Rideterminazione del reddito d’impresa per superamento del quantitativo limite dei capi di bestiame allevati

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 - 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.

(Omissis)

FATTO

1. All’esito di indagini finanziarie condotte (anche mediante acquisizione di documentazione contabile e bancaria) "l’Agenzia delle Entrate procedeva alla rideterminazione del reddito d’impresa percepito nell’anno d’imposta 2007 da V.O., esercente l’attività di "coltivazioni agricole associate all’allevamento di animali (cod. 015000)", disconoscendo operazioni attive e passive, siccome inidonee a vincere la presunzione nascente dall’analisi delle movimentazioni bancarie ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1, n. 2.
Con conseguente avviso di accertamento, procedeva al recupero a tassazione delle imposte IRPEF, IRAP ed IVA non corrisposte nella suddetta annualità, maggiorate di sanzioni ed interessi.
2. Sull’impugnativa del contribuente, il giudice di prime cure riduceva la misura del reddito accertato.
3. Pronunciando sulle contrapposte impugnazioni (in via principale del contribuente, in via incidentale dell’Amministrazione finanziaria), la sentenza in epigrafe indicata ha ritenuto illegittimo, nella sua interezza, l’atto impositivo.
3.1. Accertato che i capi di bestiame allevati dall’imprenditore agricolo professionale V.O. eccedevano (per n. 141.888 unità) il quantitativo limite (pari a n. 35.127) fissato dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 32, comma 1, lett. b), (e dal relativo decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze del 20 aprile 2006), il giudice di prossimità ha ritenuto che il reddito ritratto da attività di allevamento di bestiame va distinto in reddito agrario, "con riguardo ai capi rientranti nei limiti stabiliti dal d. m." e reddito d’impresa, "per i capi eccedenti tali limiti", espressamente negando a quest’ultimo natura di reddito da attività commerciale, per essere invece qualificabile come "reddito d’impresa a determinazione naturale forfettaria, pur se fissata come esercizio d’impresa commerciale ex art. 55, comma 1, T.U.I.R.".
Ha di poi precisato che "la frazione qualificata come reddito d’impresa è assoggettata, come regime naturale, ad un criterio specifico di forfetizzazione nella determinazione della base imponibile (...) è ammessa la facoltà di non avvalersi del regime forfettario, ma il contribuente deve a tal fine esercitare l’opzione relativa nella dichiarazione dei redditi, ed in tale evenienza il reddito d’impresa si determina analiticamente in base ai ricavi conseguiti al netto dei costi sostenuti nel periodo d’imposta", per concludere che nella specie il reddito d’impresa tassabile doveva essere determinato applicando i coefficienti forfettari contemplati dal D.M. 20 aprile 2006, senza poter adottare il metodo analitico-contabile ovvero desumere gli elementi attivi o i ricavi da movimenti bancari ingiustificati. Da ultimo, ha ritenuto l’operatività dello speciale regime IVA (con la forfetizzazione della detrazione) previsto per i produttori agricoli, includendo tra questi anche l’imprenditore dedito ad allevamento di animali.
4. Ricorre per cassazione l’Agenzia delle Entrate, articolando cinque motivi, cui resiste, con controricorso, V.O..
5. Fissato per l’udienza pubblica dell’11 febbraio 2022, il ricorso è stato in pari data trattato in camera di consiglio, ai sensi del D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8 bis, convertito dalla L. n. 176 del 2020, senza l’intervento del Procuratore Generale e dei difensori delle parti, non essendo stata formulata richiesta di discussione orale.
6. Entro il quindicesimo giorno precedente l’udienza, il P.G. ha formulato conclusioni motivate.
7. Parte controricorrente ha depositato memoria illustrativa.

DIRITTO

8. Il primo motivo denuncia, in relazione all’art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 2195 e 2082 c.c., del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 55, comma 1, e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 18 bis.
Si lamenta l’erroneità della sentenza impugnata laddove, pur avendo acclarato in fatto il superamento del quantitativo limite dei capi di bestiame allevati di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 32, comma 1, lett. b), ha ritenuto la natura non commerciale dell’attività del contribuente, al quale, invece, per la quota parte eccedente quella determinata in base alla potenzialità produttive del fondo, andava imputato un reddito d’impresa commerciale, con le derivanti incidenze in tema di IVA ed IRAP.

Copyright © - www.osservatorioagromafie.it

9. Con il secondo mezzo, riferito all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si eccepisce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 32, comma 1, e art. 56, comma 5, nonché del D.Lgs. 22 luglio 1998, n. 322, art. 1.
Si sostiene che la mancata compilazione del quadro RD del modello Unico ad opera del contribuente rappresenta adempimento necessario ai fini della dichiarazione del reddito d'impresa derivante dall'attività di allevamento eccedente il limite D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 32, comma 1, lett. b), importando un'implicita rinuncia alla facoltà di avvalersi del metodo di determinazione forfettaria del reddito per i capi di bestiame esorbitanti l'attività agricola.
10. Con il terzo motivo si ipotizza, ancora in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 56, comma 5, e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32.
Ad avviso della difesa erariale, la predeterminazione forfettaria del reddito tratto dall'attività di allevamento secondo i criteri di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 56, comma 5, non preclude all'Amministrazione finanziaria l'accertamento della reale capacità contributiva dell'interessato, con ogni metodologia possibile: in particolare, trattandosi di reddito d'impresa di natura commerciale (e non reddito agrario) attraverso il riscontro di movimentazioni bancarie prive di giustificazione, con derivante operatività della presunzione relativa stabilita dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32.
11. Con il quarto motivo, prospettando error in procedendo per violazione dell'art. 115 c.p.c. rilevante ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si asserisce che alcuna contestazione in ordine all'IRAP recuperata a tassazione era stata sollevata nel giudizio di appello, sicché la pretesa dell'A.F. per tale imposta doveva considerarsi inoppugnabile.
12. Il quinto motivo deduce, con riguardo all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 34 e del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 3, comma 1.
Secondo il ricorrente, il giudice territoriale ha errato nell'escludere la soggezione del contribuente ad IRAP e nell'applicare il regime speciale dell'IVA (detrazione forfettaria pari all'IVA sulle vendite) previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 34 per i produttori agricoli, in quanto: (a) per un verso, il volume di affari accertato in base alle indagini bancarie superava il limite di Euro 7.000 D.Lgs. n. 446 del 1997, ex art. 3, comma 1, lett. d); (b) d'altro canto, il regime speciale IVA è fruibile soltanto dall'imprenditore agricolo, mentre il contribuente esercitava un'attività di natura commerciale.
13. Il primo ed il terzo motivo - da scrutinare congiuntamente, in quanto avvinti da stretta connessione - sono fondati.
Come in narrativa descritto, il giudice territoriale ha ritenuto 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.
Orbene, siffatta qualificazione si pone in irrimediabile conflitto con il disposto del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 55 a mente del quale: "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".
Del D.P.R. n. 917 del 1986, richiamato art. 32, comma 2, (che riproduce, con identico tenore, il previgente art. 29 del medesimo D.P.R.) così recita: "Sono considerate attività agricole: b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno", mentre dell'art. 32, il successivo comma 3 demanda ad un decreto del Ministro delle finanze stabilire "per ciascuna specie animale il numero dei capi che rientra nei limiti di cui al comma 2, lett. b) tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggere occorrenti a seconda della specie allevata".
Nell'intendere la portata delle trascritte disposizioni, questa Corte ha ripetutamente chiarito - con indirizzo ermeneutico cui va data convinta continuità - che "l'attività di allevamento del bestiame non può essere ricondotta alla previsione dell'art. 29, comma 2, lett. b) (del D.P.R. n. 917 del 1986), e non può quindi essere considerata agricola, ma industriale o commerciale, se l'allevamento non è effettuato con mangimi ottenuti, almeno per un quarto di quelli necessari per l'alimentazione del bestiame, dai terreni dell'azienda" (testualmente, Cass. 14/02/2014, n. 3487; conf. Cass. 19/03/2010, n. 6751; Cass. 20/10/2006, n. 22582).
13.1. Della sussunzione sub specie juris dei proventi generati da un'attività economica di tal fatta, nella sua globalità considerata, si occupa poi del D.P.R. n. 917 del 1986, l'art. 56, comma 5 (già art. 78, comma 1) chiaro nel prevedere che "Nei confronti dei soggetti che esercitano attività di allevamento di animali oltre il limite di cui all'art. 32, comma 2, lett. b) 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".
Dalla medesima attività economica origina, dunque, un reddito che assume una duplice veste giuridica: "si detta la regola secondo cui soltanto la parte eccedente il limite summenzionato viene considerato reddito d'impresa, mentre quello relativo alla parte non eccedente mantiene la natura di reddito agrario" (così Cass. 30/10/2001, n. 13476; Cass. 20/10/2006, n. 22582).
13.2. E l'entità di siffatto reddito d'impresa - cioè dei proventi tratti dalla frazione dell'attività di allevamento di natura commerciale perché esorbitante il perimetro ex lege definito come agricolo - è predeterminata da coefficienti fissati dal sinergico operare di norme di grado primario e secondario: essa, infatti, si commisura al valore medio attribuito ad ogni capo eccedente il limite moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi, valore e

Copyright © - www.osservatorioagromafie.it

coefficiente stabiliti da un decreto del Ministro dell'economia e finanze soggetto a periodico aggiornamento (ogni due anni).
Il criterio di computo forfettario di tale reddito d'impresa opera, a mente del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 56 in via automatica, senza necessità di una espressa opzione del contribuente, facultato invece a scegliere il regime ordinario di determinazione del reddito: ma tale regola "vale, ovviamente, nelle ipotesi, fisiologiche, di corrispondenza tra reddito dichiarato e reddito effettivo dell'impresa di allevamento, ma certamente non già in quelle, patologiche, in cui sussistono i presupposti per un accertamento induttivo" (così Cass. 30/10/2001, n. 13476; conf. Cass. 18/01/2018, n. 1129).
13.3. Sono questi, in definitiva, i principi di diritto regolanti il caso in esame, nel quale si è in presenza di una ricostruzione induttiva del reddito operata sulla base di accertamenti bancari, originata dal fattuale riscontro di un numero di capi allevati superiore ai limiti previsti per l'attività agricola e dalla omessa dichiarazione (per la mancata compilazione del quadro RD) del reddito d'impresa ad opera del contribuente (circostanze accertate dalla C.T.R. ed incontroverse).
Si appalesa allora chiaro, anche sotto il descritto profilo, l'error iuris in cui è incappata la gravata decisione con l'aver considerato l'assoluta indefettibilità della determinazione forfettaria del reddito d'impresa (seppur reso non ostensibile dal contribuente) e negato in maniera assoluta la praticabilità di un accertamento con modalità induttiva ad opera dell'Amministrazione finanziaria.
Per contro, in ossequio al principio di rango sovraordinato di capacità contributiva, va affermata la piena legittimità in ogni caso (viepiù in ordine a redditi ex lege qualificati come d'impresa) di forme di accertamento di un imponibile conseguenti alla rilevazione di indici di capacità patrimoniale sproporzionata al reddito stimato a forfait.
Corretto, dunque, risulta 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, (così, in fattispecie pianamente sovrapponibili a quella in discorso, Cass. 18/01/2018, numm. 1126, 1127, 1128 e 1129).
14. L'accoglimento della prima e della seconda doglianza importa l'assorbimento del secondo motivo, per essere indifferente la omessa compilazione del quadro RD della dichiarazione reddituale rispetto all'operare della presunzione legale (relativa) della disponibilità di maggior reddito D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 32 nella specie posta a base dell'accertamento controverso.
15. Dalla fondatezza del primo e del terzo motivo discende invece l'accoglimento del quarto e del quinto motivo di ricorso, dovendosi apprezzare la legittimità della ripresa a tassazione operata a titolo di IVA ed IRAP (nonché, funditus, la disciplina di tali imposte applicabile alla vicenda) sulla base della natura commerciale dell'attività di allevamento e della determinazione presuntiva (sulla scorta degli accertamenti bancari) del maggior imponibile IRPEF.
16. La gravata sentenza va cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, in diversa composizione.
17. Al giudice del rinvio è demandata altresì la regolamentazione delle spese del presente giudizio di cassazione.
P.Q.M.
Accoglie il primo, secondo, quarto e quinto motivo di ricorso, assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

(Omissis)

Copyright © - www.osservatorioagromafie.it