

Allevamento di cani: da attività commerciale ad attività agricola

Cass. Sez. V Trib. 17 marzo 2020, n. 7374 ord. - Crucitti, pres.; Giudicepietro, est. - Agenzia delle entrate (Avv. gen. Stato) c. L.G. T.L. T.P. T.B. (avv. Fransoni ed a.) (*Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Toscana 1° febbraio 2012*)

Imposte e tasse - IRPEF - Accertamento - Attività di allevamento dei cani - Periodi d'imposta antecedenti l'entrata in vigore del d.m. 20 aprile 2006 - Qualificabile come attività commerciale - Dall'anno d'imposta 2005 rientra tra le attività produttive di reddito agrario - IVA - Cessioni di cani - Aliquota ordinaria.

Prima dell'entrata in vigore del d.m. 20 aprile 2006, l'attività di allevamento dei cani continuava ad essere tassata come attività commerciale, in base alla differenza tra costi e ricavi di competenza, mentre dall'anno di imposta 2005 (cioè dall'entrata in vigore del suddetto decreto ministeriale, emanato in attuazione dell'art. 56, comma 5, del d.p.r. n. 917/1986) tale attività può essere ricompresa, anche ai fini tributari, tra quelle produttive di redditi agrari, con conseguente possibilità di scelta, per l'allevatore, del regime applicabile alla quantità di reddito eccedente il limite di cui all'art. 32 del T.U.I.R.

(Omissis)

Rilevato che

L'Agenzia delle Entrate ricorre con tre motivi per l'annullamento della sentenza n. 24 gennaio 2012 della Commissione tributaria Regionale della Toscana, depositata l'1 febbraio 2012 e successivamente notificata, che, in controversia relativa all'impugnazione dell'avviso di accertamento, emesso dall'Amministrazione finanziaria nei confronti dei controricorrenti indicati in epigrafe per gli anni d'imposta 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, accoglieva il ricorso, riformando la sentenza di primo grado della Commissione tributaria provinciale di Arezzo;

con la sentenza impugnata la C.T.R. riteneva che, mentre esistevano sufficienti elementi indiziari per affermare la sussistenza di una società di fatto tra i coniugi G.L. e B.T., che gestivano congiuntamente l'allevamento di cani, intestati ai fini sportivi a B.T., non sussistevano analoghi indizi a carico delle due figlie, che esercitavano autonoma attività lavorativa;

secondo i Giudici di appello, stante il rapporto familiare, non assumeva alcun significato che le due figlie vivessero presso l'azienda della madre o dessero un aiuto nella gestione dell'allevamento dei genitori;

inoltre, la C.T.R. riteneva che l'avviso di accertamento illegittimamente qualificava l'attività svolta come commerciale e non come agricola, ai sensi della l. 23 agosto 1993, n. 349, che aveva introdotto, per l'allevamento dei cani, un'agevolazione che prescindeva dalla necessità dell'alimentazione degli animali con i prodotti del fondo;

a seguito del ricorso, i contribuenti resistono con controricorso; il ricorso è stato fissato per la Camera di Consiglio del 18 dicembre 2019, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 bis 1, c.p.c., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31 agosto 2016, n. 168, conv. in l. 25 ottobre 2016, n. 197;

Considerato che

1.1. con il primo motivo di ricorso la ricorrente censura la violazione e falsa applicazione degli artt. 2247 e ss. e dell'art. 2297 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.;

secondo la ricorrente, la C.T.R. ha erroneamente affermato che non ricorrono indizi a carico delle due figlie per affermare la sussistenza di una società di fatto, ritenendo irrilevante che le stesse vivano presso l'azienda della madre o diano aiuto nella gestione dell'allevamento dei genitori;

la ricorrente sostiene che nel caso di specie/sussistano tutti gli elementi necessari, individuati analiticamente nel ricorso, affinché si configuri una società di fatto, non solo tra i coniugi, ma con riferimento a tutti e quattro i componenti della famiglia, e che tali elementi siano sintomatici dell'esistenza di un vincolo finalistico, orientato alla produzione di un utile;

con il terzo motivo di ricorso, da esaminare unitamente al primo perché connesso, l'Agenzia delle Entrate censura l'insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 5, c.p.c.;

secondo l'Agenzia delle entrate, la decisione è censurabile nella parte in cui ha ritenuto che nella fattispecie non ricorressero i presupposti per la configurazione di una società di fatto anche con riferimento alle figlie, perché non ha tenuto conto di tutti gli elementi indiziari risultanti dal P.V.C. e riportati nell'avviso di accertamento, con particolare riferimento alla circostanza decisiva che le due figlie, non solo aiutavano i genitori nell'attività e risiedevano presso azienda, ma risultavano, insieme al padre, proprietarie di parte dei cani;

1.2. i motivi, da esaminare congiuntamente perché connessi, sono fondati e vanno accolti;

1.3. invero, la C.T.R. non menziona la circostanza, riportata in ricorso dall'Agenzia delle entrate come risultante dal P.V.C. posto a base dell'accertamento, secondo cui le figlie erano proprietarie di parte dei cani presenti nell'allevamento;

la valutazione di tale circostanza, unitamente alle altre di cui la sentenza impugnata tiene conto, appare avere rilievo decisivo ai fini della configurabilità della società di fatto con le figlie, che la sentenza di appello ha escluso, con un esame solo parziale degli elementi dedotti dall'Agenzia delle Entrate;

il giudice di appello, infatti, nell'escludere la partecipazione delle figlie alla società di fatto doveva chiarire in base a quali elementi ha ritenuto che la loro posizione si differenziasse rispetto ai genitori, non potendosi escludere in capo ad esse la qualità di socie per il solo fatto che svolgessero un'altra attività lavorativa;

«in materia tributaria, perché un'attività imprenditoriale possa qualificarsi come societaria sono necessari – oltre al requisito dell'apparenza del vincolo societario nei confronti di terzi, quale indice rivelatore della reale esistenza della società – gli elementi richiesti dall'art. 2247 c.c. per la sussistenza di una società di fatto, e cioè l'intenzionale esercizio in comune fra i soci di un'attività commerciale, anche occasionale, a scopo di lucro ed il conferimento a tal fine dei necessari beni e servizi» (Sez. V, sentenza n. 27088 del 13 novembre 2008; vedi anche Sez. V, sentenza n. 15538 del 6 novembre 2002);

2.1. con il secondo motivo di ricorso la ricorrente censura la violazione la falsa applicazione degli artt. 1 e ss. della l. 23 agosto 1993 n. 349, degli artt. 32, comma 2 e 56 del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.;

secondo l'Agenzia delle Entrate, la C.T.R. ha erroneamente ritenuto che l'attività svolta rientrava in quelle agricole, ex legge n. 349/1993, estendendo la portata della legge menzionata ai fini tributari, in particolare dell'imposizione diretta e dell'IVA;

nel settore tributario, infatti, la nozione e la disciplina dell'imprenditore agricolo sarebbe contenuta in un articolato normativo avente natura speciale e non potrebbe essere derogato da una legge a carattere generale, se questa non lo prevede espressamente;

norma fondamentale, secondo la ricorrente, sarebbe l'art. 32, comma 2, lett. b) del T.U.I.R., che stabilisce che sono considerate attività agricole quelle di allevamento di animali con margini ottenibili per almeno un quarto dal terreno;

ad essa si aggiunge l'art. 56, comma 3, T.U.I.R. che stabilisce il criterio forfettario di determinazione del reddito per le attività di allevamento di animali che eccedono il limite stabilito dal citato art. 32;

nel caso di specie, tuttavia, come rilevato dalla ricorrente, l'art. 56 sopra menzionato non risulta applicabile fino al periodo di imposta 2004, in quanto soltanto con il decreto interministeriale 20 aprile 2006 l'attività di allevamento di cani è stata inquadrata tra le attività di allevamento in ambito agricolo, includendo i cani nelle categorie di animali riportate nella specifica tabella allegata al decreto;

inoltre, poiché la signora L. ha compilato il quadro RF indistintamente, dal 2001 al 2005, si dovrebbe dedurre che la stessa abbia scelto comunque di essere tassata con le regole ordinarie del reddito d'impresa anche per tale ultima annualità;

2.2. il motivo è fondato e va accolto;

2.3. l'art. 2 della legge n. 349/1993, ha previsto: «1. L'attività cinotecnica è considerata a tutti gli effetti attività imprenditoriale agricola quando i redditi che ne derivano sono prevalenti rispetto a quelli di altre attività economiche non agricole svolte dallo stesso soggetto.

2. I soggetti, persone fisiche o giuridiche, singoli o associati, che esercitano l'attività cinotecnica di cui al comma 1 sono imprenditori agricoli, ai sensi dell'art. 2135 del codice civile.

3. Non sono comunque imprenditori agricoli gli allevatori che producono nell'arco di un anno un numero di cani inferiore a quello determinato, per tipo o per razze, con decreto del Ministro dell'agricoltura e delle foreste da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge»;

secondo la ricorrente tale norma, di carattere generale ed operante sul piano civilistico ed amministrativo, non è idonea a derogare le norme speciali di carattere fiscale, dovendosi invece ritenere che l'attività cinotecnica sia stata ricompresa nelle disposizioni sul reddito agricolo solo a seguito del decreto interministeriale 20 aprile 2006, emanato in attuazione dell'art. 56, comma 5, T.U.I.R., che stabilisce il criterio forfettario di determinazione del reddito per le attività di allevamento di animali che eccedono il limite stabilito dall'art. 32 T.U.I.R. (ex art. 29);

effettivamente, sul piano fiscale, l'articolo 32, comma 2, lett. b) del T.U.I.R. (Testo unico imposte sui redditi) assoggetta a tassazione nell'ambito del reddito agrario anche l'allevamento di animali esercitato dalle persone fisiche, dalle società semplici ed enti non commerciali, a patto che sia rispettato un determinato rapporto tra superficie agricola coltivata e numero degli animali allevati in grado da assicurare il soddisfacimento teorico di almeno un quarto del mangime necessario all'allevamento; pertanto anche l'allevamento dei cani è soggetto al limite individuato dal suddetto articolo, ai fini della determinazione del reddito agricolo tassabile;

il numero di animali allevati che consente di rientrare nel regime del reddito agrario è stabilito per ciascuna specie animale da un decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze, emanato di concerto con il Ministro delle politiche agricole e forestali, in considerazione della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggiere occorrenti per ciascuna specie allevata;

con il d.m. 20 aprile 2006, emanato ai sensi dell'art. 56, comma 5 del T.U.I.R., anche i cani, per la prima volta, sono stati inclusi tra le specie animali, per cui si rende applicabile la determinazione del reddito su base catastale, con l'indicazione, non solo dei coefficienti per la determinazione forfettaria del reddito d'impresa eccedente quello agrario, ma anche della misura del reddito agrario prodotta dagli allevamenti canini, avuto riguardo alla tipologia del terreno ed al numero di capi su esso insistenti;

deve, quindi, concludersi nel senso che, prima dell'entrata in vigore del d.m. 20 aprile 2006, l'attività di allevamento dei cani continuava ad essere tassata come attività commerciale, in base alla differenza tra costi e ricavi di competenza, mentre dall'anno di imposta 2005 (cioè dall'entrata in vigore del suddetto decreto ministeriale, emanato in attuazione dell'art. 56, comma 5,

T.U.I.R.), tale attività poteva essere ricompresa, anche ai fini tributari, tra quelle produttive di redditi agrari, con conseguente possibilità di scelta, per l'allevatore, del regime applicabile alla quantità di reddito eccedente il limite di cui all'art. 32 citato; infine, con riferimento all'Iva, la cessione di cani è sempre soggetta al regime ordinario, con applicazione dell'aliquota ordinaria, non essendo tali animali compresi tra i prodotti agricoli elencati nella tabella A, parte prima, allegata al d.p.r. n. 633/1972 (*ex* art. 34, d.p.r. citato);

in conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla C.T.R. della Toscana, in diversa composizione, che provvederà anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità;

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla C.T.R. della Toscana, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

(*Omissis*)



Allevamento di cani: da attività commerciale ad attività agricola

Con la riformulazione dell'art. 2135 c.c., ad opera del d.lgs. n. 228/2001, l'azienda agricola ha assunto una diversa fisionomia, più dinamica, rispetto a quella precedentemente definita dalla norma poiché è stata ampliata la sfera delle attività ad essa collegate; attività riconducibili, fra l'altro, alla nuova figura dell'imprenditore agricolo. Tale rivisitazione ha comportato, fra l'altro, che il ruolo primario assunto, in origine, dal «suolo» cedesse il passo a quello del «ciclo biologico» con il conseguente riferimento non più al «bestiame» bensì al più ampio termine di «animali».

L'impresa agricola, ideata dal legislatore del 1942, si identificava, in realtà, nell'attività diretta alla coltivazione del fondo, alla selvicoltura, all'allevamento del bestiame e alle attività connesse (dirette alla trasformazione o all'alienazione dei prodotti agricoli quando rientravano nell'esercizio normale dell'agricoltura). Il richiamo al «bestiame», al quale faceva riferimento l'art. 2135 c.c. *ante* riforma, aveva generato non poche difficoltà interpretative da parte della stessa dottrina la quale era, in massima parte, propensa ad includervi, fra le specie allevabili, solo quelle categorie di animali che avessero una diretta connessione con il fondo (quali: bovini, equini, caprini e ovini) escludendo dal novero i piccoli animali quelli cioè denominati di bassa corte (polli, galline, anatre, oche, tacchini, pollastre, pulcini, galli, piccioni, conigli, faraone e altri).

Per la Cassazione, infatti, il termine «bestiame» doveva ritenersi attribuito ai soli bovini, ovini, caprini, equini e suini, e cioè agli animali da lavoro, da carne, latte e lana, con esclusione di quelli da cortile e delle altre attività di allevamento, come la coniglicoltura, la bachicoltura, l'apicoltura, la pollicoltura ecc., le quali potevano acquisire natura agricola solo come attività connesse, se ed in quanto esercitate nell'ambito di un'impresa di coltivazione del fondo¹.

L'attuale versione della norma civilistica attribuisce carattere agricolo all'attività di allevamento diretta alla cura e sviluppo di un ciclo biologico dell'animale conformemente a quanto previsto dall'art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 228/2001 il quale espressamente dispone che «per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura e sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine».

Così strutturata l'azienda agricola, dove la normativa di riferimento assicura un ruolo vitale alla cura del ciclo biologico dell'animale o di una fase dello stesso e dove l'utilizzo della terra è diventato solamente eventuale (anche se l'esercizio dell'attività agricola deve in ogni caso essere praticabile sul fondo) presuppone che l'attività in questione possa rivestire natura agricola anche quando viene esercitata in fabbricati strumentali rurali² (capannoni) senza alcun collegamento con il terreno; non essendo necessario che nell'ambito dell'impresa agricola si svolga l'intero ciclo biologico degli animali, cioè dalla loro nascita al completo sviluppo fisico, è sufficiente che l'attività dell'allevatore sia diretta alla cura di una fase necessaria del ciclo biologico tale da assicurare all'animale un apprezzabile sviluppo qualitativo e/o quantitativo. Di conseguenza i cani allevati dopo la prima fase di allevamento nelle aziende agricole, possono essere successivamente impiegati per finalità diverse da quelle prettamente agricole.

In tale contesto, l'avvicinamento della parola «animali» in luogo di quella precedentemente utilizzata di «bestiame», ha fatto sì che l'attività di allevamento comprenda, rispetto al passato, una tipologia ben più ampia di specie animali anche se poi alcune di queste hanno ben poca attinenza con l'attività agricola; è sufficiente consultare la Tab. 3 allegata al d.m. 20 aprile 2006 per rendersi conto di questo (come si vedrà in seguito).

¹ Cfr. Cass. Sez. I Civ. 9 novembre 1971, n. 3152, in *Giust. civ.*, Mass., 1971, 1692. 12.

² L'art. 9, comma 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993, come riformulato dall'art. 42 *bis*, del d.l. n. 159/2007 sulla base delle novità recate dal d.lgs. n. 228/2001, qualifica come «strumentali rurali» le costruzioni destinate esclusivamente all'allevamento e ricovero degli animali abbandonando ogni riferimento, previsto in origine, ai parametri di cui all'art. 32 del d.p.r. n. 917/1986.

Così, oltre alle specie che in origine non erano qualificabili come bestiame (vedi: pollicoltura, conigliicoltura) se ne sono aggiunte altre (ad esempio: bachi da seta, rane, pesci, volpi, struzzi, visoni, cincillà, nutrie) ivi comprese quelle appartenenti alla fauna selvatica, se allevata nelle aziende agroturistiche-venatorie³, e le «api»⁴.

Restano comunque esclusi, in parte, gli animali carnivori (come i gatti) con l'eccezione dei cani la cui attività di allevamento è disciplinata dalla legge n. 349/1993 la quale, dopo aver chiarito all'art. 1 che «per attività cinotecnica si intende l'attività volta all'allevamento, alla selezione e all'addestramento delle razze canine», dispone all'art. 2 che è considerata a tutti gli effetti attività imprenditoriale agricola quando i redditi che ne derivano sono prevalenti rispetto a quelli di altre attività economiche non agricole svolte dallo stesso soggetto, per cui le persone fisiche o giuridiche, singole o associate, che esercitano l'attività cinotecnica sono imprenditori agricoli, ai sensi dell'art. 2135 c.c.⁵.

Con il successivo d.m. 28 gennaio 1994, di attuazione della citata legge, è stato disposto che l'attività di allevamento di cani assume natura di impresa quando l'allevamento abbia per oggetto almeno cinque femmine, le quali annualmente producono non meno di trenta cuccioli.

Pertanto, affinché un soggetto che alleva cani possa essere qualificato come imprenditore agricolo è necessario che:

- l'allevamento abbia per oggetto almeno cinque femmine, le quali annualmente producono non meno di trenta cuccioli;
- i redditi che derivano da tale attività siano prevalenti rispetto a quelli di altre attività economiche non agricole svolte dallo stesso soggetto.

Ai fini fiscali, ed in particolare delle imposte dirette, l'attività di allevamento di animali in generale 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.

Ai sensi del citato art. 32, comma 2, lett. b) del Testo unico delle imposte sui redditi (T.U.I.R.) 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.

³ Ai sensi dell'art. 17, legge n. 157/1992 le Regioni autorizzano, regolamentandolo, l'allevamento di fauna selvatica a scopo alimentare, di ripopolamento, ornamentale ed amatoriale.

⁴ L'art. 2 della legge n. 313/2004 espressamente dispone che «la conduzione zootecnica delle api, denominata «apicoltura», è considerata a tutti gli effetti attività agricola ai sensi dell'art. 2135 c.c. anche se non correlata necessariamente alla gestione del terreno.

⁵ Cfr. Cass. Sez. VI Civ. 17 maggio 2017 n. 12394, in *Giust. civ. Mass.*, 2017. Si osserva in proposito che i giudici di legittimità, disponendo il rinvio al Tribunale ordinario e non alla Sezione specializzata agraria una vertenza in merito alla concessione in locazione di un fondo per l'allevamento di cani e gatti da affezione, hanno mantenuto ferma la propria posizione circa la connessione diretta con il fondo affermando che «occorre che l'allevamento di animali sia collegato funzionalmente alla produzione agraria del terreno e quindi che il bene «terra» rientri in combinazione con la forza lavoro ricavabile anche da quella animale quale fattore produttivo, tanto da potersi ricondurre all'esercizio normale dell'agricoltura o da presentare utili collegamenti strutturali o funzionali con l'utilizzazione del fondo secondo la pratica agricola e zootecnica ad essa connessa; è evidente che l'allevamento di animali da affezione quali cani e gatti non ha alcuna incidenza con la coltivazione del terreno o con la produzione agraria del fondo, il quale intuitivamente non entra, con la sua fisica struttura, in alcuna benché minima combinazione con la forza lavoro quale fattore per lo svolgimento dell'attività zootecnica (...) in generale e cinotecnica in particolare».

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 alla differenza tra i costi e i ricavi; 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 e forestali.

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 ministeriale⁶.

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.

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.

Anche l'allevamento di cani rientra, quindi, nell'ottica di tale regime. Con d.m. 20 aprile 2006, emanato ai sensi dell'art. 56, comma 5, del d.p.r. n. 917/1986, i cani sono stati inclusi tra le specie animali per cui si rende applicabile la determinazione del reddito su base catastale, e nel caso in cui siano allevati in numero eccedente rispetto alle potenzialità del terreno coltivato, si applica il metodo forfetario di determinazione del reddito, in aggiunta a quello agrario. In assenza di terreno in conduzione, il reddito viene sempre

⁶ 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.

determinato in base alla differenza fra costi e ricavi. Pertanto, a decorrere dall'anno di imposta 2005 tale attività è ricompresa, anche ai fini tributari, tra quelle produttive di redditi agrari, con conseguente possibilità di scelta, per l'allevatore, del regime applicabile alla quantità di reddito eccedente il limite di cui all'art. 32 del T.U.I.R.

Ai fini IVA la cessione di cani è sempre soggetta al regime ordinario, con applicazione dell'aliquota ordinaria del 22 per cento, in quanto tali animali sono esclusi dai prodotti agricoli elencati nella tabella A, parte I, allegata al d.p.r. n. 633/1972 (art. 34).

Ciò premesso, la Cassazione, con sentenza n. 7374 del 17 marzo 2020, in epigrafe, è stata chiamata a pronunciarsi su di una vertenza riguardante l'attività di allevamento di cani svolta da due coniugi. Tralasciando di esaminare altri motivi del contendere inerenti la presunta struttura societaria dei contribuenti e della loro parentela, ci si sofferma sugli aspetti fiscali che, ai fini del presente commento, interessano.

Nel caso di specie, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva notificato alle parti interessate un avviso di accertamento (per gli anni d'imposta dal 2001 al 2005) ritenendo che l'attività in questione fosse di natura commerciale e non agricola.

La C.T.P. respingeva il ricorso delle parti interessate mentre la C.T.R., riformando la sentenza di primo grado, accoglieva l'appello ritenendo illegittimo l'avviso di accertamento posto che con la citata legge n. 349/1993 era stata introdotta, per l'allevamento dei cani, un'agevolazione che prescindeva dalla necessità dell'alimentazione degli animali con i prodotti del fondo.

Nel successivo ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate faceva presente che in ambito tributario la nozione e la disciplina dell'imprenditore agricolo sarebbe contenuta in un articolato normativo avente natura speciale e non potrebbe essere derogato da una legge a carattere generale, se questa non lo prevede espressamente. Richiamava, quindi, le disposizioni del T.U.I.R. (artt. 32 e 56) facendo altresì presente che in sede di dichiarazione dei redditi la ricorrente aveva optato per la tassazione secondo le regole ordinarie del reddito d'impresa.

Nel merito i giudici di legittimità, accogliendo il reclamo dell'Amministrazione finanziaria, hanno convenuto che solo a decorrere dall'anno d'imposta 2005, con l'introduzione cioè del decreto interministeriale del 2006 l'attività di allevamento di cani è stata ricompresa, anche ai fini tributari, tra quelle produttive di redditi agrari, con conseguente possibilità di scelta, per l'allevatore, del regime applicabile alla quantità di reddito eccedente il limite di cui all'art. 32 citato.

Nella fattispecie, gli anni accertati erano pregressi all'entrata in vigore del d.m. 20 aprile 2006, quando cioè l'attività di allevamento dei cani continuava ad essere tassata come attività commerciale, in base alla differenza tra costi e ricavi di competenza. Pertanto l'attività esercitata nel periodo di tempo contestato doveva ritenersi, quindi, commerciale e non agricola.

Luigi Cenicola