

Risposta n. 2

OGGETTO: Consulenza giuridica. Trattamento tributario ai fini IVA delle attività agricole connesse di cui all'articolo 2135, comma 3, codice civile, svolte da una società cooperativa agricola che commercializza i prodotti agricoli conferiti dai propri soci - Risoluzione n. 65 del 2012

Con la consulenza giuridica specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'Associazione (in seguito, "Istante" o "Contribuente") chiede chiarimenti in merito alla disciplina IVA delle attività di valorizzazione e commercializzazione effettuate da una società cooperativa agricola (o da un consorzio di cooperative agricole) sui prodotti conferiti dai soci.

A tal fine, l'Istante rappresenta che:

1. alcune cooperative agricole associate svolgono attività di commercializzazione di cereali, conferiti prevalentemente da soci. Il socio (o la cooperativa socia del consorzio) si impegna a conferire in cooperativa i prodotti agricoli rispettando precise condizioni di quantità, qualità, etc. e la cooperativa (o il consorzio) si impegna a commercializzare i prodotti (o anche a valorizzare i prodotti e sottoprodotti della trasformazione e di tutto quanto prodotto dai soci o dalle cooperative socie);

2. le cooperative agricole di conferimento - anche in forza di previsioni statutarie o regolamentari - definiscono il valore dei prodotti conferiti dai soci solo alla chiusura dell'esercizio sociale, atteso che non è possibile conoscere in anticipo il "prezzo di realizzo" dei prodotti conferiti e commercializzati. Sicché, alla chiusura dell'esercizio, vengono adottate le seguenti modalità di determinazione del valore dei conferimenti:

- anzitutto viene determinato il totale dei corrispettivi realizzati per ciascuna tipologia di prodotto conferito;
- da questo importo si detraggono i costi diretti e indiretti di vendita e le spese generali;
- il risultato di questa operazione è posto alla base della valorizzazione dei conferimenti, distinto per quantità e qualità dei prodotti, ed inserito nel bilancio;

3. le concrete modalità di esercizio dell'attività sono "formalmente variabili", in funzione della:

- tipologia di prodotto conferito (frumento, mais, soia, orzo);
- soggetto conferente (socio/non socio);
- stadio di maturità del prodotto conferito ("verde", parzialmente essiccato, essiccato);
- conseguente necessità di essiccazione del prodotto conferito;
- necessità di "ventilazione" del prodotto ai fini di una corretta conservazione dello stesso nei periodi precedenti la vendita (fair trade) al fine di garantire "Qualità sana, leale e mercantile" (cfr. in particolare, articolo 2 Regolamento (CE) N. 824/2000 della Commissione del 19 aprile 2000). Secondo quanto riportato dall'Istante, la ventilazione di una massa di cereale insilato ha come obiettivo il raffreddamento del cereale stesso ed il suo mantenimento ad una temperatura tale da conservarlo in ottimo stato, evitando così la nascita di insetti e la formazione di muffe aerobiche;
- momento di determinazione del prezzo di cessione.

Quanto a quest'ultimo punto, l'Istante osserva quanto segue.

I cereali sono dei beni "fungibili", il cui prezzo di mercato è soggetto a numerose, e spesso imprevedibili, oscillazioni. In altri termini, possono essere annoverati senza dubbio nella classe delle c.d. commodities.

Le modalità di esercizio delle attività statutarie di commercializzazione dei prodotti in parola, prevalentemente conferiti da soci, e la relativa "contrattualistica", rispondono pertanto alle diverse "esigenze" commerciali dei soggetti conferenti, oltre a risentire delle caratteristiche dei prodotti conferiti e delle disposizioni applicabili per la relativa messa in commercio.

In particolare, il socio conferente - che in ogni caso non conosce mai prima il prezzo di cessione - ha la facoltà di scegliere se la cessione del prodotto medesimo avvenga a date predeterminate oppure secondo scelte operate esclusivamente dalla cooperativa. Il tutto, ovviamente, sempre nell'esclusivo interesse del socio stesso, nello spirito che informa il "mutualismo" dell'intero sistema cooperativo.

Nel primo caso, il socio conosce quale potrà essere l'impatto dei costi di conservazione del prodotto (più o meno alti in funzione dell'hold period stabilito contrattualmente). Nel secondo caso, invece, tali costi incideranno in maniera più o meno significativa a seconda se la cessione avvenga immediatamente dopo la consegna, o dopo l'eventuale essiccazione, ovvero dopo un periodo di "ventilazione" che occorre per mantenere il prodotto "adatto alla cessione".

La circostanza per la quale siano presenti diverse "situazioni amministrative" che occorre gestire contabilmente anche ai fini di una corretta e precisa rappresentazione in bilancio, comporta la necessità per le cooperative di tenere separate queste situazioni amministrative attraverso una sorta di contabilità "industriale", distinguendo i tipi dell'unico genus contrattuale attraverso apposite "denominazioni".

Ciò posto, il Contribuente chiede se siano ancora attuali i chiarimenti delle risoluzioni n. 65/E del 2012 e n. 6 del 1997, indipendentemente dalla "forma" che possono assumere le differenti clausole "commerciali", le quali attengono per lo più al momento della quantificazione del corrispettivo del bene ceduto secondo quanto

previsto dall'art. 1, comma 2 del d. Lgs. n. 228 del 2001.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene tutt'ora pienamente applicabili le interpretazioni rese dall'Agenzia delle entrate con le richiamate risoluzioni, indipendentemente dalle modalità "amministrative" e "contrattuali" che regolano il rapporto tra socio e cooperativa, specie in settori merceologici del tutto peculiari come quello dei cereali.

In particolare, ritiene che la trasformazione, manipolazione, valorizzazione, conservazione e commercializzazione dei prodotti agricoli conferiti dai soci, effettuata da una società cooperativa agricola (o da un consorzio di cooperative agricole), dia luogo esclusivamente ad operazioni di cessioni di beni fra soci e cooperativa e fra cooperativa e terzi; non anche a prestazioni di servizio imponibili rese dalla cooperativa (o dal consorzio) a favore dei soci.

In altri termini, le attività svolte dalla cooperativa sui beni conferiti dai propri soci non configurano una prestazione di servizio rilevante ai sensi dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA").

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La risoluzione n. 65/E del 12 giugno 2012 chiarisce il trattamento tributario ai fini IVA delle attività agricole connesse di cui all'articolo 2135, comma 3, del codice civile svolte da una società cooperativa agricola che commercializza i prodotti agricoli conferiti dai propri soci.

In particolare, per la citata risoluzione:

- ai fini civilistici e IVA, "le cooperative sono produttori agricoli in quanto svolgono l'attività sui prodotti agricoli, conferiti dai soci";

- in virtù di tale connessione soggettiva è ravvisabile un "rapporto di continuità tra socio e cooperativa nello svolgimento delle attività agricole, comprese quelle connesse, ai sensi dell'articolo 2135, comma 3, del codice civile, quali la manipolazione e la trasformazione, nonché altre attività dirette alla commercializzazione, quali ad esempio la promozione e il marketing";

- "Nell'ambito delle attività di commercializzazione di tali prodotti, le attività connesse non assumono, quindi, la rilevanza di autonome prestazioni di servizi rese ai soci, ma rappresentano una fase dell'attività di commercializzazione svolta dalla cooperativa per conto dei soci. La cooperativa, infatti, al fine di realizzare una migliore redditività dei prodotti, si sostituisce al produttore...";

- in continuità e a conferma dei chiarimenti resi con la risoluzione n. 6 del 22 gennaio 1997, "lo svolgimento di un'attività agricola connessa da parte di una cooperativa (o da parte di un consorzio) che commercializza i prodotti dei soci non dia luogo ad operazioni imponibili ulteriori rispetto alle cessioni di beni dai soci all'ente e dall'ente ai terzi".

Non essendo sostanzialmente mutato il contesto normativo di riferimento, sono da considerarsi ancora validi i principi sopra richiamati, che ovviamente vanno coniugati con nuove consuetudini amministrative e/o commerciali, con essi non incompatibili e fintantoché le attività svolte dalla cooperativa sui prodotti agricoli dei soci siano da ritenersi connesse (quali quelle di manipolazione e trasformazione, ecc.) e costituiscano, nel quadro della previsione normativa di cui all'articolo 34 del D.P.R. n. 633 del 1972, "un quid strettamente funzionale e quasi inautonomo rispetto all'attività principale di vendita da parte delle cooperative agricole per conto dei soci produttori".

Resta fermo che la valutazione di detta compatibilità attiene a valutazioni di fatto che esulano dalle competenze della scrivente, esercitabili in sede di consulenza giuridica, e per le quali resta impregiudicato il potere di accertamento degli Uffici.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)