Infine, **nessuna rilevanza impositiva** può essere prevista qualora il passaggio di beni o servizi avvenga tra attività che conferiscono (ovvero limitano o precludono) il eguale misura il **diritto alla detrazione dell'Iva assolta**.

Alla luce di queste puntuali regole è possibile giungere alle seguenti conclusioni:

- in caso di **separazione volontaria** di attività (esempio: agricoltura e agriturismo, entrambe in Iva da Iva), **non** ci sarebbe più **bisogno** di fare **passaggi interni**, in quanto entrambe le attività conferiscono il diritto alla detrazione in egual misura;
- in caso di **separazione obbligatoria** delle attività (esempio: agricoltura in speciale e commercio di prodotti in Iva da Iva), il **passaggio interno non** sarebbe più **obbligatorio**, in quanto i beni passerebbero da un'attività in speciale (quindi acquistati senza diritto alla detrazione) a un'attività ordinaria, che non limita in alcun modo tale diritto. **Tuttavia**, in tale caso, il **mancato assoggettamento** del passaggio interno ad imposta **impedirebbe** la **detrazione** dell'imposta “a valle” sulla base delle aliquote compensative, producendo in tal modo un **effetto distorsivo della neutralità**. Si ritiene, pertanto, che su questo punto le istruzioni dell'Agenzia delle entrate andrebbero riviste;
- resterebbe invece l'**obbligo** nel caso opposto (ad esempio: **agricoltura Iva da Iva, agriturismo in forfait**), **quando** il **bene** passa dall'agricoltura **all'agriturismo**, in quanto proviene da attività che **conferisce integrale diritto alla detrazione** e va verso **attività che limita tale diritto (forfait)**.

Seminario di specializzazione

LA GESTIONE FISCALE DEI B&B E CASA VACANZE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)