

Attività di allevamento animali scollegata dal terreno. È attività commerciale

Cass. Sez. Trib. 26 settembre 2018, n. 22971 ord. - Campanile, pres.; Locatelli, est. - P.C. (avv. Corea) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (Conferma Comm. trib. reg. Palermo 4 maggio 2010)

Ai fini dell'applicabilità dell'art. 78, comma 1 (ora art. 56), T.U.I.R., è necessario che a monte sia accertato l'esercizio di una attività di allevamento svolta con mangimi ottenuti per almeno un quarto dal terreno di proprietà (pur essendovi stato un superamento del numero dei capi); qualora invece l'attività di allevamento sia del tutto scollegata dall'utilizzo dei terreni agricoli, essa deve qualificarsi come attività interamente commerciale e produttiva di reddito di impresa

(Omissis)

FATTO

La Guardia di Finanza eseguiva una verifica nei confronti di P.C., esercente l'attività di allevamento ovini, caprini e bovini, rilevando che lo stesso aveva omesso di presentare la dichiarazione dei redditi, pur essendo un soggetto obbligato alla tenuta delle scritture contabili e quindi alla presentazione della dichiarazione annuale dei redditi a norma del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 1. All'esito della verifica l'Agenzia delle Entrate notificava al contribuente un atto di accertamento d'ufficio, per l'anno di imposta 2001, con il quale determinava un reddito complessivo di Lire 138.316.000 ed applicava le relative imposte IRPEF, IRAP ed IVA.

Contro l'avviso di accertamento il contribuente proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Agrigento che lo rigettava con sentenza n. 286 del 2007.

Il contribuente proponeva appello alla Commissione tributaria regionale che lo rigettava con sentenza n. 49 del 1° marzo 2010. Contro la sentenza di appello P.C. propone ricorso per cassazione sulla base di cinque motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

DIRITTO

Il ricorso è infondato.

1. Primo motivo: «Falsa applicazione del combinato disposto del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 29, commi 1 e 2, artt. 30 e 78 (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)», nella parte in cui la C.T.R. ha ritenuto di qualificare il reddito prodotto dal contribuente come reddito di impresa anziché reddito agrario, in base alla circostanza che il contribuente aveva omesso di presentare la dichiarazione dei redditi.

2. Secondo motivo: «Violazione del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 78, nel testo all'epoca vigente (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)», in quanto la norma tributaria citata dispone che si deve considerare reddito di impresa soltanto quello proveniente dall'attività di allevamento svolta oltre il limite previsto dall'art. 29, comma 2, lett. b) del medesimo T.U.I.R.

Il primo ed il secondo motivo, da esaminare congiuntamente, sono infondati. Dopo avere rilevato che l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi aveva comportato la mancata indicazione dei dati necessari per qualificare il reddito prodotto come reddito agrario, il giudice di appello ha ulteriormente e decisamente osservato che il contribuente non ha fornito alcuna prova in ordine alla sussistenza dei requisiti richiesti dal d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 29, comma 2, lett. b) e comma 3, vigente *ratione temporis*, per qualificare il reddito prodotto come reddito agrario, quindi soggetto alla determinazione su base catastale (allevamento degli animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dal terreno e per un numero di capi rientranti nel limite previsto dall'apposito decreto del ministro delle finanze). Il giudice di merito, con accertamenti in fatto insindacabile in questa sede, ha radicalmente esduso che il contribuente, che aveva omesso di presentare l'obbligatoria dichiarazione dei redditi e di tenere le scritture contabili, abbia in giudizio fornito la prova che l'attività da lui svolta fosse suscettibile nella fattispecie di attività agricola prevista dal d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 29, lett. b), quindi produttiva di reddito agrario. Ne consegue la inapplicabilità del richiamato d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 78, comma 1, che, nello stabilire che l'attività di allevamento di animali è produttiva di reddito di impresa nella parte eccedente i limiti stabiliti dall'art. 29, comma 2, lett. b), presuppone pur sempre che sia accertato l'esercizio di una attività di allevamento svolta con mangimi ottenuti per almeno un quarto dal terreno di proprietà (pur essendovi stato un superamento del numero dei capi); qualora invece l'attività di allevamento sia del tutto scollegata dall'utilizzo dei terreni agricoli, essa deve qualificarsi come attività interamente commerciale e produttiva di reddito di impresa [in senso analogo Sez. V, sentenza n. 3487 del 14 febbraio 2014 pag. 4, secondo cui «ricorrere all'allevamento ai parametri di cui al d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 29, comma 2, lett. b), è un fatto costitutivo

essenziale al fine di ricostruire la soggettività agraria e non commerciale del contribuente», e l'attività di allevamento che non può essere ricondotta alla previsione normativa citata «non può essere considerata agricola, ma industriale e commerciale»].

3. Terzo motivo: «Insufficiente motivazione con riferimento alla oggettiva circostanza che il numero degli animali effettivamente riscontrato dai verificatori non è conforme a quello stabilito dalle tabelle previste da decreto ministeriale (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5)».

4. Quarto motivo: «Falsa applicazione del combinato disposto del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 39, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 54 e 55 e degli artt. 2697 e 2727 c.c. (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)», con riferimento alla ricostruzione induttiva dei ricavi derivante dalla vendita del latte e degli agnelli.

5. Quinto motivo: «Insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio con riferimento alla inattendibilità della determinazione dei ricavi posta a fondamento delle operate riprese a tassazione (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5)».

I motivi terzo, quarto e quinto, da esaminare congiuntamente, sono complessivamente infondati. Il giudice di appello ha ritenuto che la ricostruzione induttiva del reddito, operata dai verificatori in assenza della dichiarazione e delle scritture contabili obbligatorie, è avvenuta in osservanza del canone probatorio previsto dal d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 41 e art. 39, comma 2, che legittimano l'ente impositore ad avvalersi anche di prove presuntive «supersemplici», ossia prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza; con apprezzamento di fatto non sindacabile in questa sede, lo stesso giudice di appello ha ritenuto che gli elementi presuntivi addotti dall'Ufficio, anche mediante la utilizzazione dei dati pubblicati dalla Associazione regionale allevatori della provincia di Agrigento, fossero idonei ad integrare lo standard probatorio sufficiente per l'accertamento d'ufficio del reddito nel caso in cui il contribuente abbia ommesso di assolvere gli obblighi di denuncia fiscale e di istituzione delle scritture contabili. Le censure articolate dal ricorrente non denunciano alcuna fattispecie concreta di violazione di legge, ma si risolvono in rilievi critici alla motivazione svolta dal giudice di appello, basati su una diversa interpretazione dei dati probatori relativi alla determinazione della quantità di latte prodotto e di agnelli venduti, così introducendo nel giudizio di legittimità valutazioni di merito che non vi sono ammesse.

Al rigetto del ricorso segue la condanna alle spese liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna il ricorrente al rimborso delle spese in favore della Agenzia delle Entrate, liquidate in Euro tremiladuecento oltre eventuali spese prenotate a debito.

(Omissis)

Attività di allevamento animali scollegata dal terreno. È attività commerciale

Ai fini delle imposte dirette, l'attività di allevamento di animali è disciplinata dagli artt. 32 e 56, comma 5, del d.p.r. n. 917/1986, riguardanti, rispettivamente, il reddito agrario e la determinazione del reddito di impresa.

Per quanto concerne il primo provvedimento va detto, in via preliminare, che i redditi dei terreni si dividono in dominicale e agrario; il primo è imputabile al *dominus*, ovverosia il proprietario o titolare di un diritto reale di godimento sullo stesso terreno mentre il reddito agrario compete, nella misura risultante dalle iscrizioni catastali, a colui che conduce il terreno, essendo imputabile al capitale di esercizio ed al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso svolte.

Quest'ultimo è, sostanzialmente, il reddito dell'imprenditore, che può essere lo stesso proprietario ovvero l'affittuario come anche l'usufruttuario (o titolare di altro diritto reale di godimento) che coltiva il fondo nell'ambito dell'esercizio dell'impresa agricola; in questo caso l'attività di allevamento rientra nell'ambito del reddito agrario a condizione che sia svolta in connessione diretta con il terreno perché in caso contrario, cioè in assenza di questo collegamento con il fondo, l'attività di allevamento è riconducibile al reddito d'impresa.

Può anche verificarsi che l'attività di allevamento di animali sia in parte produttiva di reddito agrario e in parte di reddito d'impresa, come si vedrà in seguito.

Ai sensi del citato art. 32 del Testo Unico delle imposte sui redditi l'attività in questione rientra nel reddito agrario e non è produttiva di altro reddito quando il terreno è potenzialmente idoneo a produrre almeno un quarto dei mangimi necessari. In questo caso, con apposito decreto ministeriale, è definito, per ciascuna specie animale, il numero dei capi che rientra nei limiti della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggiere occorrenti a seconda della specie allevata; a tale scopo sono previste specifiche tabelle.

Qualificare come «agrario» il reddito da allevamento non significa che debba necessariamente sussistere un rapporto di connessione con il fondo quanto piuttosto l'esistenza di un determinato rapporto tra fabbisogno di mangimi e potenzialità del terreno; è cioè sufficiente la semplice idoneità del terreno a produrre almeno un quarto del mangime occorrente a foraggiare gli animali a prescindere dal fatto che tale quantità venga effettivamente prodotta.

Se, invece, il numero dei capi di bestiame allevati comporta un fabbisogno superiore a quattro volte la produttività potenziale del fondo, subentra un regime forfetario di determinazione del reddito, relativo alla parte «eccedente», che è valutato in base a parametri; in questo caso è obbligatorio avere un registro di carico e scarico degli animali così come avviene ad esempio per le rimanenze di magazzino in cui le rimanenze iniziali rappresentano un costo fiscalmente riconosciuto, da considerare ai fini del reddito di esercizio e quelle finali rappresentano un ricavo tassabile/imponibile.

L'art. 56, comma 5, prevede, infatti, che nei confronti dei soggetti che esercitano attività di allevamento di animali oltre il limite suddetto il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito d'impresa nell'ammontare determinato attribuendo a ciascun capo un reddito pari al valore medio del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato entro il limite medesimo, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi. Il valore medio e il coefficiente sono stabiliti ogni due anni anch'essi con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali (ora anche del turismo).

Riassumendo, l'attività di allevamento di animali può dare luogo, nello stesso tempo, a un reddito agrario per la parte rientrante nei limiti fissati dall'art. 32 del T.U.I.R. e, per l'eccedenza, a un reddito d'impresa che può essere determinato in due modi:

- forfetariamente, cioè mediante l'utilizzo di appositi parametri;
- in modo ordinario, secondo le risultanze delle scritture contabili.

Il ricorso ai parametri, cioè al regime forfetario, è possibile sempreché l'impresa di allevamento sia gestita direttamente dal titolare del reddito agrario di terreni posseduti a titolo di proprietà o altro diritto reale di godimento, come anche condotti in affitto, e il terreno sia connesso all'allevamento medesimo il quale deve riguardare animali espressamente individuati nell'apposita tabella 3 allegata decreto ministeriale, da ultimo datato 15 giugno 2017 (biennio 2016/2017)¹.

L'elenco che individua le specie di animali da allevamento è tassativo cosicché il reddito derivante da eventuali specie allevate e non contemplate nell'apposita tabella va determinato in base alla differenza fra costi e ricavi.

Come già sottolineato, è comunque necessaria, qualora si ricorra al regime forfetario di determinazione dell'imponibile, la tenuta di un registro cronologico di carico e scarico degli animali allevati distintamente per specie e ciclo di allevamento, con l'indicazione degli incrementi e decrementi verificatisi per qualsiasi causa nel periodo d'imposta, così come disposto dall'art 18 bis, d.p.r. n. 600/1973.

In tal senso la Cassazione ha affermato che «L'art. 18 bis d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 – nel prevedere che i soggetti i quali, fuori dell'ipotesi di cui all'art. 28, lett. b), d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597, svolgono attività di allevamento di animali devono tenere un registro cronologico di carico e scarico degli animali allevati, distintamente per specie e ciclo di allevamento, con l'indicazione degli incrementi e decrementi verificatisi per qualsiasi causa nel periodo d'imposta – pone una regola generale che riguarda tutte le imprese che svolgono attività di allevamento, alle quali impone precisi adempimenti circa le caratteristiche ed il contenuto obbligatorio del prescritto documento, prevedendo, mediante rinvio al citato art. 28, lett. b) [ora art. 29, comma 2, lett. b), d.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917], un'unica eccezione, riguardante le imprese considerate svolgenti attività agricola mediante allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dal terreno. Tale eccezione, che trova logica giustificazione nel diverso sistema di accertamento basato sul reddito agrario, “a contrario” ribadisce la funzione essenziale del suddetto registro, ai fini della regolarità (non solo formale) e complessiva attendibilità della contabilità della tipica impresa di allevamento, nella quale il reddito dipende, soprattutto, dalle variazioni, per specie, numero e peso, degli animali»².

Ed ancora «se l'allevamento del bestiame non è effettuato con mangimi ottenibili, almeno per un quarto di quelli necessari all'alimentazione del bestiame, dai terreni dell'azienda, l'attività di allevamento del bestiame deve considerarsi industriale o commerciale (art. 2135 cc) e non agricola, con la conseguenza che il reddito che eccede il limite della potenzialità del terreno ha natura di reddito d'impresa l'imprenditore ha l'obbligo di tenuta del registro di carico e scarico degli animali allevati, distintamente per specie e ciclo di allevamento, con l'indicazione degli incrementi e decrementi verificatisi per qualsiasi causa nel periodo d'imposta»³. Da ciò ne consegue che «la mancata ottemperanza all'obbligo della tenuta del registro di carico e scarico determina l'inattendibilità della contabilità aziendale e l'onere per il contribuente di provare i fatti impeditivi o estintivi dell'accertamento effettuato dall'Ufficio»⁴. La norma impone, dunque, precisi adempimenti contabili.

¹ Il decreto è costituito da tre tabelle:

- la Tab. 1 riguarda la divisione dei terreni per fasce di qualità del terreno. In ragione della coltura praticata varia la potenzialità del terreno di soddisfare un determinato numero di animali;
- la Tab. 2 prevede per ogni singola fascia di qualità, una tariffa media di reddito agrario e un numero di unità foraggiere producibili per ettaro;
- la Tab. 3 individua il numero di capi allevabili per ettaro, il numero di capi allevabili ogni 51.645,69 euro di reddito agrario, il numero di capi tassabili ex art. 32 del T.U.I.R. ogni 51.645,69 euro di reddito agrario e l'imponibile per ogni capo eccedente.

² Cfr. Cass. Sez. Trib. 30 ottobre 2001, n. 13476, in *Riv. giur. trib.*, 2002, 323, con nota di: CATTELAN; in *Giust. civ. Mass.*, 2001, 1820; Cass. Sez. Trib. 20 ottobre 2006, n. 22582, in *Giust. civ. Mass.*, 2006, 10; in questa Riv., 2007, 11, 685, con nota di: CAIRA.

³ Cfr. Cass. Sez. I 13 giugno 1990, n. 5773, in *Giust. civ. Mass.*, 1990, 6; in questa Riv., 1990, 533; Cass. Sez. Lav. 16 settembre 2002, n. 5579, in *Giust. civ. Mass.*, 2002, 1669.

⁴ Cass. Sez. I 14 settembre 1992, n. 10470, in *Giust. civ. Mass.*, 1992, 8-9.

Sempre ai fini della determinazione del reddito da allevamento, l'utilizzo dei parametri, è consentito soltanto alle ditte individuali, le società semplici e gli enti non commerciali. Se l'allevamento è condotto, invece, da società di capitali, società cooperativa o società in nome collettivo e in accomandita semplice, il reddito è determinato, in ogni caso, secondo le regole del reddito d'impresa di cui all'art. 55 del d.p.r. n. 917/1986.

Da ultimo può verificarsi che l'allevamento avvenga senza alcuna connessione con la terra per cui il reddito, indipendentemente dalla natura giuridica del soggetto, è riconducibile a quello d'impresa determinato in base alla differenza fra costi e ricavi.

Sempre la Cassazione, sul tema ha sottolineato che «*ricondurre l'allevamento ai parametri di cui al d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 29, comma 2, lett. b), è un fatto costitutivo essenziale al fine di ricostruire la soggettività agraria e non commerciale del contribuente, e l'attività di allevamento che non può essere ricondotta alla previsione normativa citata "non può essere considerata agricola, ma industriale e commerciale"*»⁵.

Fatte queste debite precisazioni, la Cassazione è nuovamente tornata ad occuparsi dell'allevamento degli animali con le ordinanze, nn. 22971 – in epigrafe – e 22972 del 22 settembre 2018 di pari oggetto, con le quali ha ribadito quanto già affermato in precedenza e cioè che senza un'attività agricola di allevamento non si applica la tassazione forfettizzata sull'eccedenza. Ai fini dell'applicabilità dell'art. 56 (*ex art 78*, comma 1) del T.U.I.R., è necessario che a monte sia accertato l'esercizio di una attività di allevamento svolta con mangimi ottenuti per almeno un quarto dal terreno di proprietà (pur essendovi stato un superamento del numero dei capi); qualora invece l'attività di allevamento sia del tutto scollegata dall'utilizzo dei terreni agricoli, essa deve qualificarsi come attività interamente commerciale e produttiva di reddito di impresa.

Per inciso va detto che la determinazione del reddito in base ai parametri costituisce il criterio naturale per quanto concerne le attività di allevamento per cui, in caso di omissione della dichiarazione del reddito, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate può accertare induttivamente il numero dei capi allevati da tassare sulla base dei coefficienti⁶.

Questo particolare aspetto è stato oggetto delle citate ordinanze. Nei fatti, a seguito di una verifica da parte della Guardia di Finanza che aveva rilevato l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate notificava ad un allevatore (di ovini, caprini e bovini) un accertamento d'ufficio con il quale era quantificato il reddito complessivo per l'anno 2001 ed erano applicate le relative imposte IRPEF, IRAP e IVA; l'ufficio aveva, nella circostanza, ricostruito induttivamente il reddito. Sia il ricorso che il successivo appello del contribuente erano rigettati dalle rispettive Commissioni tributarie (provinciale e regionale).

L'allevatore presentava, quindi, ricorso per Cassazione sostenendo che la C.T.R. aveva disatteso la normativa di riferimento in quanto:

- aveva ritenuto di qualificare il reddito prodotto dal contribuente come reddito di impresa anziché come reddito agrario, in base alla circostanza che il medesimo aveva omesso di presentare la dichiarazione dei redditi;

- l'art. 78 del T.U.I.R., nel testo vigente all'epoca dei fatti, considerava reddito di impresa soltanto quello proveniente dall'attività di allevamento svolta oltre il limite previsto dall'art. 29, comma 2, lett. b) del medesimo T.U.I.R.

Nel merito la Suprema Corte ha giudicato infondati tali motivi rilevando che la Commissione tributaria regionale, accertando che l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi aveva comportato la mancata indicazione dei dati necessari per qualificare il reddito prodotto come «reddito agrario», aveva altresì

⁵ Cass. Sez. Trib. 14 febbraio 2014, n. 3487, in *Giust. civ. Mass.*, 2014.

⁶ Cass. Sez. Trib. 5 luglio 2017, n. 16564, in <https://www.insextplorer.it>.

costatato che il contribuente non aveva fornito alcuna prova in ordine alla sussistenza dei requisiti richiesti dall'*ex art.* 29 del T.U.I.R., per cui, in assenza di questi elementi determinanti aveva escluso che l'attività da lui svolta fosse riconducibile a quella agricola.

Quanto poi alla «invocata» applicabilità, nel caso di specie, dell'*ex art.* 78, comma 1 del T.U.I.R., i giudici di legittimità hanno parimenti ritenuto infondata la pretesa atteso che la disposizione citata, nello stabilire che l'attività di allevamento di animali è produttiva di reddito di impresa nella parte eccedente i limiti stabiliti dall'*ex art.* 29, comma 2, lett. *b*) del T.U.I.R. (ora art. 32), presuppone pur sempre che sia accertato l'esercizio di una attività di allevamento svolta con mangimi ottenuti per almeno un quarto dal terreno di proprietà; qualora invece l'attività di allevamento sia del tutto scollegata dall'utilizzo dei terreni agricoli, essa deve qualificarsi come attività interamente commerciale e produttiva di reddito di impresa.

Relativamente poi alle confutazioni, rigettate anch'esse, circa l'operato dell'ufficio, la Corte ha fatto presente che la ricostruzione induttiva del reddito, operata dai verificatori in assenza della dichiarazione e delle scritture contabili obbligatorie, è avvenuta nel rispetto delle regole che legittimano l'Ente impositore ad avvalersi anche di prove presuntive «supersemplici», ossia prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. La stessa C.T.R. ha ritenuto che gli elementi presuntivi adottati dall'Ufficio, sulla base anche dei dati pubblicati dalla Associazione regionale allevatori, erano idonei ad integrare l'accertamento d'ufficio.

Queste le motivazioni dell'ordinanza n. 22971/2018 ma l'allevamento degli animali coinvolge anche la disciplina riguardante i fabbricati rurali. Come noto l'art. 9, comma 3 *bis* del d.l. n. 557/1993 riconosce la «ruralità» alle costruzioni destinate all'allevamento e ricovero di animali.

Fino al 2006 il citato comma 3 *bis* stabiliva che «Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali alle attività agricole di cui all'art. 29 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917».

Con l'art. 42 *bis* del d.l. n. 159/2007, è stato riformulato l'art. 9, commi 3 e 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993 sulla base delle novità recate dal d.lgs. n. 228/2001 all'art. 2135 c.c., e dall'art. 1 e ss. del d.lgs. n. 99/2004 che ha introdotto la figura dell'imprenditore agricolo professionale (IAP).

Le modifiche hanno riguardato sia i fabbricati di abitazione che quelli strumentali. Per le unità immobiliari ad uso abitativo, il concetto di «possesso» dei fabbricati è stato sostituito da quello relativo al loro «utilizzo», esteso anche ad uno dei soci o amministratori delle società agricole, aventi la qualifica di imprenditore agricolo professionale.

Per i fabbricati strumentali, ed in particolare quelli destinati all'allevamento e al ricovero degli animali (stalle), l'intervento del legislatore è stato radicale poiché nella nuova versione non è fatto alcun riferimento all'art. 32 del T.U.I.R. e, quindi, ai criteri dallo stesso previsti (relativi parametri), sostituiti dall'unico requisito di ruralità costituito dalla rispondenza degli stessi immobili all'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.

Luigi Cenicola