

L'attività consistente nell'acquisto del bestiame effettuato con la finalità preminente di rivenderlo va qualificata "commerciale"

*Commissione Tributaria Provinciale di Padova - Sezione I - Sentenza (CTP) n. 169
del 2 novembre 1998*

Presidente: Santoro, Relatore: Bolis

IMPOSTE SUI REDDITI - Allevamento - Acquisto di bovini vivi per ingrasso e per successiva rivendita - Attività consistente nell'acquisto del bestiame effettuato con la finalità preminente di rivenderlo - Qualificazione dal punto di vista fiscale della natura dell'attività in commerciale

La Commissione Tributaria Provinciale di Padova, Sez. I, riunita con l'intervento dei Signori: Santoro Luca (Presidente), Bolis Guido (Relatore), Pecora Vito (Componente) ha emesso la seguente

sentenza

— sul ricorso n. --- depositato il ---
— avverso Avv. di Accert. n. --- — IRPEF, 91
contro: Imposte Dirette di Cittadella
da: B.A. e A.P.

Svolgimento del processo

Con separati ricorsi, riuniti per l'evidente connessione oggettiva, i contribuenti A.P. e B.A., ciascuno comparso al 25% della Società A.V. S.S., con sede in --- si opposero ritualmente agli avvisi di accertamento, in epigrafe specificati, con i quali l'Ufficio II.DD. di Cittadella accertò una maggiore IRPEF dovuta per l'anno 1991 rispettivamente pari a L. 1.348.643.000 e a L. 1.361.529.000, a seguito della segnalazione del Centro Informativo delle II.DD. n. --- del 26.06.1997, dalla quale

risultò che alla società partecipata fu accertato il reddito di L. 11.094.604.000 ai fini dell'imputazione ai soci.

I ricorrenti eccepirono l'illegittimità degli impugnati avvisi per accertata insussistenza di maggiori redditi della partecipata Società A.V. S.S., in quanto l'avviso di accertamento emesso a carico di quest'ultima dall'Ufficio II.DD. di Portogruaro (VE), tempestivamente impugnato dalla società medesima, era stato integralmente annullato dalla Commissione Tributaria di I Grado di Venezia con decisione 81/95 della Sezione III in data 24/10/1995.

Evidenziarono, altresì, i ricorrenti che, con decisioni nn. 82/95 e 83/95 emesse in pari data dalla medesima Sezione III, la Commissione provvide ad annullare gli avvisi di accertamento ai fini IRPEF relativi all'anno 1991, notificati dallo stesso Ufficio II.DD. di Portogruaro, territorialmente competente, ai soci B.F. e B.L., ricorrenti contro la correlativa rettificazione dei redditi di partecipazione nella società V. S.S..

Infine, i ricorrenti A. e B. sottolinearono che i medesimi recuperi d'imposta annullati sul piano della diretta imposizione, di cui innanzi, furono parimenti ritenuti illegittimi anche sul piano dell'IVA dalla Commissione Tributaria di I Grado di Venezia con decisione n. 11/96, integralmente confermata con sentenza 4/18/97 dalla Commissione Tributaria Regionale di Venezia, Sezione XVIII, in data 18/12/1997.

Per tali motivi, i ricorrenti chiesero all'adita Commissione Tributaria Provinciale di voler annullare gli impugnati avvisi.

Il resistente Ufficio II.DD. di Cittadella, in ordine ai motivi dedotti dai ricorrenti, riferì che, relativamente al

ricorso prodotto dalla società, pende avanti alla Commissione Tributaria Regionale di Venezia l'appello dell'Ufficio II.DD. di Portogruaro, e chiese, in via principale, il rigetto del ricorso e, in via subordinata, l'adeguamento alla decisione della Commissione Tributaria Regionale, stante il nesso di pregiudizialità-dipendenza esistente tra la rettifica ai fini ILOR nei confronti della suddetta società e la rettifica ai fini IRPEF nei confronti dei soci.

Motivi della decisione

Osserva la Commissione che l'istanza di annullamento degli impugnati avvisi, come proposta dai ricorrenti, scaturisce dalla asserita insussistenza di maggiori redditi di impresa commerciale in capo alla società partecipata, sul rilievo della riconosciuta natura agricola dell'attività esercitata e del connesso e conseguente differente regime fiscale agevolativo di settore.

La evidente sproporzione tra il reddito dichiarato da allevamento (Lire 80.077.000) e quello accertato d'impresa (Lire 11.094.603.772) induce a riconsiderare in questa sede la determinazione del reddito societario operata dall'Amministrazione Finanziaria ai fini dell'imputazione ai soci.

È incontrovertito che la società acquistava bovini vivi per ingrasso e per successiva rivendita e che dall'esame della documentazione consegnata dalla società in risposta al questionario dell'ufficio accertatore emersero vendite di bovini, effettuate nel corso del 1991 e documentate da fatture emesse per complessive Lire 11.094.603.772.

Ne consegue, inevitabilmente, che la qualificazione del reddito prodotto, al di là di ogni altra considerazione sulla oggettiva connessione con il fondo agricolo, subisce *ictu oculi* gli effetti dell'avvenuto superamento nel corso dell'esercizio di riferimento, del volume di vendite previsto per la tenuta della contabilità semplificata e per l'applicazione del regime fiscale agevolativo voluto dal legislatore.

I macroscopici ricavi, documentalmente provati e non smentiti, testimoniano una redditività che, per comune esperienza, va ben oltre quella delle tradizionali aziende di allevamento del bestiame che operano sui fondi di proprietà, ancorché attraverso l'acquisizione di prodotti alimentari dall'esterno. E non è dubbio che l'entità economica veramente elevata di tali importi denuncia la presenza di una indispensabile quanto efficiente organizzazione imprenditoriale di tipo commerciale, non suscettibile di quei trattamenti reddituali presuntivi riservati al vero agricoltore, e richiede un notevole impegno di capitali e rilevanti movimenti finanziari, non computabili nell'ambito del mero sfruttamento unicamente e veramente agricolo del fondo. Ciò posto, l'operato dell'ufficio

accertatore si palesa legittimo sia per la qualificazione dall'attività svolta, da considerarsi di impresa commerciale, sia per la rilevata indeducibilità fiscale dei costi gestionali non contabilizzati, con l'ineludibile conseguenza che l'imputazione ai soci del maggiore reddito accertato legittimamente in capo alla società va confermato.

La parte ricorrente, rifacendosi alla linea difensiva che, in casi quasi analoghi alla fattispecie, giova a pervenire alla favorevole soluzione di solo apparentemente analoghe contestazioni fiscali, richiama i responsi - positivi per i contribuenti -, conseguiti dalla società partecipata (ed anche da altri compartecipi) in ordine all'accertamento di maggiori redditi nei confronti di costei formulato.

Poiché il maggior reddito accertato alla parte ricorrente risulta connesso con la contestazione reddituale insorta con la società partecipata e con la ipotizzata ripartizione di siffatto reddito tra i partecipi di quella società, tra cui i ricorrenti, questi sostengono che dall'azzeramento di quelle pretese fiscali statuito nei confronti di detta società non può non derivare anche l'annullamento di ogni correlativa richiesta in proposito configurata nei riguardi dei soci di quella società.

Ed è ben vero che, *prima facie*, l'argomentazione difensiva appare accreditabile, in concomitanza con l'assetto difensivo solitamente prospettato con successo nei casi di contese reddituali insorte per ipotizzata distribuzione di quote del maggior reddito attribuito alla società partecipata. È però altresì vero che il caso in esame non rientra nel consueto novero di mere contestazioni concernenti la reale esistenza dell'ammontare del reddito conseguito dalla società, e che non si è mai discusso, né in questa sede e nemmeno in quella di cui fu protagonista la società partecipata, circa la reale quantificazione del suo reddito.

La materia del contendere, in quello come in questo dibattito, s'incentra e si esaurisce nella individuazione e qualificazione dal punto di vista fiscale della natura dell'attività, agricola o commerciale, della società partecipata, dell'indole del lucro trattone e della sua tassazione. In definitiva, l'oggetto della vertenza attiene unicamente al dilemma circa le caratteristiche essenziali che devono contrassegnare l'attività dell'operatore agricolo per non perdere il trattamento riservato appunto a tale settore produttivo, quale reddito agrario.

Così chiarito il tema della vertenza, è di tutta evidenza la inconsistenza, in diritto, dell'assioma difensivo che reputa la sorte di questa controversia indissolubilmente condizionato dalla soluzione favorevole ottenuta dalla società. Questa innanzitutto non ha conseguito l'attestazione giudiziale definitiva di insussistenza del reddito accertato, ma ha ottenuto, ripetesi, soltanto una sua qualificazione "agricola". E simile qualificazione giuridica del red-

dito della società, ancorché non trascurabile, non concreta però un accertamento di fatto, ossia un presupposto assolutamente vincolante e insuperabile per tutti gli organi giurisdizionali chiamati, nelle singole diversificate sedi, a statuire in ordine a siffatto reddito quale sarebbe quello di reale inesistenza del reddito. È invero evidente che ciascun giudice può e deve valutare le circostanze e gli elementi tutti, positivi e negativi, che contraddistinguono l'attività del contribuente-ricorrente e che qualificano l'origine del suo reddito ai fini IRPEF e che condizionano l'applicazione delle imposizioni fiscali riservate ai suoi lucri, pur doverosamente richiedendo il vero contenuto motivazionale piuttosto che il solo dispositivo un'approfondita disamina. E vanno rimarcate sia la non definitività delle rammentate decisioni inerenti alla imposizione diretta sia la diversità soggettiva delle contese sfociate in quelle pronunce, e quindi la carenza pure di ogni oggettivo e soggettivo presupposto per l'applicazione dell'autorità del giudicato.

Orbene, è certo che il reddito agrario è “costituito dalla parte di reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale di esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati nei limiti della potenzialità del terreno nell'esercizio di attività agricole su di esso” secondo la inevitabile definizione datane dal I comma dell'art. 29 del D.P.R. 917/86. Ed è altresì certo che è considerata attività agricola anche “l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno” secondo la inderogabile definizione racchiusa nel secondo comma dello stesso art. 29. E tale disposizione richiama quanto stabilito dal decreto ministeriale “per ciascuna specie di animale, il numero dei capi che rientra nei limiti di cui alla lettera b) del comma 2, tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggiere occorrenti a seconda della specie allevata”.

Alla stregua di siffatte specifiche definizioni e determinazioni, il reddito derivante da “attività agricole” in tanto può ricadere nella qualificazione di “reddito agrario” secondo il citato disposto dell'art. 29, in quanto sia esaustivamente dimostrato il rispetto dei dati numerici e quantitativi fissati nella lettera *b)* del secondo comma di detto articolo e nel decreto ministeriale a cui si fa ivi espresso richiamo.

Nel caso in specie, nessun elemento probatorio sussiste circa la ricorrenza di tutti i ricordati, immancabili e inderogabili presupposti, e, conseguentemente, l'invocata (favorevole) tassazione inerente al reddito agrario ex art. 29-31 del D.P.R. 917/86 non può applicarsi. E non può dubitarsi che l'onere della prova circa la sussistenza delle circostanze di fatto su cui si fondano il diritto e le richieste di ottenere una tassazione particolare (e privilegiata) incombe sul soggetto che tale diritto invoca e tali

richieste avanza. Nel caso in specie, peraltro, i dati quantitativi e gli importi innanzi ricordati e riflettenti il giro di affari ed il volume delle vendite raggiunte, materializzano un pur superfluo ma di certo eloquente e significativo punto fermo nel desertico panorama probatorio offerto dai contribuenti.

In alcune decisioni depositate dalla parte ricorrente (e ad essa favorevoli, peraltro, ripetesi, non definitive) è citata la normativa dettata dal codice civile, ma quei richiami, come è ovvio, non possono reputarsi efficaci e idonei a superare le specifiche vincolanti disposizioni fiscali, per la ovvia ragione che in questa sede non si discetta dei criteri civilistici racchiusi nella dizione del codice, nonché degli sviluppi (impensabili forse nei lontani anni 40) degli odierni allevamenti con accelerati cicli con sistemi nutrizionali a volte fin troppo “moderni”. In alcune decisioni sono pure menzionati autorevoli precedenti giurisprudenziali. La più recente di tali sentenze della Suprema Corte, alla quale la pronuncia tributaria qui esibita crede di essersi adeguata, è la n. 7648 del 1991. Secondo l'interpretazione datane nella documentazione così prodotta dai ricorrenti, questa sentenza risolverebbe il problema proposto dall'art. 2135 c.c. in ordine alla natura commerciale o agricola dell'attività di allevamento del bestiame, e, sempre secondo i redattori delle pronunzie qui prodotte a sostegno del ricorso in esame, racchiuderebbe la certa ed inequivoca attestazione che:

“l'allevamento del bestiame costituisce *ex se* oggetto di impresa agricola, senza bisogno che vi sia una dimostrazione della particolare connessione con la coltivazione del fondo”. E nella stessa sentenza tributaria vengono menzionate, a supporto della statuizione favorevole al contribuente, anche le sentenze: “Cass. 1571/85; 3447/82; 774/81; 141/76; 1245/66”.

La pronuncia tributaria così primariamente valorizzata dalla parte ricorrente mostra di credere che la Suprema Corte con la mentovata sua sentenza (7648/91) abbia definitivamente *ex professo* affermato, confermato e ribadito il principio innanzi riportato, circa la inequivoca, immutabile ed incontestabile natura agricola dell'attività inerente all'allevamento di bestiame. E siffatta ipotizzata asserzione viene così da quei giudici tributari recepita per accogliere il ricorso senza alcun minimo accenno alle normative ed alle implicazioni fiscali e senza alcun richiamo alle disposizioni dettate dal mentovato art. 28 D.P.R. 597 del 1973, all'art. 29 D.P.R. 917/86 e alle innovazioni in proposito apportate dal D.P.R. 132/78.

In realtà sembra evidente che quella pronuncia tributaria non soltanto non si sia proposta l'esigenza di valutare l'ambito e gli effetti delle disposizioni fiscali, che non potevano non costituire la basilare chiave normati-

va della materia di quello e di questo contendere, con i suoi precisi riferimenti oggettivi al fondo sul quale l'allevamento si pratica e alle potenzialità produttive del fondo stesso.

Sembra evidente pure che la redazione della decisione prodotta e valorizzata in questa sede non sia stata preceduta da una attenta e completa lettura di quanto scritto realmente dai Supremi Giudici nella loro pronuncia 7648/91. E si è così trascurato che quella argomentata sentenza è contraddistinta dai seguenti dati:

a) la vertenza esaminata e così decisa dai Supremi Giudici era sorta sotto l'impero del T.U. 645/58 e doveva ovviamente essere risolta alla luce di quelle disposizioni ivi enunciate;

b) i Supremi Giudici peraltro avevano anzi reputato necessario esaminare le disposizioni dettate, dall'art. 28 D.P.R. 597/73 e le innovazioni apportate nel 1978;

c) i Supremi Giudici avevano valutato gli aspetti in similari ipotesi qualificati "aree di sosta", "macellazione differita" e la fase apprezzabile di essa con riferimento al periodo di sosta di 2/3 mesi rispetto al periodo annuale per la macellazione con la qualifica di vitello.

Alla stregua di tutti simili complessi ed articolati elementi e dei riscontri offerti dalla fattispecie esaminata si è pervenuti a quella sentenza 7648 del 1991, ed alla rimessione della controversia ai giudici che avevano emesso la sentenza gravata per una nuova valutazione sulla base dei molteplici principi così tracciati. E la stessa sentenza 7648/91 dà atto di non seguire l'orientamento della Corte stessa, molto meno propensa a valutare agricola piuttosto che di impresa l'attività di ingrasso.

Tantomeno nella decisione tributaria, in questa sede depositata nel vagheggiato auspicio di una adesione pedissequa a quella sincopata soluzione, vi è cenno dell'indirizzo della medesima Cassazione, dissenziente, anche recentemente, a quella sentenza del 1991, sicché sono rimaste ignorate varie pronunce della Corte, tra cui:

a) n. 12791 del 17/12/1997, in cui si afferma che "può qualificarsi *allevamento di bestiame* solo l'allevamento di animali destinati all'alimentazione o all'utilizzo in agricoltura come forza lavoro";

b) n. 2951 del 10/10/55, in cui si afferma che "non sussiste ... affittanza agraria quando un fondo viene preso in affitto per adibirlo ad allevamento di cavalli da corsa, avendo tale attività uno scopo industriale";

c) n. 1755 del 20/05/1969, in cui si afferma che "l'allevamento di cavalli ... richiede un complesso di specifiche conoscenze che esula del tutto da quello propriamente agricolo";

d) n. 1833 del 22/03/1982, in cui si afferma che "ai

fini della tassazione ... come reddito agrario ... è indispensabile ... che tra prodotto ottenuto e sfruttamento della potenzialità del fondo esista un collegamento estrinsecantesi in un rapporto di complementarità e subordinazione con la coltivazione del fondo stesso". È Commissione centrale, Sez. V, n. 2802/97 (IVA). Nella richiamata decisione di quel giudice tributario si fa pure cenno, ripetesì, ad altre sentenze innanzi riportate, nel tentativo di supportare ulteriormente quella pronuncia assolutoria.

In particolare, con la prima sentenza richiamata, la 1571/85, la Suprema Corte ha avuto occasione di precisare che per definire la natura agricola o meno dell'attività dell'impresa, occorre ritenere determinante il vincolo di connessione con l'attività di coltivazione del fondo, aggiungendo che la normativa fiscale, di tipo speciale, contenuta nel D.P.R. 633 del 1972, trova applicazione limitata al proprio esclusivo ambito di intervento, senza introdurre una nuova e diversa generale definizione di imprenditore agricolo.

Con la seconda decisione, la 3447 del 1982, la Suprema Corte ha concluso per la impossibilità di includere il mero allevatore di bestiame, nella definizione di coltivatore diretto di cui ai provvedimenti per lo sviluppo della proprietà coltivatrice.

Nella terza sentenza, poi, la n. 774/81, si chiarisce che non costituisce allevamento ex art. 2135 del cod. civ., e va pertanto qualificata di carattere commerciale l'attività che si risolve nell'acquisto del bestiame allo scopo di rivenderlo ed in cui le operazioni di ricovero, alimentazione e cura del bestiame stesso, abbiano carattere accessorio rispetto al fine della rivendita.

Con la 141/76 poi, si ribadisce che può essere considerata attività agricola, peraltro, come è ovvio, ai limitati fini di cui alla fattispecie in sentenza considerata, soltanto quella di allevamento di bestiame che abbia carattere accessorio rispetto ad altre attività agricole principali, ovvero, pur avendo carattere preminente sull'economia generale dell'azienda, sia esercitata in collegamento con la coltivazione della terra.

Anche per l'ultima sentenza indicata, la 1245 del 1966, non costituisce allevamento nel senso indicato nella norma contenuta nell'art. 2135 del codice civile ed ha natura commerciale l'attività consistente nell'acquisto del bestiame effettuato con la finalità preminente di rivenderlo.

Risulta così evidente che l'opinione espressa nelle pronunzie tributarie prodotte in questa sede non può, per molteplici concreti motivi, essere eseguita, in quanto, tra l'altro, si crede in tali pronunzie di ricollegarsi e di conformarsi ad un autorevole indirizzo giurisprudenziale (favorevole al contribuente) che per contro si discosta notevolmente nelle sue effettive motivazioni dai principi ac-

colti nella medesima statuizione tributaria qui prodotta. **In tali sentenze del supremo collegio si enuncia, dopo aver collegato l'allevamento del bestiame all'attività agricola, la chiara conclusione che non costituisce allevamento nel senso della norma contenuta nell'art. 2135 C.C., ed ha invece natura commerciale, l'attività consistente nell'acquisto del bestiame effettuato con la finalità preminente di rivenderlo.**

In definitiva il ricorso va respinto, salva la eventuale rideterminazione delle pene pecuniarie con la loro riquantificazione sulla base dei principi, delle regole e delle misure racchiusi nei D.Lgs. 471-472/97 e 203/98 se ed in quanto applicabili, e se più favorevoli al contribuente, da irrogare peraltro nel minimo edittale.

Alla stregua delle suesposte osservazioni, la Com-

missione, sciogliendo la riserva espressa in sede di pubblica udienza, e ritenuti sussistenti giusti motivi per dichiarare interamente compensate tra le parti le spese processuali, così provvede:

P.Q.M.

Sui ricorsi registrati ai nn. ---, riuniti sotto il n. ---, respinge i ricorsi stessi, salva la rideterminazione delle pene pecuniarie con la loro riquantificazione sulla base dei principi, delle regole e delle misure racchiusi nei D.Lgs. 471-472/97 e 203/98 se ed in quanto applicabili, e se più favorevoli al contribuente, da irrogare peraltro nel minimo edittale. Dichiarà integralmente compensate tra le parti le spese processuali.

***Si rammenta a tutti i nostri abbonati
che il servizio di Consulenza Telefonica,
di natura esclusivamente fiscale e tributaria,
si effettua dalle ore 16.00 alle ore 19.30
tutti i giorni (escluso il sabato) al numero verde
e che il costo dell'abbonamento annuale
alla rivista è di Lit. 370.000***

Numero Verde
167-867105