

Accertamento a carico di un coltivatore diretto fondato sulle risultanze dei conti bancari

Cass. Sez. V Civ. 30 dicembre 2019, n. 34704 - Crucitti, pres.; Cataldi, est.; De Renzis, P.M. (conf.) - D. (avv. Galeani) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Roma 31 marzo 2014*)

Imposte e tasse - Tributi erariali diretti - Accertamento delle imposte sui redditi (tributi posteriori alla riforma del 1972) - Accertamenti e controlli - Rettifica delle dichiarazioni - Reddittualità del coltivatore diretto - Modalità di accertamento - Disposizione di cui all'art. 32, comma 1, d.p.r. n. 917 del 1986 come unica regola - Esclusione - Applicabilità metodo sintetico e presunzioni (accertamenti bancari) - Sussistenza - Condizioni.

Ai fini dell'accertamento della reddittualità del coltivatore diretto, l'art. 32, comma 1, del d.p.r. n. 917 del 1986 non costituisce l'unica regola applicabile, potendo l'Amministrazione delle finanze utilizzare il metodo sintetico ai sensi dell'art. 38 del d.p.r. n. 600 del 1973 e le presunzioni legali di disponibilità di maggior reddito, come quella fondata sulle risultanze dei conti bancari secondo l'art. 32, comma 1, n. 2, del d.p.r. n. 600 del 1973, qualora da elementi estranei alla configurazione reddituale prospettata dal contribuente possa fondatamente presumersi che ulteriori redditi concorrono a formare l'imponibile complessivo.

(*Omissis*)

RILEVATO

che:

1. All'esito di indagini bancarie e finanziarie effettuate ai sensi del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1, n. 7 e del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, comma 2, n. 7 e del relativo contraddittorio con il contribuente, emergendo contraddizioni tra i redditi dichiarati ed i movimenti bancari e finanziari effettuati nel periodo 2004-2006, l'Agenzia delle Entrate ha emesso, nei confronti di D.B.V., due avvisi di accertamento, relativi agli anni d'imposta 2005 e 2006, con i quali ha rettificato gli imponibili dichiarati ai fini IRPEF, IVA ed IRAP.
2. Il contribuente ha impugnato ciascuno dei due accertamenti e l'adita Commissione tributaria provinciale di Roma, dopo aver riunito i ricorsi, li ha rigettati.
3. Proposto appello dallo stesso contribuente, la Commissione tributaria regionale de Lazio, con la sentenza n. 544/01/14, depositata in data 31 gennaio 2014, lo ha respinto.
4. Avverso la sentenza d'appello propone ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, il contribuente.
5. L'Agenzia delle Entrate si è costituita al solo scopo di partecipare all'eventuale udienza di discussione.

CONSIDERATO

che:

1. Con il primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente denuncia la violazione dell'art. 23 Cost. e la violazione o falsa applicazione del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 32 e 55, del d.p.r. n. 633 del 1972, art. 54 e del d.p.r. n. 600 del 1973, artt. 32,39 e 42.

Assume infatti il ricorrente che egli è coltivatore diretto e che, ai sensi del d.p.r. n. 917 del 1986, art. 32, comma 1, il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso.

Inoltre, per quanto qui interessa, a norma del comma 2, lett. b), della medesima disposizione, sono considerate attività agricole le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste.

A sua volta, il d.p.r. n. 917 del 1986, art. 55, comma 1, stabilisce, per quanto qui d'interesse, che sono, invece, redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali e che per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate all'art. 32, comma 2, lett. b) e c), che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.

Pertanto, sostiene il ricorrente, la tassazione del suo reddito come reddito d'impresa, e non come reddito agrario calcolato forfettariamente, presupponeva il superamento dei limiti di cui al d.p.r. n. 917 del 1986, art. 32, comma 2, lett. b), ovvero che la superficie adibita alla produzione eccedesse il doppio di quella del terreno su cui la produzione insisteva, circostanza che l'Ufficio non avrebbe specificamente dedotto nell'avviso d'accertamento controverso.

Né, secondo il ricorrente, a differenza di quanto erroneamente argomentato dai giudice a quo, la riqualificazione del reddito agrario del contribuente in reddito d'impresa poteva essere giustificata presumendo il superamento del limite di cui al d.p.r. n. 917 del 1986, art. 32, comma 2, lett. b), in conseguenza delle rilevanti movimentazioni di denaro riscontrate ed acquisite tramite le indagini bancarie e non giustificate altrimenti dal contribuente nel contraddittorio preventivo.

Infatti, aggiunge il ricorrente, il d.p.r. n. 600 del 1973, art. 32, non sarebbe - secondo Cass. 23 novembre 2009, n. 23852 - norma che di per sé legittima l'accertamento a carico di qualunque soggetto che abbia intestato un conto corrente, ma è disposizione che, nell'ambito di un accertamento che abbia giustificazione in diverse norme (stesso d.p.r., artt. 38 e 39), consente di accertare il reddito (o i ricavi) del contribuente, con agevolazione probatoria (inversione dell'onere della prova) in favore del Fisco.

Pertanto, secondo il contribuente, l'Ufficio avrebbe dovuto prima dimostrare che egli svolgeva attività eccedenti quelle configuranti reddito agrario forfettariamente determinato, e solo successivamente a tale approdo istruttorio avrebbe potuto determinare l'eventuale reddito d'impresa non dichiarato, servendosi delle indagini bancarie.

2. Con il secondo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il ricorrente denuncia la violazione del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 1 e 7 e dell'art. 115 c.p.c., per essersi il giudice a quo sostituito all'Ufficio nel rilevare, presumendolo, il superamento del limite di cui al art. d.p.r. n. 917 del 1986, 32, comma 2, lett. b), senza che l'Amministrazione avesse indicato specificamente, neppure negli accertamenti, i parametri che avrebbero consentito di accertare che le attività svolte dal contribuente eccedessero quelle considerate dal legislatore agricole e sottoposte al regime del reddito agrario forfettario.

3. I primi due motivi, per la loro stretta connessione, vanno trattati congiuntamente.

Deve, innanzitutto, escludersi che il ricorrente abbia denunciato la nullità degli avvisi d'accertamento per eventuali carenze della loro motivazione, con specifico riferimento all'asserita mancata allegazione di dati specifici relativi al superamento del limite di cui al d.p.r. n. 917 del 1986, art. 32, comma 2, lett. b), ovvero in ordine alla circostanza che la superficie adibita alla produzione eccedesse il doppio di quella del terreno su cui la produzione insisteva.

Infatti, manca, nel contesto dei due motivi in esame, la specifica denuncia, con i relativi riferimenti normativi, di tale vizio degli atti impositivi.

Denuncia che, peraltro, sarebbe comunque inammissibile, non avendo il ricorrente ottemperato all'onere di riprodurre (quanto meno) il passo completo della motivazione degli avvisi che si assume insufficiente nel senso indicato, ciò che peraltro appare tanto più necessario in relazione alla circostanza che (come ammesso dallo stesso ricorrente e come assunto nella sentenza impugnata) gli atti impositivi facevano comunque menzione del d.p.r. n. 917 del 1986, art. 55, che riguarda proprio il travalicamento dei limiti stabiliti nello stesso d.p.r., art. 32, comma 2, lett. b) e c), (sul relativo onere cfr. Cass. 28 giugno 2017, n. 16147).

3.1. Tanto premesso, i due motivi in decisione sono infondati. Invero, la tesi del ricorrente pare muovere dalla considerazione che la tassazione dei redditi dell'attività agricola avvenga esclusivamente sulla base del reddito catastale, a prescindere dal reddito effettivamente prodotto, e che sia pertanto onere del Fisco dimostrare l'esistenza di altre attività, oltre a quella agricola (nella quale non sono comprese quelle di coltivazione e di allevamento che eccedano i limiti di cui al cit. d.p.r. n. 917 del 1986, art. 32, comma 2), da cui siano derivati redditi non dichiarati.

Pertanto, poiché nei confronti di chi svolge le attività agricole il reddito tassabile è quello figurativo, risultante dalle risultanze catastali, e non quello effettivamente ricavato, dovrebbe ritenersi precluso all'Ufficio di utilizzare metodi di accertamento dell'imponibile di natura sintetica od induttiva, esperibili verso gli altri contribuenti.

Tuttavia, questa Corte ha già chiarito che la disposizione speciale di cui al d.p.r. n. 917 del 1986, art. 32, comma 1, si configura non già come l'unica regola alla cui stregua censire la redditività generale del contribuente coltivatore diretto, che invece ne fruisce nella più circoscritta area di determinazione dei soli redditi, appunto agrari e dominicali, per i quali le risultanze catastali debbono operare come parametri (Cass. 18711/2016, n. 23497, in motivazione).

Non è quindi precluso, in generale, all'Amministrazione l'utilizzo, anche nei confronti del contribuente coltivatore diretto, di forme di accertamento che conducano alla rilevazione di indici di una capacità patrimoniale non coordinabile con il reddito forfettario denunciato.

Infatti, costituisce principio consolidato di questa Corte (Cass. n. 7505 del 2003; Cass. n. 6952 del 2006; Cass. n. 10385 del 2009; Cass. n. 9313 del 2010; Cass. n. 3260 del 2019) quello secondo il quale, ai sensi del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, l'Amministrazione può legittimamente procedere con metodo sintetico alla rettifica della dichiarazione dei redditi di un coltivatore diretto, comprensiva soltanto del reddito agrario e dominicale - determinati in base agli estimi catastali - del fondo da lui condotto, quando da elementi estranei alla configurazione reddituale prospettata dal contribuente si possa fondatamente presumere che ulteriori redditi concorrano a formare l'imponibile complessivo, incumbendo, in tal caso, a norma del sesto comma dell'art. 38, al contribuente l'onere di dedurre e provare che i redditi effettivi frutto della sua attività agricola sono sufficienti a giustificare il suo tenore di vita, ovvero che egli possiede altre fonti di reddito non tassabili, o separatamente tassate (cfr. Cass. n. 19557 del 2014, in motivazione).

Pertanto, neppure può ritenersi esclusa l'ammissibilità del ricorso, nei confronti del coltivatore diretto, alle indagini di cui al d.p.r. n. 600 del 1973, art. 32 ed al d.p.r. n. 633 del 1972, art. 51, con conseguente onere del contribuente di superare la presunzione posta da tali norme, dimostrando l'estraneità di ciascuna delle operazioni bancarie a fatti imponibili.

Infatti, secondo la giurisprudenza di questa Corte, non sussiste una supposta indefettibilità della determinazione forfettaria del reddito del coltivatore diretto, che escluda in via di principio la legittimità della determinazione presuntiva del reddito di impresa, operata sulla base di accertamenti bancari ed inserita nell'ambito di una ricostruzione induttiva del reddito, con la

conseguente inversione dell'onere probatorio a carico del contribuente, secondo quanto prevedono il d.p.r. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2 ed il d.p.r. n. 633 del 1972, art. 51, comma 1, n. 2 (Cass. n. 11268 del 2018, in motivazione).

Inoltre, la presunzione legale (relativa) della disponibilità di maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari, giusta il d.p.r. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2, non è riferibile ai soli titolari di reddito di impresa o da lavoro autonomo, ma si estende alla generalità dei contribuenti, come si ricava da successivo art. 38, riguardante l'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche, che rinvia allo stesso art. 32, comma 1, n. 2 (Cass. 2 luglio 2014, n. 15050; Cass. 20 gennaio 2017, n. 1519; Cass. 16 novembre 2018, n. 29572; Cass. 9 agosto 2016, n. 16697; Cass. n. 104 del 2019, in motivazione, con specifico riguardo al motivo di ricorso nel quale, come nel caso di specie, veniva invocata Cass. n. 23852 del 2009).

Né, peraltro, nel caso di specie, ed all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, si pone la necessità di elidere il valore presuntivo dei prelevamenti, considerata comunque la natura imprenditoriale dell'attività imputata al contribuente, in quanto eccedente quella agricola.

Infine, estranea al caso *sub iudice* appare l'invocata Cass. n. 23852 del 2009, che aveva per oggetto un accertamento nei confronti di una lavoratrice dipendente.

Non ha quindi integrato le denunciate violazioni o false applicazioni di legge la sentenza impugnata, nella parte in cui ha ritenuto applicabili al caso controverso il d.p.r. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2 ed il d.p.r. n. 633 del 1972, art. 51, comma 1, n. 2, con la conseguente presunzione relativa, derivante dalle movimentazioni bancarie, dell'accertamento di maggiori ricavi, ottenuti dal contribuente esercitando attività agricole che eccedono i limiti stabiliti dal d.p.r. n. 917 del 1986, art. 32.

4. Con il terzo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, il ricorrente denuncia l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, costituito dalla documentazione prodotta dal contribuente in merito: alla restituzione dei finanziamenti da lui effettuati a favore della terza Crel s.r.l.; alla restituzione del finanziamento da lui ricevuto dalla Cos.Edil s.r.l.; al pagamento, da parte del contribuente, promissario acquirente di un immobile, ai promissari alienanti, della somma di Euro 20.000,00 a titolo di caparra confirmatoria dell'acquisto a titolo definitivo.

Assume infatti il ricorrente che la C.T.R. non avrebbe preso in considerazione tali elementi prodotti a discarico della presunzione relativa derivante dalle indagini sulle movimentazioni bancarie.

Premesso che nel ricorso il contribuente ha indicato l'allegazione della relativa documentazione al ricorso di primo grado, deve considerarsi che in tema di accertamenti bancari, poiché il contribuente ha l'onere di superare la presunzione posta dal d.p.r. n. 600 del 1973, art. 32 e dal d.p.r. n. 633 del 1972, art. 51, dimostrando in modo analitico l'estraneità di ciascuna delle operazioni a fatti imponibili, il giudice di merito è tenuto ad effettuare una verifica rigorosa in ordine all'efficacia dimostrativa delle prove fornite dallo stesso, rispetto ad ogni singola movimentazione, dandone compiutamente conto in motivazione (Cass., 03/05/2018, n. 10480).

Nel caso di specie, l'omesso esame di un fatto decisivo si configura rispetto al pagamento, da parte del contribuente promissario acquirente di un immobile ai promissari alienanti, della somma di Euro 20.000,00 a titolo di caparra confirmatoria dell'acquisto a titolo definitivo di un immobile, circostanza che non risulta valutata dal giudice a quo.

Invece, con riferimento ai finanziamenti restituiti al contribuente e dal contribuente, la sentenza impugnata argomenta puntualmente in ordine ai fatti ed alla ritenuta inadeguatezza della prova offerta dal ricorrente, cosicché il motivo, in parte qua, si sostanzia nella richiesta, inammissibile in questa sede di legittimità, di una nuova valutazione di merito.

La sentenza impugnata va quindi cassata, con rinvio, limitatamente al parziale accoglimento del terzo motivo.

P.Q.M.

Rigetta il primo ed il secondo motivo ed accoglie il terzo nei limiti di cui in motivazione;

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, cui domanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

(*Omissis*)

Accertamento a carico di un coltivatore diretto fondato sulle risultanze dei conti bancari

Per determinare se il reddito imponibile di un soggetto sia o meno attendibile l'Amministrazione finanziaria, tramite i suoi organi di controllo istituzionali, si avvale di diversi metodi di accertamento che consentono di procedere alla rettifica della dichiarazione ovvero ad un accertamento d'ufficio; questi metodi di «accertamento», previsti dalla normativa vigente, assumono differenti denominazioni a seconda delle verifiche operate dagli stessi uffici e possono, quindi, essere: analitico, induttivo, analitico induttivo, in base a parametri e studi di settore, sintetico ed anche bancario.

Così, ad esempio, il metodo «analitico» si applica nei confronti delle imprese (sia persone fisiche che società) ed è regolato dall'art. 39 del d.p.r. n. 600/1973 (Disposizioni comuni in materia di accertamento dell'imposta sui redditi). In particolare la lettera *a*) del citato articolo consente di procedere alla rettifica del reddito d'impresa quando gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio, del conto dei profitti e delle perdite o dell'eventuale prospetto allegato alla dichiarazione medesima. Con esso è possibile compiere un'indagine «contabile» per cui, in presenza di una dichiarazione incompleta o infedele, l'Ufficio è in grado di determinare analiticamente, ossia voce per voce, il maggior reddito conseguito o le indebite detrazioni effettuate dal soggetto; si tratta pertanto della tecnica ordinaria di ricostruzione della posizione fiscale dei contribuenti operata rettificando gli elementi positivi o negativi rilevanti ai fini della determinazione dei redditi ovvero delle singole operazioni inerenti l'IVA.

Qualora dall'accertamento analitico è dato desumere un reddito non corrispondente a quello imputabile al contribuente, è possibile ricorrere all'accertamento sintetico disciplinato dall'art. 38, comma 4, del d.p.r. n. 600/1973; accertamento esperibile solo nei confronti di persone fisiche. In sostanza, l'Ufficio può determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta (c.d. spesometro), salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile¹. Questo avviene allorché il reddito complessivo eccede di almeno un quinto quello dichiarato.

Va detto, fra l'altro, che in precedenza la norma di riferimento prevedeva la possibilità di attivare l'accertamento sintetico sulla base di «elementi e circostanze di fatto certi». A seguito delle modifiche apportate la disposizione attuale fa riferimento alle spese comunque considerate, cioè quelle «di qualsiasi genere», evidenziando così le differenze dell'accertamento sintetico in senso propriamente detto rispetto al redditometro che è anch'esso di tipo induttivo ma fondato su indicatori di capacità contributiva individuati per legge². La differenza consiste, infatti, nel fatto che mentre nel caso nell'accertamento sintetico, generalmente inteso, l'Amministrazione finanziaria può basarsi su qualsiasi tipologia di spesa sopportata dal contribuente al fine della determinazione del suo reddito complessivo netto rispetto a quello dichiarato, con il «redditometro» l'attenzione è posta su determinate voci di spesa.

Ovviamente, l'interessato ha tutto il diritto di giustificare, con apposita documentazione, che le spese «eccedenti» sono di altra natura e, in tal senso, la Cassazione ha affermato che «A norma del d.p.r. n. 600 del 1973, art. 38, comma 6, l'accertamento del reddito con metodo sintetico non impedisce al contribuente di dimostrare, attraverso idonea documentazione, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla

¹ Comma sostituito dall'art. 1, comma 1, della legge n. 413/1991, e successivamente, modificato dall'art. 1, comma 1, lett. *g*), del d.l. n. 330/1994, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 473/1994. Infine il presente comma è stato sostituito dall'art. 22, comma 1, del d.l. n. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 122/2010.

² D.m. 10 settembre 1992.

fonte a titolo di imposta, tuttavia la citata disposizione prevede anche che l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione (...) né la prova documentale richiesta dalla norma in esame risulta particolarmente onerosa, potendo essere fornita, ad esempio, con l'esibizione degli estratti dei conti correnti bancari facenti capo al contribuente, idonei a dimostrare la durata del possesso dei redditi in esame; quindi non il loro semplice transito nella disponibilità del contribuente»³.

La determinazione sintetica del reddito, inoltre, può essere fondata su specifici elementi indicativi di capacità contributiva, differenziati in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza. Anche in questo caso, il contribuente può fornire la prova contraria. L'utilizzo dell'accertamento sintetico è ammesso a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato e postula, in ogni caso, l'instaurazione del contraddittorio con il contribuente.

Ma la verifica condotta dall'Ufficio può avvenire, altresì, mediante la ricostruzione di movimenti finanziari non giustificabili da parte dell'imprenditore (sia persona fisica che società) ovvero del lavoratore autonomo; in particolare, l'art. 32, comma 1, n. 2, del d.p.r. n. 600/1973 prevede che sono considerati ricavi ovvero compensi i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito di rapporti finanziari, salvo che il contribuente non indichi il soggetto beneficiario di questi movimenti e che tali movimenti risultino dalle scritture contabili.

La presunzione legale relativa della disponibilità di maggior reddito desumibile dalle risultanze dei conti bancari, in ragione dell'articolo da ultimo citato, non è comunque riferibile ai soli titolari di reddito di impresa o da lavoro autonomo (come riportato dalla norma) ma si estende alla generalità dei contribuenti⁴. A tale attività di accertamento non si sottrae, quindi, neanche il coltivatore diretto per cui l'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere con metodo sintetico alla rettifica della sua dichiarazione dei redditi quando risultano riportati unicamente i redditi agrario e dominicale (determinati, quindi, su base catastale) del fondo condotto dal medesimo soggetto mentre, invece, sulla base di elementi estranei alla configurazione reddituale prospettata dal contribuente, è possibile presumere fondatamente che ulteriori redditi concorrano a formare l'imponibile complessivo, incombando, in tal caso, a norma del sesto comma dell'art. 38 citato, al contribuente l'onere di dedurre e provare che i redditi effettivi frutto della sua attività agricola sono sufficienti a giustificare il suo tenore di vita, ovvero che egli possiede altre fonti di reddito non tassabili, o separatamente tassate⁵.

Come noto, i redditi fondiari sono quelli inerenti ai terreni e fabbricati iscritti nei rispettivi catasti con attribuzione di rendita; si distinguono in redditi dominicali dei terreni, redditi agrari e dei fabbricati.

In particolare, ai sensi dell'art. 32, comma 1, del d.p.r. n. 917/1986 (Testo unico imposte sui redditi - T.U.I.R.) il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso. Il successivo comma 2 considera attività agricole:

- quelle dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;
- l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;
- le attività di cui al terzo comma dell'art. 2135 del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali.

³ Cfr. Cass. Sez. VI Civ. 10 novembre 2015, n. 22944 ord., in *Il Fisco*, 2015, 4575.

⁴ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 2 luglio 2014, n. 15050, in *Diritto & Giustizia*, 2014; Cass. Sez. V Civ. 9 agosto 2016, n. 16697, *ivi*, 2016; Cass. Sez. V Civ. 2 aprile; 20 gennaio 2017, n. 1519, in *Giust. civ. Mass.*, 2017; Cass. Sez. V Civ. 16 novembre 2018, n. 29572 ord., *ivi*, 2018; Cass. Sez. VI Civ. 4 gennaio 2019, n. 104, in *Diritto & Giustizia*, 2019, 7 gennaio.

⁵ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 27 marzo 2006, n. 6952, in *Giust. civ. Mass.*, 2006, 3; Cass. Sez. V Civ. 6 maggio 2009, n. 10385, in questa Riv., 2009, 9, 541, con nota di G. FERRARA; Cass. Sez. V Civ. 5 febbraio 2019, n. 3260, in *DeJure*.

La determinazione su base catastale, mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite per ciascuna qualità e classe, rappresenta il regime naturale per le ditte individuali e per le società semplici mentre le altre società di persone (in nome collettivo e in accomandita semplice), quelle a responsabilità limitata, le cooperative che rivestono la qualifica di società agricola, possono optare per la tassazione catastale ai sensi dell'art. 1, comma 1093, della legge n. 296/2006.

Relativamente all'attività di allevamento di animali, ad esempio, questa genera reddito agrario in ragione della potenzialità del terreno in grado di produrre almeno un quarto del mangime (foraggio) indispensabile al sostentamento del bestiame stesso.

L'art. 32, comma 3, del T.U.I.R. rinvia così ad un apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con quello delle politiche agricole, alimentari e forestali⁶, il compito di stabilire per ciascuna specie animale il numero dei capi che rientra nei limiti del reddito agrario, tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggere occorrenti a seconda della specie allevata. Se applicando i parametri contenuti nel suddetto decreto, il terreno non è in grado di assicurare la quantità richiesta dei mangimi necessari al mantenimento degli animali, il reddito dei capi eccedenti deve essere determinato applicando un coefficiente di redditività, anch'esso contenuto nel decreto ministeriale. In questo caso, si applica l'art. 56, comma 5, del T.U.I.R. il quale prevede che la parte eccedente di tale limite concorre a formare 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.

Ai fini dell'accertamento, in caso di omessa dichiarazione l'Ufficio «procede all'accertamento ai sensi dell'art. 39, comma 2 (ove si tratti di redditi d'impresa) e/o art 41 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 (c.d. accertamento d'ufficio), in entrambi i casi sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza»⁷. Pertanto, l'organo preposto può determinare induttivamente il numero dei capi allevati tassato in base ai coefficienti.

Parimenti le coltivazioni di vegetali in serra, mediante strutture fisse o mobili, rientrano nel reddito agrario a condizione che sussista il rispetto di quanto richiesto dalla normativa di riferimento ovvero che la superficie adibita alla produzione non ecceda il doppio di quella del terreno sul quale la produzione stessa insiste: se, ad esempio, la serra ha una superficie di 2.500 mq, la coltivazione non potrà eccedere, ai fini della determinazione del reddito agrario, 5.000 mq. La eventuale parte eccedente rientra nel reddito d'impresa calcolato, anch'esso, in base alla tariffa di reddito agrario. Ai fini del calcolo della superficie adibita alla produzione si deve fare riferimento alla superficie sulla quale insiste la produzione medesima (ripiani o bancali) e non già a quella coperta dalla struttura⁸.

Pertanto, qualora il suolo non venga utilizzato per la coltivazione, rientrano nel ciclo agrario soltanto le produzioni svolte su non più di due ripiani o bancali. La presenza di un terzo ripiano o bancale, infatti, svilupperebbe una superficie superiore al doppio del terreno occupato dagli stessi ripiani.

Con l'ordinanza n. 34704 del 30 dicembre 2019, in epigrafe, la Cassazione è intervenuta sull'argomento legittimando l'operato dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate il quale aveva rilevato, a seguito di indagini bancarie e finanziarie, una discordanza fra i redditi dichiarati e i movimenti bancari di un contribuente coltivatore diretto esercente l'attività di produzione di vegetali. Di conseguenza aveva notificato due avvisi di accertamento (anni d'imposta 2005/2007) con i quali rettificava gli imponibili ai fini IRPEF, IVA e IRAP.

Sia il ricorso in primo grado che l'appello erano rigettati dalle rispettive Commissioni tributarie per cui il contribuente ricorreva in cassazione contestando la decisione degli ultimi giudici in ragione del fatto che, a suo giudizio, la tassazione dei redditi dell'attività agricola debba avvenire esclusivamente sulla base del reddito catastale, a prescindere dal reddito effettivamente prodotto, e che pertanto l'Amministrazione

⁶ L'ultimo è datato 15 marzo 2019.

⁷ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 5 luglio 2017, n. 16564, in *DeJure*.

⁸ Agenzia delle Entrate, circolare n. 137/E del 15 maggio 1997 e risoluzione n. 15/E del 11 marzo 1998.

finanziaria avrebbe l'onere di dimostrare l'esistenza di altre attività, oltre a quella agricola, dalla quale siano derivati redditi non dichiarati. Conseguentemente, poiché nei confronti di chi svolge le attività agricole il reddito tassabile è quello figurativo, risultante dalle risultanze catastali, e non quello effettivamente ricavato, dovrebbe ritenersi precluso all'Ufficio di utilizzare metodi di accertamento dell'imponibile di natura sintetica od induttiva, esperibili verso gli altri contribuenti.

Le confutazioni avverso la sentenza della C.T.R. si fondavano, quindi, su questi motivi ed i rilievi mossi erano ad esse attinenti sostenendo che:

- era un soggetto qualificato (coltivatore diretto): la norma di riferimento (art. 32, comma 1, del T.U.I.R.) stabilisce che il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso;

- l'attività da lui esercitata era agricola in quanto diretta alla produzione di vegetali, tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, e la superficie adibita alla produzione non eccedeva il doppio di quella del terreno su cui la produzione insisteva;

- l'art. 55, comma 1, del T.U.I.R. stabilisce che sono, invece, redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali e che per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c.⁹, e delle attività indicate all'art. 32, comma 2, lett. b) e c), che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.

Pertanto eccepiva che:

- la tassazione del suo reddito come reddito d'impresa, e non come reddito agrario calcolato forfettariamente, presupponeva il superamento dei limiti in questione ovvero che la superficie adibita alla produzione eccedeva il doppio di quella del terreno su cui la produzione insisteva, circostanza che l'Ufficio non aveva specificamente dedotto nell'avviso d'accertamento controverso;

- tale riqualificazione da reddito agrario a reddito d'impresa non poteva essere giustificata in conseguenza delle rilevanti movimentazioni di denaro riscontrate ed acquisite tramite le indagini bancarie;

- l'Ufficio avrebbe dovuto prima dimostrare che egli svolgeva attività eccedenti quelle configuranti reddito agrario forfettariamente determinato, e solo successivamente avrebbe potuto determinare l'eventuale reddito d'impresa non dichiarato, servendosi delle indagini bancarie.

Di diverso avviso la Corte la quale, nel merito, ha fatto presente che all'Amministrazione non è precluso alcun metodo investigativo nei confronti del coltivatore diretto per cui è soggetto, al pari di ogni contribuente, a qualsiasi forma di accertamento in grado di rilevare indizi di una capacità patrimoniale non coordinabile con il reddito forfettario denunciato; ed in questa attività di verifica vi rientrano anche le operazioni bancarie effettuate dal soggetto. Tuttavia il contribuente può sempre opporsi dimostrando l'estraneità di ciascuna delle operazioni bancarie a fatti imponibili, anche mediante una documentazione contabile IVA puntuale e attendibile¹⁰. In tal senso la Cassazione ha già avuto modo di affermare che non sussiste una supposta indefettibilità della determinazione forfettaria del reddito del coltivatore diretto, che escluda in via di principio la legittimità della determinazione presuntiva del reddito di impresa, operata sulla base di accertamenti bancari ed inserita nell'ambito di una ricostruzione induttiva del reddito, con la

⁹ Art. 2195 c.c.: «Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:

- 1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
- 2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;
- 3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
- 4) un'attività bancaria o assicurativa;
- 5) altre attività ausiliarie delle precedenti.

Le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo e alle imprese che le esercitano».

¹⁰ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 16 maggio 2014, n. 10747, in *Giust. civ. Mass.*, 2014 e in *Diritto & Giustizia*, 2015, 25 agosto.

conseguente inversione dell'onere probatorio a carico del contribuente, secondo quanto prevedono il d.p.r. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2 ed il d.p.r. n. 633 del 1972, art. 51¹¹, comma 1, n. 2¹².

Da ultimo, la Corte si è soffermata su un ulteriore motivo di contestazione in quanto il contribuente aveva proceduto alla restituzione di taluni finanziamenti da lui effettuati e ricevuti, di cui era stata prodotta apposita documentazione, nonché al pagamento di una somma, a titolo di caparra, per l'acquisto di un immobile; operazioni che non erano state prese in considerazione dalla C.T.R. a discarico della presunzione relativa derivante dalle indagini sulle movimentazioni bancarie.

Nel caso di specie risultava però che solo la caparra non era stata valutata dai giudici tributari mentre per le altre operazioni la sentenza argomentava puntualmente in ordine ai fatti ed alla ritenuta inadeguatezza della prova offerta dal ricorrente.

La sentenza è stata, quindi, cassata con rinvio, limitatamente al parziale accoglimento di tale ultimo motivo.

Luigi Cenicola

¹¹ L'art. 51 del d.p.r. n. 633/1972 prevede l'attribuzione e poteri degli uffici dell'imposta sul valore aggiunto.

¹² Cfr. Cass. Sez. VI Civ. 3 maggio 2018, n. 10480, in *Giust. civ. Mass.*, 2018.