

CORTE DI CASSAZIONE

Sentenza 18 gennaio 2018, n. 1126

Reddito da allevamento – opzione per determinazione analitica – presupposti

Rilevato

che:

- con avviso di accertamento emesso per l'anno 2005, l'Amministrazione finanziaria, avendo riscontrato che B.C., titolare di impresa agricola individuale, aveva allevato animali oltre il limite previsto dal legislatore fiscale per poter qualificare il reddito come agrario, procedeva a determinare induttivamente il reddito, che qualificava come reddito di impresa, posto che la contribuente aveva omessa di compilare, in sede di dichiarazione dei redditi il "quadro RD";
- in particolare la determinazione del reddito di impresa è stata operata sulla base di accertamenti bancari, le cui risultanze la contribuente era stata in grado di giustificare;
- impugnato l'avviso, il ricorso era rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di Agrigento;
- proposto appello, la decisione era riformata dalla Commissione tributaria regionale della Sicilia (Ctr), in forza del rilievo che nella specie la determinazione del reddito non poteva avvenire su base presuntiva, ma sulla base del procedimento forfetario stabilito dalle disposizioni in materia (art. 78, comma 1 Tuir, ora art. 56, comma 5);
- contro la sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione sulla base di due motivi.

Considerato

che:

- ai fini della comprensione dei motivi di ricorso occorre premettere che la determinazione del reddito delle imprese di allevamento si trova inserita nel D.P.R. n. 917 del 1986, art. 56, comma 5 (norma che riproduce l'art. 78, comma 1, cui si riferisce la sentenza);
- la norma, appunto, detta i criteri per la determinazione in via forfetaria del reddito di impresa derivante dall'allevamento di animali per la parte che eccede i limiti di cui all'art. 32, comma 2, lett. b) T.U.I.R. (già art. 29, comma 2, lett. b);
- a norma del penultimo periodo dell'art. 56, comma 5 il contribuente ha facoltà, in sede di dichiarazione dei redditi, di non avvalersi delle disposizioni contenute nei precedenti commi, con conseguente applicazione dell'ordinario regime di determinazione del reddito al quale l'impresa è riconducibile in ragione dell'ammontare dei ricavi conseguiti nel periodo di imposta;

- nel caso in esame, come risulta dall'avviso di accertamento trascritto nel motivo, il contribuente, pur avendo superato il limite di cui al citato art. 32, comma 2, lett. b), aveva provveduto a dichiarare esclusivamente il reddito agrario;
- secondo la Ctr, in questo caso, l'Ufficio, in mancanza dell'esercizio dell'apposita opzione per la determinazione del reddito da allevamento secondo le regole del reddito di impresa, avrebbe dovuto procedere alla quantificazione di detto reddito secondo il menzionato criterio forfetario, non essendo utilizzabile il sistema delle presunzioni, nella specie attinte dai movimenti bancari;
- la Ctr, inoltre, ha valutato positivamente le giustificazioni di tali movimenti addotte dalla contribuente;
- la sentenza è stata censurata dall'Amministrazione finanziaria per violazione delle norme in tema di accertamenti bancari, in particolare il motivo è inteso a rimarcare il regime probatorio che scaturisce dalle indagini finanziarie, che danno luogo a presunzioni legali a favore dell'Amministrazione finanziaria;
- in ordine al contenuto della prova contraria a carico del contribuente, la ricorrente rimarca che non è sufficiente una prova generica, ma è necessario che il contribuente fornisca la prova analitica della riferibilità ad attività estranea (e non imponibile) di ogni singola movimentazione;
- il motivo è fondato;
- secondo questa Suprema corte "il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 78, comma 4 (ora art. 5691, comma 5) stabilisce, infatti, che "il contribuente ha facoltà, in sede di dichiarazione, di non avvalersi delle disposizioni del presente articolo", con ciò dettando la regola, secondo cui l'applicazione del regime forfetario di determinazione del reddito d'impresa di allevamento, stabilito dai primi tre commi del medesimo articolo, è facoltativa, potendo il contribuente optare, nella dichiarazione annuale, per il regime ordinario di determinazione del reddito d'impresa. Ma questa 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 - come nella specie - in cui sussistono i presupposti per l'accertamento induttivo previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2 (Cass. n. 13476/2001)";
- tale principio è applicabile nel caso in esame, nel quale, appunto, si è in presenza di una ricostruzione induttiva del reddito operata sulla base di accertamenti bancari, avvenuta in conseguenza del fatto che la contribuente non ha fedelmente dichiarato il numero di animali e quindi ha omesso di fare emergere che si era in presenza di una situazione nella quale, accanto al reddito agrario, c'era anche un reddito di impresa;
- emerge quindi chiaramente l'errore in cui è incorsa la Ctr, la quale, sulla base della supposta indefettibilità della determinazione forfetaria del reddito, ha negato in via di principio la legittimità della determinazione presuntiva del reddito di impresa, nella specie operata sulla base di accertamenti bancari;

- al contrario tale metodologia, inserita nel caso di specie nell'ambito di una ricostruzione induttiva del reddito, risultava pienamente legittima, con la conseguente inversione dell'onere probatorio a carico della contribuente, secondo quanto prevedono il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 2, e dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 1, n. 2;

- inoltre, pur avendo il rilevato errore carattere logicamente assorbente, la Ctr è incorsa in una ulteriore violazione della norma, laddove, nel considerare le giustificazioni dei movimenti fornite dalla contribuente, ha espresso valutazioni generiche e complessive, mentre questa Suprema Corte ha chiarito che, a questo fine, "non è sufficiente una prova generica circa ipotetiche distinte causali dell'affluire di somme sul proprio conto corrente, ma è necessario che il contribuente fornisca la prova analitica della riferibilità di ogni singola movimentazione alle operazioni già evidenziate nelle dichiarazioni, ovvero dell'estraneità delle stesse alla sua attività (Cass. n. 4829 del 2015; n. 15857/2016);

- assorbito il secondo motivo;

- si impone, in relazione al motivo accolto, la cassazione della sentenza con rinvio alla competente Commissione tributaria regionale in diversa composizione, il quale provvederà a nuovo esame attenendosi ai principi di cui sopra e regolerà le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso; dichiara assorbito il secondo; cassa la sentenza in relazione al motivo accolto; rinvia la causa, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Sicilia in diversa composizione.