

## **Eccedenza dei capi allevati e reddito d'impresa Ricostruzione induttiva del reddito operata su movimentazioni bancarie**

Cass. Sez. Trib. 23 maggio 2022, n. 16475 - Sorrentino, pres.; Rossi, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. V.O. (avv. ti Cerulli Irelli e Damiani). (*Cassa in parte con rinvio Comm. trib. Abruzzo 22 settembre 2014*)

**Imposte e tasse - IRPEF, IVA e IRAP - Imprenditore agricolo professionale - Attività di coltivazioni agricole associate all'allevamento di animali - Superamento del quantitativo limite dei capi di bestiame allevati - Rideterminazione del reddito d'impresa - Operazione condotta sulla base anche delle movimentazioni bancarie.**

*Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. 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. È corretto il ricorso dell'ufficio finanziario al potere di determinazione presuntiva del reddito d'impresa sulla base delle movimentazioni dei conti correnti bancari, con la conseguente inversione dell'onere probatorio a carico del contribuente, secondo il disposto del d.p.r. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2, e del d.p.r. n. 633 del 1972, art. 51, comma 1, n. 2.*

**Il testo dell'ordinanza è pubblicato in [www.osservatorioagromafie.it](http://www.osservatorioagromafie.it)**

Ai sensi dell'art. 32 del d.p.r. n. 917/1986 (Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR) l'attività di allevamento di animali 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 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 alimentari e forestali.

Pertanto, 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 TUIR 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 al decreto ministeriale. Così, con decreto del 15 marzo 2019, emanato ai sensi dell'art. 32, comma 3, e dell'art. 56, comma 5, del TUIR, sono stati determinati i parametri per il biennio 2018/2019.

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.

La Cassazione, intervenendo più volte sul tema, ha affermato che *«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 (articolo 2135 c.c.) e non agricola, con la conseguenza che il reddito che eccede il limite della potenzialità del terreno ha natura di reddito d'impresa e 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 carico nel periodo d'imposta»*<sup>1</sup>. 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»*<sup>2</sup>. E ancora *«ricondurre l'allevamento ai parametri di cui al d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 29, comma 2, lett. b), (ora art. 32) 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»*<sup>3</sup>.

Da ultimo va detto che 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 TUIR il quale dispone che sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. 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.

Va da sé che qualora l'allevamento avvenga senza alcuna connessione con la terra, il reddito, indipendentemente dalla natura giuridica del soggetto, è riconducibile a quello d'impresa determinato in base alla differenza fra costi e ricavi.

Riassumendo, da quanto sopra esposto, consegue che la determinazione del reddito in base ai parametri costituisce il criterio naturale per quanto concerne le attività di allevamento per cui in caso, ad esempio, di omissione della dichiarazione del reddito o di una dichiarazione «inattendibile», l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate può accertare induttivamente il numero dei capi allevati da tassare sulla base dei coefficienti<sup>4</sup>. Tutto questo presuppone, quindi, il rispetto delle regole per cui l'Amministrazione finanziaria, tramite i suoi organi di controllo istituzionali, può procedere alle opportune verifiche avvalendosi di diversi metodi

<sup>1</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 13 giugno 1990, n. 5773, in questa Riv., 1990, 533; Cass. Sez. V Civ. 16 settembre 2002, n. 5579, in *Giust. civ. Mass.*, 2002, 1669.

<sup>2</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 14 settembre 1992, n. 10470, in *Giust. civ. Mass.*, 1992, fasc. 8-9.

<sup>3</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 14 febbraio 2014, n. 3487, in *Giust. civ. Mass.*, 2014.

<sup>4</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 5 luglio 2017, n. 16564, in *DeJure*.

di accertamento che consentono di operare la rettifica della dichiarazione dei redditi. I 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.

La verifica può avvenire mediante la ricostruzione anche dei movimenti finanziari non giustificati 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 indichi il soggetto beneficiario di questi movimenti e che tali movimenti risultino dalle scritture contabili<sup>5</sup>.

Pertanto l'agricoltore, al pari di qualsiasi contribuente, è soggetto all'attività di accertamento e 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 su base catastale) del fondo da lui coltivato. È comunque possibile presumere fondatamente, sulla base di elementi estranei alla configurazione reddituale prospettata dal contribuente, che ulteriori redditi concorrano a formare l'imponibile complessivo, incombendo, in tal caso, a norma del sesto comma dell'art. 38 del TUIR, 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<sup>6</sup>.

Sta di fatto però che gli accertamenti degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate muovono quasi sempre dai movimenti bancari effettuati dal contribuente.

Significativa, in tal senso, la vertenza, esaminata dalla Corte di legittimità<sup>7</sup>, dove, a seguito di indagini bancarie e finanziarie, era emersa una discordanza fra i redditi dichiarati e i movimenti bancari di un coltivatore diretto esercente l'attività di produzione di vegetali. In quella circostanza erano stati notificati avvisi di accertamento (anni d'imposta 2005/2007) con i quali erano rettificati gli imponibili ai fini IRPEF, IVA e IRAP.

Nella circostanza, la Suprema Corte osservò 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 indici 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. Ciò non toglie che il contribuente possa sempre opporsi dimostrando l'estraneità di ciascuna delle operazioni bancarie a fatti imponibili, anche mediante una documentazione contabile IVA puntuale e attendibile<sup>8</sup>. 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 conseguente inversione dell'onere probatorio a carico del contribuente, secondo quanto previsto dall'art. 32, comma 1 e 2, del d.p.r. n. 600/1973*»<sup>9</sup>.

Tali premesse anticipano i contenuti della sentenza n. 16475 del 23 maggio 2022, in epigrafe, emessa dalla Cassazione sul ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate in merito ad una controversia sorta a seguito della notifica di un avviso di accertamento ad un agricoltore, esercente attività di coltivazioni agricole associate all'allevamento di animali, per il recupero a tassazione delle imposte IRPEF, IRAP e IVA non

<sup>5</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 2 luglio 2014, n. 15050, in *Dir. e Giust.*, 2014; Cass. Sez. V Civ. 20 gennaio 2017, n. 1519, in *Giust. civ. Mass.*, 2017; Cass. Sez. V Civ. 16 novembre 2018, n. 29572, *ivi*, 2018.

<sup>6</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 17 settembre 2014, n. 19557, in *Giust. civ. Mass.*, 2014; Cass. Sez. V Civ. 20 aprile 2010, n. 9313, *ivi*, 2010, 4, 567; Cass. Sez. V Civ. 27 marzo 2006, n. 6952, *ivi*, 2006, 3; Cass. Sez. V Civ. 6 maggio 2009, n. 10385, in questa Riv., 2009, 9, 541, con nota di FERRARA.

<sup>7</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 30 dicembre 2019, n. 34704 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2020.

<sup>8</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 16 maggio 2014, n. 10747, in *Dir. e Giust.*, 2015, 25 agosto.

<sup>9</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 10 maggio 2018, n. 11268 ord., in *DeJure*.

corrisposte nell'anno d'imposta 2007. Di conseguenza, aveva provveduto alla rideterminazione del reddito d'impresa percepito nell'anno in questione.

Trattandosi di reddito d'impresa commerciale (e non reddito agrario) l'indagine dell'ufficio si era concentrata sui movimenti bancari «sospetti» dell'interessato che non trovavano alcuna giustificazione e che legittimavano, quindi, l'accertamento stesso atteso che, come già anticipato, 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 indichi il soggetto beneficiario di questi movimenti e che tali movimenti risultino dalle scritture contabili.

Nel successivo ricorso il giudice, pur avendo accertato che i capi di bestiame allevati dallo IAP eccedevano il quantitativo limite fissato dall'art. 32, comma 1, lett. b), del TUIR e dal relativo d.m. del 20 aprile 2006, aveva comunque sostenuto che la natura «intrinsecamente ed ontologicamente» agraria dell'attività di allevamento di animali esercitata dal contribuente non subisse mutazioni in ragione del fatto che i capi di bestiame prodotti fossero eccedenti il quantitativo-limite correlato ai terreni disponibili, come definito dalle fonti normative primarie e secondarie.

Sempre secondo il giudice, nella fattispecie, il reddito d'impresa tassabile doveva essere determinato applicando i coefficienti forfettari contemplati dal predetto decreto ministeriale, senza poter adottare il metodo analitico-contabile ovvero desumere gli elementi attivi o i ricavi da movimenti bancari ingiustificati. Relativamente all'IVA, faceva notare che il regime speciale (con la forfetizzazione della detrazione) previsto per i produttori agricoli, include tra questi anche l'imprenditore dedito ad allevamento di animali.

Conseguentemente, l'atto impositivo era da ritenersi illegittimo nella sua interezza.

Nel ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate contestava tali affermazioni rilevando che era stata disattesa la normativa di riferimento e che la mancata compilazione del quadro RD del modello Unico della dichiarazione dei redditi (adempimento necessario ai fini della dichiarazione del reddito d'impresa derivante dall'attività di allevamento eccedente il limite di cui al citato art. 32 del TUIR), costituiva un'implicita rinuncia alla facoltà di avvalersi del metodo di determinazione forfettaria del reddito per i capi di bestiame esorbitanti l'attività agricola.

Quanto all'IRAP, recuperata a tassazione, non vi era stata, da parte del contribuente, alcuna contestazione nel giudizio di appello, sicché la pretesa dell'ufficio doveva considerarsi inoppugnabile.

Infine, l'IVA: era emerso che il volume di affari del contribuente, accertato in base alle indagini bancarie, superava il limite di euro 7.000, previsto dall'art. 34 del d.p.r. n. 633/1972, ignorando che il regime speciale IVA è fruibile soltanto dall'imprenditore agricolo, mentre il contribuente esercitava un'attività di natura commerciale.

Nel merito, i giudici di legittimità, dopo aver riassunto le norme sopra esaminate e la giurisprudenza della Cassazione, hanno condiviso l'operato dell'Amministrazione finanziaria posto che, nel caso di specie, si era in presenza di una ricostruzione induttiva del reddito operata sulla base di accertamenti bancari ed originata dal riscontro di un numero di capi allevati superiore ai limiti previsti per l'attività agricola nonché dalla omessa dichiarazione (per la mancata compilazione del quadro RD) del reddito d'impresa ad opera del contribuente.

L'ufficio aveva ripreso a tassazione IVA e IRAP sulla base della natura commerciale dell'attività di allevamento e della determinazione presuntiva (sulla scorta degli accertamenti bancari) del maggior imponibile IRPEF.

*Luigi Cenicola*